

Paso 3 de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Caso práctico N.º 1

Penalizaciones por incumplimiento de contrato

Una empresa textil ganó una licitación para proveer 10,000 uniformes a una entidad pública por un importe de S/ 2,400,000.00 más IGV. Se acordó que la entrega de los uniformes se realizaría en dos partes: primero, el 31 de diciembre del 2019 el 50 % y, segundo, el 30 de marzo del 2020 el otro 50 %.

Según las bases de la licitación por cada día que la empresa se demore en entregar los uniformes, será sancionada por la entidad pública con una penalidad de S/ 4,000.00.

De acuerdo con la experiencia pasada, debido al abastecimiento tardío de materia prima por parte de los proveedores y por los posibles problemas en las maquinarias de producción, la empresa textil entrega los pedidos de acuerdo a las siguientes probabilidades:

Escenarios	Probabilidad
Se cumple el plazo	86 %
1 día de retraso	5 %
2 días de retraso	4 %
3 días de retraso	3 %
4 días de retraso	2 %
Valor esperado	100 %

Finalmente, el 2 de abril del 2020 la empresa textil entrega la segunda parte de los uniformes con un retraso de 3 días debido a que las maquinarias de producción necesitaron un cambio de repuestos.

Solución

1. Contraprestación variable

De acuerdo con la NIIF 15 si existen contraprestaciones variables, estas deben ser estimadas en el reconocimiento inicial. El descuento por penalidad por cada día de retraso en la entrega del pedido configura una contraprestación variable.

En este caso, como existen varias posibilidades de resultados, la empresa textil debe calcular el valor esperado como un promedio de los resultados considerando la probabilidad de ocurrencia.

Bajo el método del valor esperado se suman los importes ponderados según su probabilidad en un rango de contraprestaciones posibles.

Escenarios	Probabilidad	Sanción S/	Ingreso S/	Ingreso esperado S/
Se cumple el plazo	86 %	0	2,400,000.00	2,064,000.00
1 día de retraso	5 %	4,000.00	2,396,000.00	119,800.00
2 días de retraso	4 %	8,000.00	2,392,000.00	95,680.00
3 días de retraso	3 %	12,000.00	2,388,000.00	71,640.00
4 días de retraso	2 %	16,000.00	2,384,000.00	47,680.00
Valor esperado	100 %			2,398,800.00

El ingreso de cada escenario es multiplicado por su probabilidad de ocurrencia para determinar el ingreso esperado. La suma de los ingresos esperados es la mejor estimación del precio de la transacción, en este caso S/ 2,398,800.00.

• **Entrega de la primera parte del pedido (31-12-19)**

Se entrega el 50 % del pedido y se reconoce también el 50 % de los ingresos esperados:

Ingresos esperados: S/ 2,398,800.00 x 50 % = S/ 1,199,400.00

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES- TERCEROS	1,416,000.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
			Van...

...Vienen	x	DEBE	HABER
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		216,000.00
401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV-Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS		600.00
469	Otras cuentas por pagar diversas		
70	VENTAS		1,199,400.00
701	Mercaderías		
7011	Mercaderías manufacturadas		
70111	Terceros		
x/x	Por la entrega del 50 % de los uniformes		
	x	DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	1,416,000.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		1,416,000.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
x/x	Por el cobro de la factura		

2. Impuesto diferido (NIC 12)

Para fines tributarios la disminución del ingreso por estimación de penalidad no es deducible al determinar el impuesto a la renta; por lo tanto, se agrega en la Declaración Anual y se reconoce un activo tributario diferido, pues la penalidad será reconocida tributariamente en el futuro cuando se entregue con retraso el pedido y se le descuenta efectivamente la penalidad a la empresa textil.

