



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS**

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA
EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TÍTULO:

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF
16 EN LAS COMPAÑIAS RETAIL DE GUAYAQUIL

AUTOR:

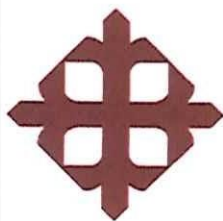
Ramos Salinas, Bianca Karolina

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN
DEL TÍTULO DE INGENIERIA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA**

TUTOR:

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D.
Guayaquil, Ecuador

10 de septiembre del 2020



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certifico que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por:
Bianca Karolina Ramos Salinas, como requerimiento parcial para la obtención
del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR

f. 

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, MSc.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Ramos Salinas, Bianca Karolina

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación “Propuesta Metodológica para la Aplicación de la NIIF 16 en las Compañías Retail de Guayaquil” previa a la obtención del Título de: Ingeniera en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

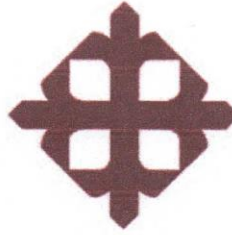
En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020

AUTOR

f. _____

Ramos Salinas, Bianca Karolina



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Yo, Ramos Salinas, Bianca Karolina

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación "Propuesta Metodológica para la Aplicación de la NIIF 16 en las Compañías Retail de Guayaquil", cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 10 días del mes de septiembre del año 2020

AUTOR

f. _____

Ramos Salinas, Bianca Karolina

REPORTE URKUND

The screenshot shows the URKUND web interface. At the top, there is a navigation bar with a back arrow and the text "VOLVER A LA VISTA GENERAL DEL ANÁLISIS". To the right are icons for refresh, download, and help, along with a "CONFIGURACIÓN" dropdown menu. Below this, a table displays document information:

REMITENTE	ARCHIVO	SIMILITUD
Alberto Santiago Rosado Haro	Ramos_Salinas_Bianca_Karolina_para_urkund.docx	2 %

Below the table are three tabs: "COINCIDENCIAS", "FUENTES" (which is active), and "DOCUMENTO COMPLETO". Under the "FUENTES" tab, there are filters for "SA DOCUMENTO ALMACENADO", "W SITIO WEB", and "P PUBLICACION". A section titled "FUENTES ACTIVAS" contains a table with columns: "SIMILITUD", "TIPO", "NOMBRE DE LA FUENTE", "ALTERNATIVE SOURCES", "SIMILITUD DE TEXTO", and "UBICACIÓN EN EL DOCUMENTO". At the bottom of the interface, there is a cookie consent banner with the text: "Utilizamos cookies para asegurarnos de brindarle la mejor experiencia en nuestro sitio web. Al presionar OK, usted acepta el uso URKUND de cookies como se describe en nuestra política de cookies." and buttons for "MÁS INFORMACIÓN" and "ENTENDIDO".

<https://secure.urkund.com/view/74995428-557694-414089#/details/sources>

TUTOR

f. Alberto Rosado Haro
Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D.

Agradecimiento

Agradezco a Dios por permitirme cumplir una meta más y ayudarme a cumplir con mis objetivos; a mis padres y hermanos por siempre brindarme su apoyo y ayuda incondicional.

A las personas que me ayudaron durante toda mi carrera universitaria y a mis compañeros de trabajo que aportaron con su guía y tiempo en el desarrollo de este trabajo.

A todos ellos solo quiero agradecerles por su ayuda y apoyo.

Dedicatoria

Dedico este trabajo a mis padres ya que ellos me dieron la educación gracias a su gran esfuerzo y trabajo, por ser mis guías y fuente de sabiduría a lo largo de mi carrera universitaria, a mis hermanos por siempre estar pendiente de mí y mis objetivos.



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

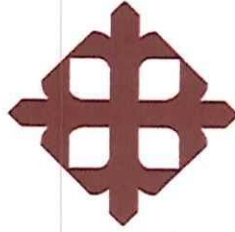
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe MSc.
DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

Econ. Baño Hifong, María Mercedes, MSc
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

Ing. Lucio Ortiz, Jorge Enrique, MSc
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

10

f.

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D.

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

Contenido

ÍNDICE DE TABLAS	XIV
ÍNDICE GRÁFICOS	XVI
Resumen	XVII
Introducción.....	2
Antecedentes.....	3
Origen del comercio	3
La industria del retail	4
El retail en Ecuador.....	6
Origen del IASB	7
Las NIC y NIIF.....	9
La aplicación de la normativa contable en el Ecuador	11
Definición del Problema	12
Justificación	13
Objetivos.....	14
Objetivo general.	14
Objetivos específicos	14
Preguntas de la investigación.....	14
Limitaciones.....	15
Delimitación	15
Capítulo 1. Fundamentación Teórica	16
La Evolución de la Norma de Arrendamiento	16
Principales Cambios en la Normativa de los Arrendamientos	18
Indicadores para Considerar un Arrendamiento	21
Activo identificado	22

Beneficios económicos.....	24
Derecho a decidir el uso.....	24
Enfoques de Transición Según la NIIF 16	28
Método retrospectivo.....	29
Método retrospectivo modificado	32
Cambio en los Estados Financieros del Arrendatario	34
Medición inicial.....	34
Medición posterior.....	38
Presentación	42
Revelación	43
Marco Legal.....	44
Ley de régimen tributario interno.....	44
Normativa contable.	47
Ley de compañías.....	49
Marco Referencial.....	49
Arrendamiento a nivel mundial.....	49
Arrendamiento en el sector financiero.....	54
Arrendamiento a nivel local	54
Marco Teórico.....	55
Teoría del costo histórico	55
Costo histórico por arrendamiento	56
Teoría del interés	56
Capítulo 2. Metodología de la Investigación.....	57
Diseño de la Investigación	57
Tipo de Investigación	59
Enfoque de la Investigación.....	59

Fuentes de Información	60
Población.....	60
Muestra.....	61
Herramientas de Investigación	62
Guía de preguntas para la entrevista	62
Análisis de Datos	64
Resultados de las entrevistas	64
Análisis de los resultados obtenidos	73
Capítulo 3. Propuesta Metodológica	81
Actividad Principal	81
Procedimientos de la Propuesta para la Aplicación de la NIIF 16.....	81
Arrendamientos.....	81
Principales impactos organizacionales.....	81
Principales efectos por diferencia entre políticas contables y la NIIF 16.....	82
Principales impactos en los sistemas informáticos y procesos de la compañía.....	83
Paso uno: Levantamiento de información.....	83
Paso dos: Determinar el método de transición	85
Caso uno.....	85
Paso tres: Identificación de los contratos de arrendamiento posterior a la transición según NIIF 16.....	98
Paso cuatro: Medición inicial de los contratos por arrendamiento posterior a la transición	98
Paso cinco: Medición posterior de los contratos por arrendamiento.....	99
Caso dos.....	99
Paso Seis: Revisión de la Aplicación del Recurso Practico	113

