

Implicancias contables y tributarias de la NIIF 15 en la industria nacional de las telecomunicaciones

Maribel Molina

Estudiante del séptimo nivel de estudios de la Facultad de Ciencias Contables. Miembro del Área de Normas Internacionales de Información Financiera de la Revista Líder. Miembro del Área de Contabilidad de la Mesa Directiva de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. maribel.molina@pucp.edu.pe

Gretel Saldaña

Estudiante del octavo nivel de estudios de la Facultad de Ciencias Contable. Vicepresidenta de la Mesa Directiva de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. gretel.saldana@pucp.pe

Resumen

El desarrollo nacional del sector de las telecomunicaciones ha contribuido al incremento del Producto Bruto Interno (PBI) en los últimos años. Paralelamente, un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos derivados de contratos con clientes, determinado como la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, ha sido establecido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés). Considerando este contexto, el presente artículo busca evaluar el impacto de esta nueva normativa sobre la industria nacional de las telecomunicaciones. Para ello, el artículo se divide en cinco apartados. En el primero, se abordan los aspectos generales de la NIIF 15. En el segundo, se presenta la situación actual de la industria de las telecomunicaciones en el Perú. Tras esta contextualización, en el tercer apartado, se analizan las implicancias a largo alcance y el reconocimiento contable de la NIIF 15 aplicada sobre el sector mencionado. Finalmente, en los dos últimos apartados, mediante la presentación de un caso práctico, se evalúan los cambios contables y tributarios originados por este nuevo modelo de reconocimiento de ingresos.

Palabras clave: NIIF 15, telecomunicaciones, reconocimiento de ingresos, base del portafolio, sistemas de contabilidad.

1. Introducción

El PBI nacional de los últimos años ha presentado una tendencia al incremento de forma gradual. En ese sentido, uno de los sectores que ha favorecido dicha situación es el de las telecomunicaciones. De acuerdo a las estadísticas presentadas por el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL), en el 2016, aumentó en 4.6 % el número de familias con acceso a Internet (INEI 2016). De este modo, a la fecha, un 50 % de la población nacional cuenta con acceso a este servicio.

Por otro lado, en lo que respecta a la convergencia internacional de la información contable, se continúa con el objetivo de emitir normas que contribuyan a un reconocimiento estandarizado de dicha información. Así, no solo se busca que las políticas contables sean consistentes, sino

*De acuerdo a las **estadísticas** presentadas por el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (**OSIPTEL**), en el 2016, aumentó en 4.6 % el número de familias con acceso a **Internet** (INEI 2016).*

también comparables para lograr una aplicación retroactiva de las mismas.

Entre otros casos, este carácter retroactivo ha sido considerado para el establecimiento de la NIIF 15, emitida por el IASB, sobre el reconocimiento de ingresos identificados según las obligaciones de desempeño y procedentes de contratos con clientes. Considerando su retroactividad, la aplicación de la NIIF 15 podría afectar al desarrollo de diversas industrias, tales como la inmobiliaria, empresarial, entre otras, mediante el reconocimiento de los ingresos y costos propios.

Bajo estas premisas, en las siguientes líneas, se analizará el impacto de la aplicación de la NIIF 15 en el reconocimiento contable y tributario de las operaciones realizadas por la industria de las telecomunicaciones. De este modo, se abordarán los aspectos generales y la situación actual de la normativa e industria mencionadas para, luego, mediante un caso práctico, evaluar las implicancias contables y tributarias generadas por este nuevo modelo de reconocimiento de ingresos.

2. Aspectos generales de la NIIF 15

En primer lugar, la NIIF 15 busca prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen tras un contrato con un cliente. Para ello, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Asimismo, tal como se señala en el párrafo 31 de esta NIIF, un activo se transferirá cuando el cliente obtenga el control del mismo.

Asimismo, esta normativa establece un modelo de reconocimiento de ingresos, detallado en el párrafo 9 de la misma, que consiste en 5 pasos:

- 1) Identificar los contratos con clientes
- 2) Identificar las obligaciones de desempeño de cada contrato
- 3) Determinar el precio de la transacción
- 4) Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño
- 5) Reconocer los ingresos cuando cada obligación de desempeño se haya alcanzado

Ahora bien, en la medida en que la convergencia internacional de la información contable busca disminuir las brechas de reconocimiento, y establecer políticas consistentes y comparables, la NIIF 15 reemplaza a las siguientes normas:

- a) NIC 11 - Contratos de construcción
- b) NIC 18 - Reconocimiento de ingresos ordinarios
- c) CINIIF 13 - Programas de Fidelización de Clientes
- d) CINIIF 15 - Acuerdos para la construcción de Inmuebles
- e) CINIIF 18 - Transferencias de Activos procedentes de Clientes
- f) SIC 31 - Ingresos ordinarios— Permutas de Servicios de Publicidad

Finalmente, es necesario precisar que, pese a que esta NIIF se emitió en mayo del 2014, entró en vigor a partir del 1 de enero del 2018, dado que se solicitaron análisis y diagnósticos respecto de las medidas o el impacto que podría causar en los diversos sectores económicos. Asimismo, durante este lapso, se permitió la adopción anticipada de dicha norma en el sector empresarial, mientras que, aceptada su disposición transitoria, se acordó aplicar de forma retroactiva la NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, tal como se precisa en el párrafo 19 y 22 de dicha NIC.

3. Situación actual de la industria nacional de las telecomunicaciones

Desde 1991, el Estado peruano promueve la convergencia de redes y servicios, así como apoya la prestación de diversas aplicaciones en la misma plataforma tecnológica ofrecida. Bajo este objetivo, las telecomunicaciones en el país comenzaron a establecer las bases para una red digital e integrada de servicios y sistemas. De ese modo, en 1993, se estableció el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley de Telecomunicaciones, a partir del cual se clasificaron los siguientes servicios nacionales de telecomunicación:

- a) Servicios portadores
- b) Teleservicios o servicios finales
- c) Servicios de difusión
- d) Servicios de valor añadido

Asimismo, según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), en los últimos años, se pudo observar que el 50.4 % de los ingresos generados por las empresas de telecomunicaciones proceden de los servicios móviles, mientras que, en el presente año, la producción de dicho sector se incrementó en 5.8 %. En ese sentido, a pesar del carácter oligopólico del mercado de las telecomunicaciones, se podría afirmar que dicho crecimiento contribuyó al aumento del PBI de los últimos años.

4. Aspectos contables de la industria de las telecomunicaciones afectados por la NIIF 15

Como se mencionó en la introducción, la aplicación de la NIIF 15 en el sector de las telecomunicaciones podría impactar a diversos procesos de reconocimiento y presentación de información contable, así como a los sistemas de contabilidad. No obstante, es preciso señalar que estos podrían e, incluso, deberían ser modificados no solo con el objetivo de presentar información de mayor consistencia contable, sino también en provecho de una aplicación prospectiva de la norma.

Por un lado, respecto del reconocimiento de ingresos y ganancias, se sabe que las NIIF brindan pautas generales que permiten emitir información contable acorde a los principios y prácticas éticas. De manera específica, la NIIF 15 describe políticas mucho más exactas para el reconocimiento de ingresos y ganancias que afectan directamente a las telecomunicaciones, sector que debería evaluar las implicancias de la adaptación de esta norma sobre sus procesos contables. De este modo, para lograr los objetivos de la empresa en concordancia con lo estipulado por la NIIF 15, se podría considerar algunos aspectos de la misma, que implican cambios sobre los indicadores clave de rendimiento (KPI), el modo de pagos de impuestos, la capacidad de las utilidades y su distribución, entre otros (Deloitte 2017). Asimismo, sería importante considerar el posible impacto sobre el tiempo para el cumplimiento de objetivos y los convenios de préstamos directos.

Por otro lado, respecto de los sistemas y procesos de contabilidad, es de conocimiento general que la mayoría de industrias, bajo los criterios competitivos del mercado globalizado, buscan generar información y mantenerla actualizada de manera constante. Por ello, el sector de las telecomunicaciones suele poseer sistemas de contabilidad que se alinean a sus principios y formas de trabajo con el objetivo de adaptarse a los cambios de la normativa contable en provecho de su industria. En este sentido, al aplicar la NIIF 15 dentro de sus dinámicas laborales, un acercamiento mucho más conceptual del reconocimiento y de las revelaciones a realizar en las notas de los estados financieros, del mismo modo que una consideración más precisa de los contratos y de los diferentes bienes y/o servicios ofrecidos, deberán ser evaluados.