• Determinación del impuesto a la renta corriente y diferido al 31-12-19

Año 2019	Fines contables IR contable (Gasto) (Cta. 88)	Fines tributarios IR tributario (Corriente) (Cta. 40171)	Diferencia temporaria IR diferido (Cta.371)
Resultado contable	1,500,000.00	1,500,000.00	
Adiciones permanentes:			
Gastos personales	4,000.00	4,000.00	
Multas y sanciones	2,300.00	2,300.00	
Adiciones temporarias:			

Descuento de ingresos por estimación de penalidad		600.00	600.00
Deducciones permanentes:			
Intereses por pagos indebidos	(2,400.00)	(2,400.00)	
Renta neta	1,503,900.00	1,504,500.00	600.00
Impuesto a la renta, 29.50 %	443,650.50	443,827.50	177.00

x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	443,827.50	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		443,827.50
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el reconocimiento del IR corriente		

x		DEBE	HABER
37	ACTIVO DIFERIDO	177.00	
	371 Impuesto a la renta diferido		
	3712 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
88	IMPUESTO A LA RENTA		177.00
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
x/x	Por el reconocimiento del IR diferido		

Año 2020

El 2 de abril del 2020 se entrega la segunda parte del pedido, pero con un retraso de 3 días; por lo tanto, la penalidad es de S/ 12,000, que descontados de S/2,400,000, los ingresos totales serían de S/ 2,388,000. A continuación, determinamos la diferencia de ingresos que queda por reconocer:

Ingresos neto de penalidad	2,388,000.00
Ingresos reconocidos en el 2019	(1,199,400.00)
Ingresos por reconocer en el 2020	1,188,600.00

• Segunda entrega del pedido (02-04-20)

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	1,416,000.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		216,000.00
401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV-Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS		11,400.00
469	Otras cuentas por pagar diversas		
70	VENTAS		1,188,600.00
701	Mercaderías		
7011	Mercaderías manufacturadas		
70111	Terceros		
x/x	Por la entrega de la segunda parte de los uniformes		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	1,404,000.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financ.		
1041	Cuentas corrientes operativas		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS	12,000.00	
469	Otras cuentas por pagar diversas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		1,416,000.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
x/x	Por el cobro de la factura y aplicación de la penalidad contractual		

• **Determinación del impuesto a la renta corriente y reversión del impuesto diferido al 31-12-20**

En el 2020 al haber entregado con retraso el pedido, a la empresa textil se le realiza un descuento por penalidad; por lo tanto, tributariamente se acepta la disminución del ingreso que dio origen al activo tributario diferido reconocido en el 2019, es decir, se revierte el activo tributario diferido.

Año 2020	Fines contables IR contable (Gasto) (Cta. 88)	Fines tributarios IR tributario (Corriente) (Cta. 40171)	Diferencia temporaria IR diferido (Cta.371)
Resultado contable	2,340,000.00	2,340,000.00	
Adiciones permanentes:			
Gastos personales	5,000.00	5,000.00	

Multas y sanciones	1,690.00	1,690.00	
Deducciones temporarias:			
Penalidad estimada el año anterior		(600.00)	(600.00)
Deducciones permanentes:			
Intereses por pagos indebidos	3,200.00	3,200.00	
Renta neta	2,349,890.00	2,349,290.00	(600.00)
Impuesto a la renta, 29.50 %	693,217.55	693,040.55	(177.00)

—x—		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	693,040.55	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		693,040.55
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el reconocimiento del IR corriente		
—x—		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	177.00	
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
37	ACTIVO DIFERIDO		177.00
	371 Impuesto a la renta diferido		
	3712 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
x/x	Por la reversión del IR diferido		

Caso práctico N.° 2

Venta de productos con derecho a devolución

Una empresa que vende computadoras tiene la política de devolución de estos productos por un periodo de 3 meses; en el caso que los clientes no estuvieran de acuerdo con los productos, ofrecen la devolución de su dinero.

En el mes de diciembre del 2019, la empresa vendió 100 computadoras por un valor de S/ 1,200.00 más IGV. El costo de cada computadora es de S/ 800.00. De acuerdo con la experiencia de ejercicios anteriores, en estos casos, los reclamos de los clientes solicitando la devolución de su dinero, el cual se estima en un 5 % sobre lo vendido.