Caso tres.....	115
Paso siete: Presentación	118
Conclusiones.....	120
Referencias	123

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Alcance de la NIIF en Ecuador.....	12
Tabla 2 Clasificación de los derechos de decisión	27
Tabla 3 Método Retrospectivo 2018.....	30
Tabla 4 Método Retrospectivo 2019.....	31
Tabla 5 Pro y contra del método retrospectivo	32
Tabla 6 Pro y contras método retrospectivo modificado.....	33
Tabla 7 Registro en pagos variables	41
Tabla 8 Registro por reevaluación.....	42
Tabla 9 Información a revelar	43
Tabla 10 Porcentaje de arrendamiento de las aerolíneas	50
Tabla 11 Matriz de hallazgos.....	74
Tabla 12 Matriz de hallazgos.....	75
Tabla 13 Matriz de hallazgos.....	76
Tabla 14 Matriz de hallazgos.....	77
Tabla 15 Matriz de hallazgos.....	78
Tabla 16 Diferencias entre políticas contables actuales de la compañía y la NIIF 16.....	82
Tabla 17 Datos del contrato	88
Tabla 18 Cálculo del valor presente	89
Tabla 19 Cálculo del valor presente	90
Tabla 20 Tabla de amortización	91
Tabla 21 Registros contables de ajustes y reconocimiento inicial.....	92
Tabla 22 Registro contable.....	93
Tabla 23 Transacciones contables del año 2020	94
Tabla 24 Mayores contables	95

Tabla 25 Mayores contables	96
Tabla 26 Mayores contables	97
Tabla 27 Datos del segundo caso	101
Tabla 28 Cálculo del valor presente	102
Tabla 29 Cálculo del valor presente	103
Tabla 30 Detalle de los activos y pasivos por arrendamiento.....	104
Tabla 31 Calculo de la amortización	105
Tabla 32 Calculo de la amortización	106
Tabla 33 Asientos contables caso dos	107
Tabla 34 Asientos contables caso dos	108
Tabla 35 Asientos contables caso dos	109
Tabla 36 Libro mayor caso dos	109
Tabla 37 Libro mayor cados dos	110
Tabla 38 Libro mayor caso dos	111
Tabla 39 Libro mayor caso dos	112
Tabla 40 Asientos contables caso tres	117
Tabla 41 Estado de situación financiera.....	118
Tabla 42 Estado de situación financiera.....	119
Tabla 43 Estado de resultado integral.....	119

ÍNDICE GRÁFICOS

Grafico 1 Esquema del IASB.....	9
Grafico 2 Proceso para desarrollar las Normas.....	10
Grafico 3: Diferencias en la NIIF 16 y la NIC 17.....	20
Grafico 4: Diagrama para determinar si un contrato es o contiene un arrendamiento.....	22
Grafico 5: Derecho de uso.....	25
Grafico 6 Opciones en la transición.....	29
Grafico 7Medición inicial del activo	35
Grafico 8. Valores que incluye el pasivo inicial por arrendamiento ...	38
Grafico 9 Presentación es los Estados Financieros	42
Grafico 10 Gastos no deducibles de arrendamientos en el exterior ..	45
Grafico 11. Excepciones al alcance de la NIIF 16	47
Grafico 12. Impacto en los estados financieros.....	48
Grafico 13 Participación de las aerolíneas en el arrendamiento de sus flotas	51
Grafico 14 Demanda de arrendamiento de aeronaves.....	52
Grafico 15 Prospectiva del arrendador de aeronaves	52
Grafico 16 Tasa de interés efectiva.....	88
Grafico 17 Identificación de contrato según NIIF 16.....	98
Grafico 18 Criterios para considerar las exenciones	113
Grafico 19 Diferencia entre la aplicación del recurso practico y la modificación de un arrendamiento	115

Resumen

El trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la norma emitida por el Consejo de Normas Internacional de Contabilidad, NIIF 16 “Arrendamiento”, que establece los principios para el conocimiento, de la determinación de un contrato, en el área contable indica como debe ser la medición inicial y posterior, la presentación e información a revelar de los arrendamientos. En el 2016, El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), publico la nueva norma NIIF 16 Arrendamiento , que sustituye a las NIC 17 Arrendamiento, CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento, SIC 15 Arrendamiento Operativos Incentivos, SIC 27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. (M. Torres & Vera, 2019) Según la presente norma estable que para considerarse un arrendamiento la entidad deberá considerar los términos y condiciones de los contratos como son: a) si transmite el derecho a controlar el activo, b) plazo y c) valor. Dentro del contexto del presente trabajo de Titulación, tiene como objetivo implementar una guía de la NIIF 16 para el sector económico de Retail en el Ecuador para periodos anuales vigentes desde 1 de enero de 2019, para el cual se optará por aplicar el Método Retrospectivo Modificado. Durante el desarrollo de este proyecto se explicará ampliamente por medio de siete pasos la aplicación de esta norma

Palabras claves: Arrendamiento, arrendador, arrendatario, retail, activo por derecho de uso, valor razonable.

Introducción

El presente proyecto denominado “Propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF16 en las compañías de retail de Guayaquil”, busca proporcionar una guía a las entidades dedicadas al sector comercial de retail para la correcta identificación de los contratos por arrendamiento, la correcta contabilización de las transacciones económicas surgidas de la relación contractual, de tal manera que estos se presenten lo más razonable posible. Como consecuencia de la adaptación a Normas Internacionales, las empresas se vieron en la obligación de adoptar las NIIF. Este marco legal permitió estandarizar los principios contables sobre los cuales se analizan los estados financieros. Por medio de las resoluciones de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se adoptaron estas normas en el Ecuador

Sin embargo para algunas empresas la adopción de la norma podría generar dudas debido a su reciente implementación. Por tanto, la presente investigación se realizará con la finalidad de solventar esta problemática, estructurando una guía que parte desde la explicación de la teoría hasta su aplicación práctica. Para tales efectos se ha procedido a dividir el trabajo de la siguiente manera:

La contextualización del problema, en donde se define los factores que inciden en la dificultad de la aplicación de la norma, antecedentes, definición del problema. Además se definirán los objetivos, así como la limitación y delimitación

El capítulo1, denominado fundamento teórico permitirá establecer el soporte y desarrollo de la propuesta metodológica, este marco se divide en teórico, conceptual, referencial y legal. El capítulo 1 brinda una visión general sobre la NIIF y otros aspectos relacionados con los arrendamientos

El capítulo 2, Metodología de la investigación, la investigación se desarrolla a través del diseño no experimental ya que no se manipula ninguna

variable a la vez se desarrolla por medio de un estudio observacional, según la cronología será de tipo prospectivo ya que tendrá un impacto futuro. En relación al número de mediciones será de tipo transversal.

El tipo de investigación será descriptiva y el enfoque será cualitativo ya que se realizarán entrevistas para obtener diversos puntos de vista, las cuales se harán a diversos expertos en la NIIF 16.