Finalmente, respecto de ambos aspectos, es necesario señalar que, previamente a la publicación de la NIIF 15, hubo una vasta especulación sobre la identificación de bienes y/o servicios de un contrato, y las implicancias de este último sobre los ingresos de la empresa. No obstante, tras la aplicación de la norma, se requiere que los contratos sean reconocidos por cada bien

y/o servicio sobre la base del precio de ventas, aunque una base residual es permitida en algunas circunstancias. Es así que, considerando el gran número de clientes que posee la industria de las telecomunicaciones y las variadas tarifas de cada uno de sus servicios, las entidades de este sector deberán adaptar sus políticas internas para cumplir con los requerimientos de la normativa vigente.

5. Tratamiento contable

Como se mencionó en el primer apartado, según la NIIF 15, se deben seguir 5 pasos mediante los que se identifican obligaciones de desempeño y se asignan precios a cada componente implicado en la transacción. A continuación, para ilustrar este tratamiento contable, en comparación al efectuado por la NIC 18, que la NIIF 15 reemplaza, se desarrollará una casuística.

5.1. Caso Práctico:

El 4 de enero del 2018, la empresa Peruanitos S.A., dedicada al rubro de las telecomunicaciones, celebró un contrato con el Sr. Juan Ramírez. Al momento de realizar el contrato, se le entregó un celular de la marca Hawaii P20 Pro, cuyo costo fue precisado en S/ 1 500 soles. Además, en el contrato, se estipula la entrega del equipo móvil por un valor de S/ 973 soles, que representa el pago inicial de un plan pospago de 18 meses, donde se habría de pagar S/ 120 soles mensuales. El valor de mercado del equipo y de los servicios ofrecidos es el siguiente:

Cuadro 1: Estipulaciones contractuales de la transacción

	Mensual S/	Total 18 meses S/	%
Equipo		3,500	65
Minutos ilimitado	45	810	15
500 SMS	4	72	1
Datos libres 12 GB	35	630	12
Música versión life	10	180	3
Whatsapp	3	52	1
Facebook	2	36	1
Messenger	2	36	1
Waze	1	18	0
Twitter	2	36	1
Total	104	5,372	100

Asimismo, en los siguientes cuadros, se señala el total que se cobrará, al final de los 18 meses, por el equipo y los servicios ofrecidos por la empresa, así como el resumen del ingreso y el devengo mensual.

Cuadros 2 y 3: Valor total del plan pospago (18 meses)

	Precio S/	Meses S/	Total S/
Plan Pos pago	120	18	2,158
equipo	973		973
			3,131

	%	S/
Equipo	65	2,040
Minutos ilimitado	15	472
500 SMS	1	42
Datos libres 12 GB	12	367
Música versión life	3	105
Whatsapp	1	31
Facebook	1	21
Messenger	1	21

Waze	0	10
Twitter	1	21
Total	100	3,131

Cuadro 4: Resumen de ingresos

Resumen Ingresos	
Equipo	S/2,040
Plan pos pago	S/1,091
Total	S/3,131

Cuadro 5: Devengo mensual

Plan Pos pago	Meses	Devengo Mensual
S/1,091	S/18	S/61

Considerando los datos previos, el tratamiento contable efectuado bajo la NIC 18 y la NIIF 15 serían los siguientes:

Cuadro 6: Comparación de los asientos contables bajo la NIC 18 y la NIIF 15

ASIENTOS CONTABLES	NIC 18		NIIF 15	
	Debe	Haber	Debe	Haber
-----1-----				
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros	S/1,148		S/2,407	
40 Tributos, contraprestaciones y aportes		S/175		S/367
70 Ventas		S/973		S/2,040
04/01/2018 Por el registro de la venta del equipo al inicio del contrato				
-----2-----				
69 Costo Ventas	S/1,500		S/1,500	
20 Mercaderías		S/1,500		S/1,500
04/01/2018 Por el costo de ventas				
-----3-----				
10 Efectivo y Equivalente de Efectivo	S/1,148		S/1,148	
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros		S/1,148		S/1,148
04/01/2018 Por el cobro al cliente al inicio del contrato				
-----4-----				
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros	S/141		S/72	
40 Tributos, contraprestaciones y aportes		S/22		S/11
70 Ventas		S/120		S/61
31/01/2018 Por el devengo de los ingresos en el primer mes				
-----5-----				
10 Efectivo y Equivalente de Efectivo	S/141		S/141	
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros		S/141		S/141
31/01/2018 Por la cobranza del primer mes				
-----6-----				
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros	S/141		S/72	
40 Tributos, contraprestaciones y aportes		S/22		S/11
70 Ventas		S/120		S/61
31/02/2018 Por el devengo de los ingresos en el Segundo mes				
-----7-----				
10 Efectivo y Equivalente de Efectivo	S/141		S/141	
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros		S/141		S/141
31/02/2018 Por la cobranza del segundo mes				
⋮				
-----XX-----				
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros	S/141		S/72	
40 Tributos, contraprestaciones y aportes		S/22		S/11
70 Ventas		S/120		S/61
30/06/2019 Por el devengo de los ingresos en el dieciochoavo mes				
-----XX-----				
10 Efectivo y Equivalente de Efectivo	S/141		S/141	
12 Cuentas por cobrar comerciales terceros		S/141		S/141
30/06/2019 Por la cobranza del dieciochoavo mes				