Se pide el tratamiento contable y tributario de esta operación.

Solución

1. Tratamiento contable

El párrafo B20 de la NIIF 15 señala que en algunos contratos una entidad transfiere el control de un producto a un cliente; también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones, por ejemplo, insatisfacción del producto, y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

- un reembolso total o parcial de la contraprestación pagada;
- un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberá a la entidad;
- cambiarlo por otro producto.

La transferencia de productos con derecho a devolución, se contabilizan de la siguiente forma:

- se reconoce un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que se espera tener derecho, es decir, no se reconocerá ingreso para los productos que se espera que sean devueltos;
- un pasivo por reembolso; y
- un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

En el caso, vemos que la empresa ha establecido como política la devolución de las computadoras que vende por el plazo de tres meses. En este sentido, el cálculo del ingreso y el costo que debe reconocer, de acuerdo con la NIIF 15, sería el siguiente:

a) Cálculo de los ingresos del mes de diciembre del 2019

	Cant. computadoras	Valor de venta unitario S/	%	Total S/
Estimación de devolución	100	1,200.00	5 %	6,000.00
Ventas	100	1,200.00	95 %	114,000.00
Cuentas por cobrar	100	1,200.00	100 %	120,000.00

La empresa solo reconoce el 95 % de la venta como ingresos; de acuerdo con la experiencia pasada, el 5 % de la venta es devuelto por los clientes. Por el 5 % de las computadoras que serán devueltas, la empresa reconoce el reembolso de dinero que deberá realizar, por eso, se contabiliza como una cuenta por pagar.

b) Ventas (diciembre del 2019)

x		DEBE	HABER
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		141,600.00	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1212 Emitidas en cartera			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			21,600.00
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV-Cuenta propia			
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS			6,000.00
469 Otras cuentas por pagar diversas			
70 VENTAS			114,000.00
701 Mercaderías			
7011 Mercaderías manufacturadas			
70111 Terceros			
x/x Por la venta de 100 computadoras			
x		DEBE	HABER
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		141,600.00	
104 Cuentas corrientes en instituciones financ.			
1041 Cuentas corrientes operativas			
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS			141,600.00
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1212 Emitidas en cartera			
x/x Por el cobro de la factura			

c) Cálculo del costo de ventas

	Cant. computadoras	Costo Unitario S/	%	Total S/
Costo de ventas	100	800.00	95 %	76,000.00
Existencias por recibir	100	800.00	5 %	4,000.00
Existencias	100	800.00	100 %	80,000.00

Por el 5 % de las computadoras que espera que sea devuelta por el cliente, la empresa reconoce un activo (existencias por recibir o cuentas por cobrar diversas).

d) Costo de ventas (diciembre del 2019)

x		DEBE	HABER
69 COSTO DE VENTAS			
691 Mercaderías		76,000.00	
6911 Mercaderías manufacturadas			
69111 Terceros			
28 EXISTENCIAS POR RECIBIR		4,000.00	
281 Mercaderías			
20 MERCADERÍAS			80,000.00
201 Mercaderías manufacturadas			
2011 Mercaderías manufacturadas			
x/x Por el costo de las 100 computadoras			

2. Impuesto diferido (NIC12)

Para fines tributarios, la disminución del ingreso por estimación de la devolución de las ventas no es deducible al determinar el impuesto a la renta. Por lo tanto, se agrega en la declaración anual y se reconoce un activo tributario diferido, pues la devolución será reconocida tributariamente en el futuro cuando se reciban las computadoras de los clientes y la empresa tenga que reembolsar el dinero, y se deduce la disminución del costo de ventas reducido por la estimación de la devolución.