El capítulo 3, se desarrolla la propuesta metodológica para la aplicación de la NIIF 16, tomando como muestra un caso real de una empresa comercial, que permitirá evidenciar el tratamiento contable.

Finalmente se desarrollarán las conclusiones y recomendaciones basadas en el cumplimiento de los objetivos planteados al inicio del proyecto.

Antecedentes

Origen del comercio

El comercio se originó hacia finales del neolítico, cuando la agricultura fue descubierta, se procedía a realizar el intercambio o trueque de productos por otros que no poseían. Conforme el tiempo avanzaba ya no solo se intercambiaba productos de la cosecha sino objetos que otra comunidad estaba especializada (El comercio Perú, 2019)

A raíz de esto se originó la moneda, la cual era un disco de metal en el que aparece un emblema que garantizaba su valor y peso. Por exigencias de un comercio más completo las sociedades fueron adoptando en sus transacciones piezas y lingotes de metal las cuales circulaban como dinero (Parise, Nicola, 2003)

Con el tiempo empezaron a surgir rutas comerciales intercontinentales para intentar suplir la alta demanda europea de bienes y mercancías, una de las rutas más famosas fue la ruta de la seda. A finales de la edad media se crea la banca que presenta una serie de servicios facilitando al comercio (M. Bonilla, 2013) Junto con el descubrimiento de América se abrieron nuevas rutas comerciales favoreciendo el crecimiento de la banca

En el siglo XVII el comercio entre Europa y América se convierte en un papel fundamental no solo por la parte comercial sino por el tráfico de pasajeros. Durante este siglo Nueva York se convierte en la capital comercial siendo el primer puerto de Norteamérica y unas de las ciudades más importantes (Bonilla, 2013).

Durante el siglo XX surge la globalización como consecuencia de la necesidad de rebajar los costos de producción para que el productor pueda competir en un entorno global, permitiendo que los distintos países del mundo unificar sus mercados. (Rivero, 2009) Por ello, la globalización de la economía está ejerciendo una importante presión como lo menciona Cano, la globalización actual es un fenómeno complejo, que trasciende la economía e impacta directamente aspectos fundamentales de la vida de las naciones, tales como la cultura, la educación, la política y, en general, la visiones del mundo contemporáneo (2007, p. 2)

La industria del retail

El retail es una actividad económica que sirve de intermediación en la venta de productos para uso personal o familiar, es el canal de distribución para unir proveedores y consumidores, de esta manera satisface las necesidades del consumidor. El retail posee los siguientes actores: empresas, manufacturas, mayoristas, minoristas y consumidores (Castro, 2005)

Este sector económico engloba desde supermercados, hipermercado, farmacias y restaurantes como los de comida rápida. En la actualidad también abarca la venta de mercancías por catálogo y ventas por internet (Guerrero-Martínez, 2012)

El negocio del retail consiste en vender productos y servicios a clientes para su uso personal, las empresas de retail se las considera como la conexión entre los productores y cliente pero existen algunos modelos de venta como por ejemplo los supermercados, este modelo es más tradicional ya que otras empresas o sector económico colocan sus productos, otro caso

son las empresa como Apple, que fabrican el producto y también tiene sus tiendas de retail (Guerrero-Martínez, 2012)

El origen del retail empieza a fines de 1800, época en la que empieza aparecer pequeñas tiendas en Europa, las cuales más que satisfacer necesidades, buscaban lucir los productos en algo parecido a un palacio. Varios años después la influencia norteamericana, con su concepto de supermercado re direccionó esta industria, para que llegara al cliente final, la cual se mantienen hasta nuestros días. (O. Bonilla, 2014)

Al final de la Segunda Guerra Mundial, el mundo entró en un periodo reconstrucción debido a lo afectado que quedaron los consumidores. Durante esa época entre 1946 y 1964 los nuevos nacimientos dieron lugar a una nueva etapa, ya que fueron 79 millones de personas las que nacieron entre esos años. Este grupo se convirtió en la tendencia del consumo. (*La evolución del retail desde el principio de los tiempos, 2012*)

Con esto la demanda se aceleró y los vendedores siguieron a los consumidores a nuevos barrios y se ubicaron de forma estratégica en los lugares donde ellos vivían. Las tiendas eran especializadas muy pequeñas y concretas. En 1962 surgió una nueva forma de venta al por menor, las denominas “tiendas de descuento”, durante ese año Wall-Mart, Kmart, Target, abrieron su primera tienda, con productos a precios inferiores a los sugeridos por las fábricas. (*La evolución del retail desde el principio de los tiempos, 2012*)

En 1991 empezó una nueva revolución en el comercio minorista, con el lanzamiento de World Wide Web, el retail online comenzó aparecer en el mercado, esto ocasionó una explosión en las órdenes personales, marcando un cambio decisivo en el comercio minorista y en la vida del consumidor. (*La evolución del retail desde el principio de los tiempos, 2012*)

En el transcurso de la evolución del retail se ha presentado en diversas formas dentro de las cuales destacan los almacenes de vecindario, almacenes de venta de hielo, las grandes cadenas de supermercado, las

tiendas de vecindarios y en nuestros días los “megamalls”, para que esto se diera existieron algunos factores importantes como el consumidor, la localización, variedad, precio, calidad, servicio, persuasión y experiencia. (Castro, 2005)

Según Burgos y Sepúlveda (2010), el sector económico del retail se puede clasificar de la siguiente manera:

- Tipo de bienes que comercializa.

Durables: Bienes que su duración superan los tres años

No durables: Son los bienes comercializados en farmacias supermercado, tiendas de sector

- Según los productos que ofrece

Comestible: Son productos alimenticios

No comestibles: Productos suntuarios

Financiero: Son servicios de crédito que ofrecen las instituciones financieras

- Según los mercados que atiende

Masivo: Son aquellos que ofrecen productos o servicios homogéneos

Marca: Son productos con características puntuales (Ceballos et al., 2011)

El retail en Ecuador

Según Xavier Ortega analista de Avance Consultora menciona que luego de la crisis bancaria el fenómeno del retail en Ecuador comenzó a despertar (*Las ventas retail enganchan a más consumidores*, s. f.). El retail en Ecuador es muy importante para el crecimiento de la matriz productiva, además es el más importante en la generación de empleo (Villacis, 2018). Esta información es comprobada con los datos del INEC del año 2010, que indican que en el país existen 396 supermercados y autoservicios y alcanzan un

ingreso económico de \$4.347.121 anual, las mismas que crean 18.970 empleos (INEC, 2010).