Cuadro 7: Comparación de la mayorización de cuentas bajo la NIC 18 y la NIIF 15

CUENTA	NIC 18			NIIF 15		
	12	70		12	70	
Año 1	DEBE	HABER	HABER	DEBE	HABER	HABER
	S/1,148	S/1,148	S/ 973	S/2,407	S/1,148	S/2,040
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/41	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/41	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/41	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/41	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
Subtotal	S/2,846	S/2,846	S/2,412	S/3,266	S/2,846	S/2,767
Año 2						
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
	S/.141	S/141	S/120	S/72	S/141	S/61
Subtotal	S/849	S/849	S/719	S/429	S/849	S/364
TOTAL	S/3,695	S/3,695	S/3,131	S/3,695	S/3,695	S/3,131

Tras el análisis de los datos presentados, al registrar los asientos contables de acuerdo a la NIIF 15, los ingresos en el año 1 son mayores en comparación a los registrados bajo los requerimientos de la NIC 18. Por este motivo, tal como se puede observar en la siguiente tabla, el ingreso que se percibe, en el segundo año, es menor.

Cuadro 8: Comparación de ingresos bajo la NIC 18 y la NIIF 15

Ingreso	NIC 18	NIIF 15
Año 1	S/2,412	S/72,767
Año 2	S/719	S/364
Total	S/3,131	S/3,131

6. Tratamiento tributario

En relación al reconocimiento de los ingresos, considerando un carácter tributario, se debe

atender al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) que señala lo siguiente: "Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen". En otras palabras, la LIR acoge el Principio del Devengado, pero omite la explicación en torno a qué debe entenderse como devengo de la renta o del gasto. Bajo este contexto, la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal con la RTF N° 06710-3-2015 estipula acoger el criterio y condiciones del devengo establecidos por las NIIF.

Ahora bien, considerando estas premisas y retomando el caso presentado, se observa que, en el año 2018, la obligación adquirida es de S/ 2 767 soles, monto que incluye la entrega del equipo y el servicio mensual, mientras que, en el año 2019, se adquiere una obligación de S/ 364 soles por concepto de prestación de servicio, como se indica en la siguiente tabla.

Cuadros 9 y 10: Comparación anual de obligaciones adquiridas

	Total venta S/	Firma del contrato S/	18 meses S/
Equipo	2,040	2,040	
Servicio	1,091		61
Total	3,131	2,0140	61

Ingresos	2018	2019
Equipo	S/2,040	
Servicio	S/727	S/364
Total	S/2,767	S/364

7. Conclusiones

La aplicación de la NIIF 15 impacta sobre el perfil de reconocimiento de las diversas transacciones del sector de las telecomunicaciones. Por ello, es necesario no solo considerar con precisión los diversos contratos que se realizan con los clientes, sino también la adaptación de los procesos internos del sector a los requerimientos de la norma para perfilar qué indicadores de rendimiento se ajusten, de mejor manera, a este nuevo modelo de reconocimiento. Además, en la medida en que se deberían modificar los sistemas de tecnología de la información para registrar, automáticamente, la cantidad mensual a devengar, se concluye que este proceso implica un reto para los contables y, a su vez, un trabajo en equipo de los contadores y abogados.

Bibliografía

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (INEI)

2016 *Población de 6 y más años de edad que hace uso de internet, según ámbito geográfico, 2007-2016* [reporte].

DELOITTE

2017 *IFRS Industry Insights: Telecommunications sector*. Consulta: 15 de junio de 2018.
<https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-industry-insights/rev-rec-telecom>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)

s/f Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Consulta: 30 de mayo de 2018.
<https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/niif>

TRIBUNAL FISCAL

2015 RTF N° 06710-3-2015. Lima, 10 de julio de 2015. Consulta: 20 de junio de 2018.
https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=06710&sala=3&anio=2015&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp#cabecera

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT)

1999 *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV)*. Consulta: 20 de junio de 2018
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>