• Determinación del impuesto a la renta corriente y diferido al 31-12-19

Año 2019	Fines contables IR contable (Gasto) (Cta. 88)	Fines tributarios IR tributario (Corriente) (Cta. 40171)	Diferencia temporaria IR diferido (Cta.371)
Resultado contable	2,390,000.00	2,390,000.00	
Adiciones permanentes:			
Gastos personales	4,000.00	4,000.00	
Multas y sanciones	2,300.00	2,300.00	
Adiciones temporarias:			
Disminución de ingresos por estimación de devoluciones de ventas		6,000.00	6,000.00
Deducciones temporarias:			
Costo de ventas		(4,000.00)	(4,000.00)
Renta neta	2,396,300.00	2,398,300.00	2,000.00
Impuesto a la renta, 29.50 %	706,908.50	707,498.50	590.00

x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	707,498.50	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		707,498.50
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el reconocimiento del IR corriente		

3. Contraprestación variable

x		DEBE	HABER
37	ACTIVO DIFERIDO	590.00	
	371 Impuesto a la renta diferido		
	3712 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
88	IMPUESTO A LA RENTA		590.00
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
x/x	Por el reconocimiento del IR diferido		

Año 2020

1. Devolución de las mercaderías por parte de los clientes

Asumiendo que en el mes de enero del 2020, dentro del plazo de tres meses de devolución establecido por la empresa, los clientes devuelven 5 computadoras, los asientos contables serían los siguientes:

Cant. computadoras	Valor de venta unitario S/	Valor de venta S/	IGV S/	Total S/
5	1,200.00	6,000.00	1,080.00	7,080.00

x		DEBE	HABER
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS	6,000.00	
	469 Otras cuentas por pagar diversas		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1,080.00	
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV-Cuenta propia		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		7,080.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
x/x	Por las 5 computadoras devueltas por los clientes		
x		DEBE	HABER
20	MERCADERÍAS		
	201 Mercaderías manufacturadas	4,000.00	
	2011 Mercaderías manufacturadas		
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR		4,000.00
	281 Mercaderías		
x/x	Por el costo de las 5 computadoras devueltas por los clientes		

2. Reversión del activo

tributario diferido

En el 2020 al haber recibido de los clientes las computadoras, a la empresa debe reembolsar el dinero pagado por los clientes; por lo tanto, tributariamente se acepta la disminución del ingreso que dio origen al activo tributario diferido reconocido en el 2019, es decir, se revierte el activo tributario diferido y se adiciona el costo de ventas deducido en el ejercicio anterior.

• Determinación del impuesto a la renta corriente y diferido al 31-12-20

Año 2020	Fines contables IR contable (Gasto) (Cta. 88)	Fines tributarios IR tributario (Corriente) (Cta. 40171)
Resultado contable	3,215,000.00	3,215,000.00
Adiciones permanentes:		
Gastos personales	5,000.00	5,000.00
Multas y sanciones	1,690.00	1,690.00
Deducciones temporarias:		
Devolución de computadoras de los clientes		(6,000.00)
Adiciones temporarias:		
Costo de ventas		4,000.00
Renta neta	3,221,690.00	3,219,690.00
Impuesto a la renta, 29.50 %	950,398.55	949,808.55

x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	949,808.55	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		949,808.55
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el reconocimiento del IR corriente		
x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	590.00	
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
37	ACTIVO DIFERIDO		590.00
	371 Impuesto a la renta diferido		
	3712 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
x/x	Por la reversión del IR diferido		

Caso práctico N.º 3

Una empresa tiene un contrato de construcción por S/ 1,000,000 con un bono de S/ 50,000 pagado si entrega la obra en la fecha acordada, descontándole 10 % del bono por cada semana que demore en entregar la obra después de la fecha. La obra tiene una duración de cuatro (4) meses, desde noviembre del 2019 a febrero del 2020, y se entrega una semana después de la fecha comprometida. Cada mes tiene un avance de 25 % de acuerdo con los costos incurridos.