Para este sector económico representó un gran impacto cuando se publicó la Ley en el Registro Oficial del 13 de Octubre del 2011, Ley de Control de Poder de Mercado, se elaboró el “Manual de Buenas Prácticas Comerciales para Supermercados y proveedores”, lo cual tuvo una gran incidencia en las actividades comerciales (Villacis, 2018)

Según los datos que maneja Euromonitor International, durante el 2013 las ventas fueron de \$15.727 millones y el 2018 alcanzó los \$ 16.863 millones, con un crecimiento anual de 1,3%(2019)

Estas cifras reflejan el crecimiento del retail en Ecuador. Una de las cadenas importantes de este segmento es De Prati, suma 14 tiendas física en todo el país, la gerente Senior de Marketing Soledad Ponce, indicó que el sector tiene grandes oportunidades de crecimiento pero siempre existen desafíos y en este caso durante los últimos años ha sido la transformación digital, pero esto ha llevado la empresa se integre al mundo virtual. *(El ‘retail’ mueve en Ecuador más de USD 16 800 millones anuales, 2019)*

El crecimiento de estas principales cadenas se empezó a notar desde hace siete años, son empresas que se han adaptado a las tendencias de sus clientes, a las regulaciones gubernamentales y a la situación económica del país. *(El ‘retail’ mueve en Ecuador más de USD 16 800 millones anuales, 2019)*

Según un estudio presentado por la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico, las compras en este canal se duplicaron entre el 2016 y el 2018 y alcanzaron los \$1.286 millones, demostrando que el comercio electrónico es lo más importante para las empresas. *(El ‘retail’ mueve en Ecuador más de USD 16 800 millones anuales, 2019)*

Origen del IASB

En 1996 los órganos profesionales de contabilidad en Canadá, Reino Unido y Estados Unidos propusieron crear un Grupo de Estudio Internacional

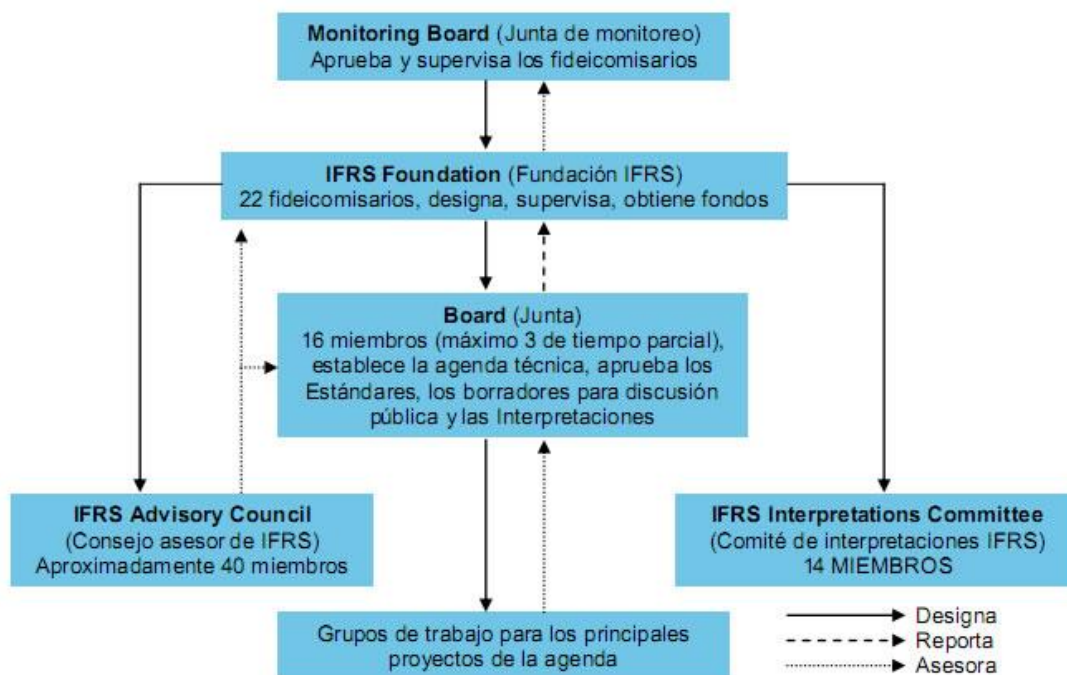
de Contadores con el fin de desarrollar estudios comparativos de las prácticas contables y de auditoría (*Cronología de IASC y IASB | IASB*, s. f.).

En 1972 en el Congreso Mundial de Contadores en Sydney, Sir Henry Benson propuso la creación de la IASC (International Accounting Standards Committee) y de incluir a más representantes como Australia, Francia, Alemania, Japón, los Países Bajos y México. El siguiente año se establecieron eventos importantes como: a) la firma de acuerdo para crear el IASC, b) la primera oficina y c) la aprobación de las políticas de contabilidad, inventarios y estados financieros consolidados. (E. Martínez, s. f.)

Durante el año de 1977, la AISG (Grupo Internacional de Estudios Contables) es disuelta y en su lugar se forma la IFAC, en la década de los 90 se forma el SIC. (Standing Interpretations Committee), con el propósito de desarrollar interpretaciones de las NIC, en el año 2000 la IASC decide realizar la reestructuración convirtiéndose en las IASB (International Accounting Standards Boards), en el año 2002 el SIC es renombrado como el IFRS (Normas Internacionales de Información Financiera), con el objetivo no solo de interpretar las NIC y NIIF sino también para proporcionar información que no estén consideradas en las NIC o NIIF. (*Cronología de IASC y IASB | IASB*, s. f.)

El siguiente gráfico muestra la estructura actual del IASB:

Grafico 1 Esquema del IASB.



Adaptado de “Estructura del IASB”, por NICNIIF.

Las NIC y NIIF

En el año de 1975 se publicaron las dos primeras normas, Revelación de Políticas Contables y Valuación y Presentación de Inventario en el Contexto del Sistema de Costo Histórico. (*Cronología de IASC y IASB | IASB*, s. f.). En el 2003 se emite la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. (IFRS - Who we are, 2017)

Las NIC y NIIF son creadas para proporcionar transparencia, rendición de cuentas y eficiencia, estas normas son requerimientos que siguen las empresas para preparar sus estados financieros («Quiénes somos y qué hacemos», 2017)

Las normas que establece el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad se denomina NIIF, las empresas que cotizan en la bolsa de valores e instituciones financieras está en su obligación en aplicarlas,

adicional existe un comité que realiza las interpretaciones de las normas, en este caso es la CINIIF. Las normas que establece el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se denomina NIC y las interpretaciones las realiza el comité la SIC («Quiénes somos y qué hacemos», 2017)

Para que una norma se desarrolle sigue un proceso establecido por la IFRS, estos pasos se encuentran divididos de la siguiente manera:

Grafico 2 Proceso para desarrollar las Normas



Adaptado de “Quiénes somos y qué hacemos” por IFRS 2017.

La primera etapa es establecer la agenda, es decir el consejo (IASB) publica una decisión de agenda cada cinco años, esta agenda queda sujeta a cambios, ya que durante sesenta días el consejo realiza la consulta al público («Apoyo a las Normas NIIF», 2017). De igual manera se pueden añadir temas que proponga el comité de interpretación o realizar alguna revisión posterior a la implementación de la norma. («Quiénes somos y qué hacemos», 2017)

El segundo paso es la investigación del proyecto, el consejo realiza la investigación con el fin de comprobar que verdaderamente existe un problema contable, que este problema afecta a suficientes empresas y que puede encontrarse una solución («Apoyo a las Normas NIIF», 2017)

El tercer paso es el proyecto de la emisión de la norma, partiendo de la investigación realizada, se proponen soluciones a los problemas determinados en la investigación, las cuales se someten a consulta de forma pública, finalmente el consejo analiza los comentarios recibidos y establece propuestas antes de emitir o modificar una norma («Apoyo a las Normas NIIF», 2017)

Como último paso el consejo realiza el mantenimiento de las normas, es decir las revisiones y analizan si es necesario realizar alguna actualización,

modificación o si es necesario la interpretación de la norma. («Quiénes somos y qué hacemos», 2017)

La aplicación de la normativa contable en el Ecuador

En Ecuador la autoridad jurisdiccional es la Superintendencia de Compañías del Ecuador, esta autoridad controla, supervisa y promueve al sector empresarial, con el fin de dar confianza y transparencias en las actividades comerciales en Ecuador (*IFRS - Ecuador, 2017*)

Las primeras normas de contabilidad fueron los PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), los cuales fueron emitidos por el Congreso Nacional de Contadores en el Ecuador en el año de 1975 y después fueron confirmados por la Superintendencia de Compañías en el año de 1987(Yaguache et al., 2015)

En el año 1996 Ecuador adopto las NIC, según la resolución FNCE.09.01.96 emitida por la Superintendencia de Compañías, basándose en esa normativa, en los años 1999 y 2001 Ecuador emitió sus propias normativas las NEC por la Federación Nacional de Contadores, siendo las primeras normas nacionales amigables o compatibles con las NIC. (Yaguache et al., 2015)

Las NEC fueron ratificadas por la Superintendencia de compañía hasta el año 2006, que por medio de la resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, informó el nuevo cambio de normativa contable, pero no fue hasta el año 2009 que empezaron los cambios, dando como resultado un periodo de transición de NEC a NIIF, y es así como en el país se creó la obligatoriedad de la aplicación de las NIIF en cada entidad y empresa del país (Yaguache et al., 2015)

Durante el año de transición las compañías debían presentar sus estados financieros comparativos con observancia de la norma, pero solo las que estuvieran bajo la regulación de la superintendencia de compañías.(Yaguache et al., 2015). A continuación, se presenta un

cuadro indicando una breve descripción del alcance de la aplicación de las NIIF

Tabla 1 Alcance de la NIIF en Ecuador

Alcance de la aplicación de las NIIF	Estado	Información Adicional
Las normas IFRS son necesarias para las empresas públicas nacionales.	✓	Las Normas NIIF son necesarias para las empresas que cotizan en bolsa, las grandes empresas que no cotizan en bolsa y las empresas estatales.
Las normas NIIF están permitidas pero no son obligatorias para las empresas públicas nacionales.		
Las Normas NIIF son requeridas o permitidas para listados por compañías extranjeras	✓	Necesario.
La Norma NIIF para las PYMES es obligatoria o está permitida	✓	Permitido.
Se está considerando la Norma NIIF para las PYMES		

Nota. Adaptado de “ Who uses IFRS standards? – Ecuador” por IFRS, 2017.

Definición del Problema

La implementación de una nueva normativa genera confusiones al momento de implementarla, sea por la mala interpretación de la misma o lo poco entendible que suelen llegar a ser. La NIIF 16 no es la excepción, y desde su aplicación obligatoria que fue el 01 de enero del 2019 ha generado problemas al momento de implementarla en varios sectores empresariales del país. (Ibañez, 2019)

Un punto importante de esta nueva norma, es lo relacionado a los arrendatarios, ya que el contrato de arrendamiento se convierte en activo y un pasivo equivalente, por lo tanto, se incrementarán en el balance nuevos activos, pero también aumentará su endeudamiento. La implementación de la NIIF 16 no solo ha causado un impacto contable en la posición financiera y en los resultados de las empresas, también han surgido importantes cambios en el sistema para que se adapte a un nuevo modelo, más aun, cuando las empresas tienen miles de contratos de arrendamiento en todo el mundo

Al implementar esta norma las empresas tendrán la certidumbre de la magnitud de los impactos en su actividad de negocio, los efectos podrían ser en: a) los resultados acumulados, b) los costes de implementación y c) los cambios propuestos a las prácticas de negocio

Partiendo de estas variables, se debe realizar un análisis que permita determinar el mejor método para determinar los efectos monetarios en la información financiera en las empresas, derivado el cambio de tratamiento contable a los contratos de arrendamiento

Justificación

El presente trabajo de titulación es realizada dado que genera un beneficio a las empresas del sector de retail, ya que la aplicación de una nueva norma contable genera confusión sobre cuales debería ser las acciones adecuadas para implementarla,

En el ámbito educativo, los estudiantes interesados en conocer la aplicación de la NIIF 16, como en el caso de las carreras de cpa y administración, tendrán un documento de consulta para la adecuada identificación, contabilización y registro, el mismo que servirá como soporte para futuras investigaciones. Además, que el caso desarrollado en el presente trabajo tiene como fin de ayudar en la interpretación de la norma sobre diversas definiciones e identificación de los contratos que conllevan un arriendo

En el ámbito empresarial, todas las empresas del sector de retail y demás sectores de la economía, tendrán a su disposición un análisis sobre la NIIF 16, una propuesta metodológica que servirá como guía, ya que el presente trabajo consta con pasos detallados para su aplicación. Además, ayuda a conocer la importancia de la identificación de los contratos de arrendamiento y su tratamiento contable en los estados financieros del arrendador

Objetivos

Objetivo general.

Proponer una metodología para la aplicación de la NIIF 16 en las compañías de retail en la ciudad de Guayaquil

Objetivos específicos

- Conocer los principales cambios de la normativa, indicadores para considerar un arrendamiento y los métodos para aplicar la normativa
- identificar el método de transición que mejor estime
- Identificar los pasos necesarios para la aplicación de la NIIF 16 en las compañías de retail.
- Diseñar una guía para la correcta aplicación de la NIIF 16 para las compañías de retail.

Preguntas de la investigación

¿Qué impactos surgieron a partir de la implementación de esta norma?

¿Por qué ocurrió el cambio solo para los arrendatarios?

¿Cuál fue el objetivo del cambio de la norma?

¿Cuál es la diferencia entre el modelo retrospectivo y retrospectivo modificado?

¿Cómo determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento?