La gerencia estima en base al método del valor esperado que existe un 60 % de probabilidad que la obra sea entregada en la fecha comprometida, un 30 % de probabilidad una semana después y un 10 % de probabilidad que sea entregado dos semanas después. La empresa estima además que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe estimado del ingreso reconocido del bono.

Solución

• Determinamos el precio de la transacción

$1,000,000 + 50,000 \times 60 \% =$	630,000
$1,000,000 + 45,000 \times 30 \% =$	313,500
$1,000,000 + 40,000 \times 10 \% =$	<u>104,000</u>
Total probabilidad ponderada:	S/ 1,047,500

• Total bono estimado: S/ 47,500

Distribución para noviembre y diciembre: 47,500/4 meses

Noviembre	11,875
Diciembre	11,875
Total 2019	S/ 23,750

a) Asientos contables del mes de noviembre del 2019

x		DEBE	HABER
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		295,000.00	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1212 Emitidas en cartera			
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			45,000.00
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV-Cuenta propia			
70 VENTAS			250,000.00
704 Prestación de servicios			
<i>x/x Por el ingreso por avance de obra y emisión del comprobante de pago</i>			
x		DEBE	HABER
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		11,875.00	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1211 No emitidas			
75 OTROS INGRESOS DE GESTIÓN			11,875.00
759 Otros ingresos de gestión			
7594 Prima de desempeño			
<i>x/x Por el ingreso estimado proporcional del bono</i>			
x		DEBE	HABER
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		295,000	
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas			
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS			295,000
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
1212 Emitidas en cartera			
<i>x/x Por la cobranza de la factura</i>			

b) Asientos contables del mes de diciembre del 2019

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	295,000.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		45,000.00
401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV-Cuenta propia		
70	VENTAS		250,000.00
704	Prestación de servicios		
x/x	Por el ingreso por avance de obra y emisión del comprobante de pago		

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	11,875.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1211	No emitidas		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		11,875.00
759	Otros ingresos de gestión		
7594	Prima de desempeño		
x/x	Por el ingreso estimado proporcional del bono		

x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	295,000	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		295,000
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
x/x	Por la cobranza de la factura		

En el ejercicio 2019 identificamos una diferencia temporaria de S/ 23,750 que debe deducirse en la DJA, ya que dicho monto no se encuentra gravado con el impuesto a la renta por tratarse de una estimación contable sobre la probabilidad de recibir el bono (ingreso futuro); por lo tanto, se genera impuesto a la renta diferido pasivo.

Aún no se ha producido el hecho sustancial para tener derecho al bono; depende de un hecho futuro, que es la entrega de la obra en un determinado plazo de acuerdo con el contrato.

Impuesto a la renta del 2019

Detalle	Impuesto contable	Impuesto corriente	Impuesto diferido
Utilidad contable	500,000.00	500,000.00	
Deducción temporaria (bono estimado)		(23,750.00)	(23,750.00)
Renta neta	500,000.00	476,250.00	(23,750.00)
IR, 29.5 %	147,500.00	140,493.75	(7,006.25)

x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	140,493.75	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		140,493.75
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el impuesto corriente		
x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	7,006.25	
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
49	PASIVO DIFERIDO		7,006.25
	491 Impuesto a la renta diferido		
	4912 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
x/x	Por el impuesto diferido		

c) Asientos contables del mes de enero del 2020

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES- TERCEROS	295,000.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		45,000.00
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV-Cuenta propia		
70	VENTAS		250,000.00
	704 Prestación de servicios		
x/x	<i>Por el ingreso por avance de obra y emisión del comprobante del comprobante de pago</i>		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES- TERCEROS	11,875.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1211 No emitidas		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		11,875.00
	759 Otros ingresos de gestión		
	7594 Prima de desempeño		
x/x	<i>Por el ingreso estimado proporcional del bono</i>		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	295,000	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES- TERCEROS		295,000
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
x/x	<i>Por la cobranza de la factura</i>		