Limitaciones

La presente tesis tiene como principal limitante la escasez de documentos guías sobre la implementación de la NIIF 16, específicamente sobre estudios donde se haya aplicado. Esto ocurre debido a que esta norma es relativamente nueva siendo exigida su aplicación a partir del año 2019

Delimitación

La investigación será aplicable para el sector económico de retail, en el cantón de Guayaquil, el presente trabajo se enfoca en la aplicación del método de transición y el reconocimiento inicial, posterior, y los cambios emitidos por el IASB debido a la emergencia sanitaria

Capítulo 1. Fundamentación Teórica

La Evolución de la Norma de Arrendamiento

La NIC 17(2016) determina el arrendamiento como un acuerdo por el arrendador el cual cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma de dinero única o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo (p.1).

Los registros contables de los arrendamientos han evolucionado, en 1921 la revista Journal Accountancy, demuestra que existen muchas dudas sobre la contabilización de arrendamientos.

Durante 1949 se emitió la norma Boletines de Investigación Contable N° 38 emitida por la Institución Americana de Contables Públicos Certificados sobre la “Información de arrendamientos a largo plazo en los estados financieros de los arrendamientos”, la cual mencionaba que el arrendatario se encargaría de los gastos y que los arrendamientos a largo plazo no se pueden realizar porque no existe la titularidad y si existiese se registraría como una compra (Vásconez, 2017)

En 1953 se realiza la revisión de la norma Boletines de Investigación Contable N° 43 y se determinó que los arrendamientos a largo plazo eran hechos importantes y que deberían ser revelados en los estados financieros así como otras obligaciones o garantías que mencionara el contrato, debido a esta revisión, en 1958 las empresas empezaron a mostrar todos sus arrendamientos en los estados financieros (Vásconez, 2017).

En 1962 se emite la norma de Informes de Arrendamientos en los Estados Financieros emitida por, la norma mencionaba que existieron dos tipos de arrendatarios y que los arrendadores podrían realizar el reconocimiento por medio de dos métodos, el arrendatario se dividía en: a) los que tienen derecho total del alquiler y b) los que tienen derecho parcial del arrendamiento, esto se determinaba según la duración, cancelación, opciones para finalizar el arrendamiento, los impuestos y otros servicios, para el caso

del arrendador, podría elegir entre el método de alquiler y el método financiero.(Vásconez, 2017).

En 1966 la Opinión APB Número 7 en su informe informe “Contabilidad para arrendamientos en los estados financieros del arrendador”, determinó dos métodos, el financiero y operativo para la asignación de los ingresos por alquiler, el método financiero es un método diseñado para compensar al arrendador, reconociendo el exceso del total de los pagos sobre el coste, a diferencia del método operativo, los pagos de alquiler son registrados como ingresos. (Vásconez, 2017)

En 1975 el FASB emite la norma de Contabilidad para Arrendamientos, en el cual menciona dos modelos de contabilización para arrendatarios, el primer modelo fue una combinación del modelo de derechos de propiedad y el modelo de responsabilidad y el segundo es el modelo de compras, en el cual se contabilizaría como una adquisición, con la condición que el arrendatario tuviera todos los riesgos y beneficios de la propiedad arrendada.(Vásconez, 2017).

Transcurrido el tiempo en 1979 el FASB emitió el informe “Reconocimiento del beneficio en los arrendamientos tipo venta de activos inmobiliarios”, el informe mencionaba que el arrendador no podría determinar un arrendamiento como un tipo de venta a menos que reciba pagos a partir del inicio del plazo.(Maldonado & Vera, 2019)

Años más tarde las IASB, determina el arrendamiento financiero y el operativo, para determinar cuándo es un arrendamiento financiero debe cumplir algunos requisitos:

- Transferencia total del activo arrendado al finalizar el plazo del arrendamiento
- Que exista la opción de compra que no sea a precio de mercado
- El plazo del arrendamiento no debe ser mayor al 75% de la vida útil del bien arrendado

- El valor de los pagos del arrendamiento a lo largo de la operación no puede superar el 90% del valor razonable del activo

Sino no se cumplen con los requisitos expuestos, el arrendamiento será de tipo operativo (Vásconez, 2017)

En el año 2009 las IASB junto con la FASB, toma la iniciativa para elaborar una norma que sea correlativa a las NIIF y los principios contables estadounidenses (US GAAP), con el objetivo de resolver las inquietudes por la falta de compatibilidad entre normativas y resolver las limitaciones de la NIC 17 sobre los arrendamientos operativos, sin embargo las conclusiones del IASB y FASB aun difieren y el más importante es que el FASB mantendrá el modelo dual para el arrendatario de forma similar con la NIC 17.(Deloitte, 2016b).

La nueva norma está destinada para mejorar la transparencia de los activos y pasivos en los estados financieros, esta norma entra en vigencia a partir del 1 de enero del 2019, (Guzman et al., 2016) pero se podría haber aplicado de forma anticipada solo si se aplicaba la NIIF 15. (Deloitte, 2016b)

Principales Cambios en la Normativa de los Arrendamientos

Después de un largo proceso iniciado en el año 2009, en el año 2016 el IASB emitió la NIIF 16 Arrendamientos, que sustituye a la NIC 17 la cual tuvo vigencia hace más de 30 años, aunque en el caso del arrendador mantiene sustancialmente los requisitos que presentaba en la NIC 17, en el caso del arrendatario es muy diferente. (Enriquez, 2019)

Existen algunas diferencias en los conceptos de la NIIF 16 y NIC 17, uno de los cuales son:

- Combinación de contratos, ya que en la NIIF 16 si se permite este modelo, si es que cumple con los siguientes criterios: a) si se negocian en conjunto todos los activos arrendados, b) el valor a pagar de un contrato depende de otro contrato y c) si cumple con los derechos de uso. En la NIC 17 no existe una guía completa

- Arrendamiento de corto plazo, la NIIF 16 indica que para considerarse a corto plazo debe ser máximo 12 meses siempre que no haya opción de compra. En la NIC 17 no especifica.
- Activos de baja cuantía, la NIIF 16 indica que el arrendatario puede optar por no aplicar la normativa si el valor del arrendamiento es menor a cinco mil dólares, y los pagos serán considerados en el estado de resultado como un gasto. En la NIC 17 no especifica

Las diferencias de la contabilidad del arrendatario en la NIIF 16 y NIC 17 son las siguientes:

- Estado de situación Financiera, en la NIIF 16 se reconocerán todos los arrendamientos (con sus excepciones de plazo y cuantía), en el activo en una cuenta específica denominada activo por derecho de uso y a la vez este genera un pasivo, es de forma similar como sucedía en la NIC 17 cuando se determinaba un arrendamiento financiero, en el caso del arrendamiento operativo se reconocían los pagos directamente al gasto y con la nueva norma desaparecen los arrendamientos “off balance”
- Efecto de resultado, en la nueva normativa se establece un tratamiento único, se reconocen los gastos por depreciación del activo y el interés por medio de una tabla de amortización utilizando la tasa de descuento, al igual lo que sucedía en la NIC 17 cuando se reconocía un arrendamiento financiero, en el caso del arrendamiento operativo se registraban directamente al gasto, sin reconocerlo previamente en el Estado de Situación Financiera.
- Flujo de caja, en la nueva normativa dependerá de la situación, la porción principal del reconocimiento del activo, se reconoce en el flujo de efectivo, por parte de la porción de interés se reconoce en la parte operativa, en la NIC 17 dependerá del tipo de arrendamiento, en el caso del arrendamiento financiero es el mismo tratamiento que la NIIF 16.

En el siguientes grafico se resumen las diferencias entre las normativas y los efectos que conllevan en los estados financieros.

Grafico 3: Diferencias en la NIIF 16 y la NIC 17

		Contabilidad del arrendatario			Comentarios NIIF 16 vs. Operativo NIC 17
		NIC 17		NIIF 16	
		Arrendamientos financieros	Arrendamientos operativos	Todos los arrendamientos	
Balance de situación	Activo – Derecho de uso de los activos arrendados			▲	Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	Pasivo- Pasivo financiero			▲	
	Patrimonio			▼	El valor de los activos normalmente se reducirá a mayor velocidad que el de los pasivos. Comparativamente con su tratamiento actual, implica reportar un menor patrimonio. Puede afectar por tanto a las políticas de distribución de dividendos.
	Derechos y obligaciones Fuera de balance				No habrá arrendamientos "off balance".
Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos	x	x	x	
	Gastos operativos (sin amortización)	-	Unico gasto	▼	Mayores resultados operativos medidos antes de amortizaciones. Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	EBITDA			▲	
	Amortización	Amortizaciones	-	Amortizaciones ▲	
	Beneficio operativo			▲	
	Gastos financieros	Intereses	-	Intereses ▲	Menores resultados financieros. Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	Beneficio antes de impuestos			◄►	
Estado de flujos de efectivo	Flujos de efectivo Operativos			▲	La sustancia económica de las operaciones no varía, por lo que lógicamente no se modifican los flujos globales.
	Flujos de efectivo Financiero			▼	

▲ Aumento del epígrafe ▼ Disminución del epígrafe ◄► Sin impacto

Adaptado de "NIIF 16 Arrendamientos. Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos" por Deloitte, 2016

Indicadores para Considerar un Arrendamiento

Para poder identificar un contrato por arrendamiento la norma indica la definición como juicio de valor para determinar la aplicación, las entidades deberán identificarlo al inicio del arrendamiento y en el caso de los contratos ya existentes se debe realizar una evaluación, si existe alguna modificación de los términos y condiciones del contrato. (KPMG, 2016)

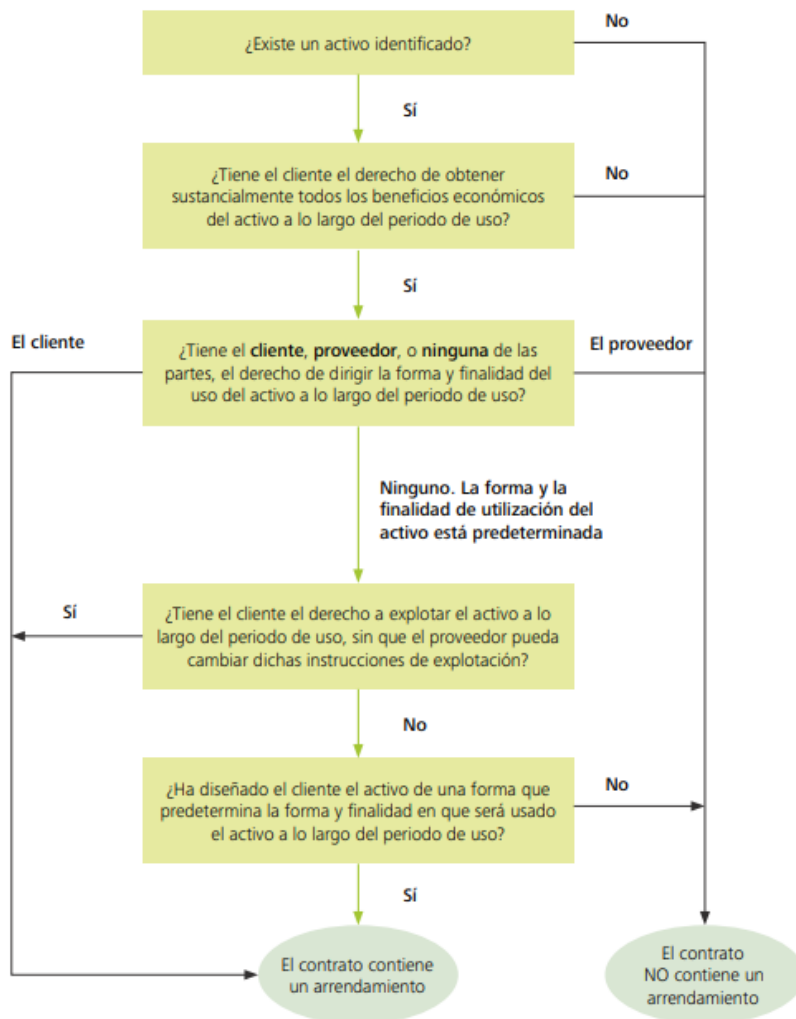
La normativa indica, que los contratos definidos como arrendamientos ya existentes antes del 2019 o previo a su adopción, no tendrán que ser evaluados o revisados para determinar si forman parte de los arrendamientos, la normativa lo determina como una solución práctica, a menos que durante el periodo de vigencia del contrato existan modificaciones significativas en las condiciones del contrato que vaya en contra de la normativa como podría ser un cambio en el derecho de sustitución del activo.

La norma hace mención sobre la diferencia de un arrendamiento y un contrato de servicios depende del control del activo arrendado a cambio de una contraprestación, pero para esto se deben dar varios elementos. (Deloitte, 2016)

Para considerar un arrendamiento, el arrendatario deberá tener el derecho de obtener los beneficios económicos a lo largo del periodo de arrendamiento, el derecho de poder dirigir el uso del activo y que el arrendatario no tenga la opción de sustitución del activo durante todo el periodo del contrato

En el siguiente grafico se resumen los aspectos significativos a considerar en esta evaluación

Grafico 4: Diagrama para determinar si un contrato es o contiene un arrendamiento



Adaptado de “NIIF 16 Arrendamientos. Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos” por Deloitte, 2016

Activo identificado

Un contrato contiene un arrendamiento si está relacionado con un activo identificado, el contrato puede especificar de manera explícita o implícita si dicho activo se pone a disposición del cliente para su uso, (M. Torres & Vera, 2019) un ejemplo de un arrendamiento de forma implícita es cuando existe contrato de transporte de personal, en el cual se usan vehículos solo para transportar al personal del arrendatario sin darle ningún otro uso, es decir que sea exclusivo para brindar el servicio al arrendatario.

Adicional para determinar si el activo identificado de manera implícita en un contrato de arrendamiento, se debe analizar si dicho activo es necesario para el cumplimiento del contrato. (Pérez, 2019).