d) Asientos contables del mes de febrero del 2020

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	348,100.00	
	121 Facturas, bol. y otros comprob. por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERC.		35,625.00
	121 Facturas, bol. y otros comprob. por cobrar		
	1211 No emitidos		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		53,100.00
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV-Cuenta propia		
70	VENTAS		250,000.00
	704 Prestación de servicios		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		9,375.00
	759 Otros ingresos de gestión		
	7594 Prima de desempeño		
x/x	<i>Por el ingreso por avance de obra y saldo del bono de S/ 9,375 y emisión del comprobante de pago</i>		
	<i>Cálculo del saldo del bono: S/ 45,000 – S/ 11,875 – S/ 11,875 – S/ 11,875 = S/ 9,375</i>		

x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	348,100.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		348,100.00
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
x/x	<i>Por la cobranza de la factura incluyendo el bono S/ 250,000 + S/ 45,000 (bono) + S/ 53,100 (IGV) = S/ 348,100</i>		

En el 2020 se revierte la diferencia temporaria generada el año anterior, pagándose el impuesto a la renta por el bono obtenido al haberse producido el hecho sustancial que genera ese derecho y, además, el evento futuro esperado, que es la entrega de la obra dentro de un determinado plazo según el contrato.

Impuesto a la renta del 2020

Detalle	Impuesto contable	Impuesto corriente	Impuesto diferido
Utilidad contable	400,000.00	400,000.00	
Adición (reversión bono realizado)		23,750.00	23,750.00
Renta neta	400,000.00	423,750.00	23,750.00
IR, 29.5 %	118,000.00	125,006.25	7,006.25

x		DEBE	HABER
88	IMPUESTO A LA RENTA	125,006.25	
	881 Impuesto a la renta-Corriente		
40	TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		125,006.25
	401 Gobierno central		
	4017 Impuesto a la renta		
	40171 Renta de tercera categoría		
x/x	Por el impuesto corriente		
x		DEBE	HABER
49	PASIVO DIFERIDO	7,006.25	
	491 Impuesto a la renta diferido		
	4912 Impuesto a la renta diferido-Resultados		
88	IMPUESTO A LA RENTA		7,006.25
	882 Impuesto a la renta-Diferido		
x/x	Por reversión del impuesto diferido		

Caso práctico N.º 4

Una constructora firma un contrato de construcción por S/ 1,000,000 en el que se pacta una penalidad de S/ 80,000 por entrega de la obra con atraso. El plazo es de cuatro (4) meses, y se inicia en el mes de octubre del 2019. Cada mes hay un avance del 25 % que es facturado. Es más probable que no se cumpla dentro del plazo.

- El importe variable es S/ 80,000.

• El importe fijo es S/ 920,000.

a) Asientos contables de octubre, noviembre y diciembre del 2019 y enero del 2020

x	DEBE	HABER
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	295,000.00	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212 Emitidas en cartera		
40 TRIBUTOS, CONTRAP. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		45,000.00
401 Gobierno central		
4011 Impuesto general a las ventas		
40111 IGV-Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS		20,000.00
461 Reclamaciones de terceros		
4612 Penalidad		
46122 Penalidad estimada		
70 VENTAS		230,000.00
704 Prestación de servicios		
<i>x/x Por el comprobante de pago emitido por el avance de obra, ingreso devengado y penalidad estimada</i>		
x	DEBE	HABER
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO	295,000.00	
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
12 CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		295,000.00
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212 Emitidas en cartera		
<i>x/x Por la cobranza de la factura</i>		

A diciembre del 2019 se genera una diferencia temporaria de S/ 60,000 por la disminución de los ingresos de octubre, noviembre y diciembre que será deducible recién en el ejercicio en que se devengue el pago de la penalidad (2020). Dicha diferencia origina impuesto la renta diferido activo.

x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	215,000.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS	80,000.00	
	461 Reclamaciones de terceros		
	4612 Penalidad		
	46122 Penalidad estimada		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS		295,000.00
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
x/x	Por la cobranza de la factura		