Aunque se haya identificado el activo, puede existir el caso que el arrendador tenga el derecho “sustantivo” de sustitución del activo y esto puede suceder cuando: a) dispone de la capacidad para sustituir el activo arrendado durante el periodo de uso y b) si el proveedor obtendría algún beneficio económico al sustituir el activo.(KPMG, 2016).

En algunos casos se dificulta determinar si el arrendador tiene el derecho “sustantivo” de sustitución del activo, por ejemplo, cuando el arrendatario suscribe un contrato por cinco años con un transportista (arrendador), para transportar una cantidad especificada de mercancías. El transportista (arrendador) utiliza camiones para transportar los contenedores y posee una gran flota de camiones similares con los cuales puede realizar el servicio establecido en el contrato. Los camiones y contenedores permanecen en las instalaciones del transportista (arrendador). Los costes asociados con la sustitución de los contenedores son mínimas para el transportista.

En este caso, dado que los contenedores y camiones están en las instalaciones del transportista, el transportista puede utilizar cualquiera de los camiones y contenedores que disponga para su beneficio y no solo uno en específico para este contrato, al suceder esto el costo de sustitución será menor al beneficio económico que obtendría, por lo tanto el contrato da la total libertad que el transportista tenga los derechos de sustitución y como resultado el contrato no contiene un arrendamiento.

Otro punto que se debe tomar en consideración, es si el proveedor tiene algún derecho de sustitución del activo en alguna fecha en concreto o en algún suceso específico, si es así el proveedor no cuenta con el derecho de sustitución, ya que es en un punto específico en el contrato y no a lo largo de todo el periodo del contrato. (KPMG, 2016). Si el cliente no puede evaluar si el derecho de sustitución es significativo, podrá definirse como no sustantivo.

Beneficios económicos

Para determinar los beneficios económicos del uso de un activo, se debe considerar si el arrendatario obtiene sustancialmente todos los beneficios económicos (Pérez, 2019), este debe incluir su producto inicial, subproductos, y otros beneficios económicos por medio de una transacción comercial con terceros, por ejemplo subarrendamientos

Para entender que es un producto principal y producto derivado, se lo realizara de forma didáctica con el siguiente ejemplo.

La compañía A suscribe un contrato por 5 años con la compañía B para comprar todas las donas producidas por la maquina x, la maquina x al producir la forma de las donas realiza un corte en el centro, los cuales son parte de los productos entregados a la empresa A. La empresa A tiene pensado venderlos como pequeños bocaditos.

La empresa A tiene el derecho a obtener los beneficios económicos del uso de la maquinaria x durante 5 años, porque obtiene:

- La producción total de las donas durante el periodo de arrendamiento es decir el principal producto procedente del activo
- La producción total de los cortes de los orificios de las donas, es decir los subproductos

Puede existir el caso que el proveedor exija parte de las ganancias productos del uso del activo, es decir parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene, ese requerimiento no impide que se considere los beneficios económicos del uso del activo a favor del arrendatario, ya que los flujos de efectivo que surgen de dicho activo siguen considerándose beneficios económicos que obtiene el cliente de lo cual una parte es pagada al proveedor. (KPMG, 2016).

Derecho a decidir el uso

Para que el arrendatario pueda determinar si tiene el derecho de uso sobre un activo, tiene que identificar cualquiera de las siguientes situaciones:

- El arrendatario puede decidir el propósito del uso del activo durante el periodo; o
- En el caso que las decisiones de uso y propósito estén predeterminadas, se puede seguir considerando un arrendamiento en el caso que el arrendatario tuviera el derecho de explotar el activo, ya que las decisiones predeterminadas podrían ser poco relevantes.(KPMG, 2016).

Para fines didácticos en la siguiente imagen se resume quien toma la decisión y en qué caso

Grafico 5: Derecho de uso



Nota: Adaptado de "NIIF 16 Arrendamientos" por KPMG, 2016

Con el objetivo de entender a qué se refiere la norma con derecho a decidir el uso, analizaremos cada punto por medio de los siguientes ejemplos.

Primer ejemplo

El arrendatario suscribe un contrato con la empresa X, la cual es propietaria de maquinarias de construcción, el arrendatario solicita una retroexcavadora para realizar el movimiento del suelo en una construcción inmobiliaria. En el contrato se detalla los metros cuadrados y las fechas en que se utilizará. La empresa X es la encargada de explotar y mantener la retroexcavadora y es la responsable del manejo de la misma, el arrendatario tiene prohibido utilizar la retroexcavadora a su cuenta o contratar a un tercero que la opere durante la vigencia del contrato.

Analizando el ejemplo podemos notar que:

- El arrendatario no tiene derecho a controlar el uso del activo porque no tiene derecho a dirigir su uso ni su propósito, el contrato es el que indica de forma predeterminada cómo y con qué propósito se usará.
- El arrendatario no tiene derecho a explotar el activo y tampoco lo diseñó de forma que esté predeterminado el propósito de su uso, el arrendatario solo tiene los mismos derechos que tendría cualquier cliente al contratar los servicios.

En consecuencia, el contrato no contiene un arrendamiento

Segundo ejemplo

El arrendatario suscribe un contrato de 2 años con la empresa X, la cual es propietaria de maquinarias para la construcción, el arrendatario indica que utilizará una retroexcavadora para que forme parte de las maquinarias que necesitará para la construcción inmobiliaria, el arrendatario decide el uso que le dará y el motivo con que la usará, la empresa X expone en el contrato ciertas restricciones específicas, estas restricciones impiden que cualquier persona pueda manejar la maquinaria a menos que sea personal calificado y con experiencia

Al analizar el ejemplo podemos concluir que el arrendatario tiene derecho a dirigir el uso de la maquinaria, las restricciones puestas por la empresa X son derechos de protección para salvaguardar la inversión de la maquinaria, en el caso de su derecho de uso el arrendatario determina como y para que usará la maquinaria a lo largo del periodo del contrato, porque decide en que espacio la usará y quien la manipulará. En consecuencia, el contrato es un arrendamiento

Derechos de protección.

El contrato puede incluir términos y condiciones con el objetivo de proteger la inversión del arrendador, de esta manera se asegura del cumplimiento con leyes y reglamentos ya establecidos.

Esto solo define el alcance del derecho de uso por parte del arrendatario pero no elimina el derecho de dirigir el uso del activo (Torres, 2019.)

Por ejemplo, en un contrato se puede: a) especificar el uso máximo de un activo o cuando y donde puede usarlo el arrendatario, b) exigir que el arrendatario cumpla con las normas prácticas operativas y c) que el arrendatario comunique al arrendador cuando haga cambios en la forma que usará el activo, (KPMG, 2016)

La norma da una clasificación de derechos de decisión, con el fin de evaluar en que categoría encaja, para así facilitar la determinación de quien tiene el control en el derecho de decisión y determinar si el contrato contiene un arrendamiento, como se evidencia en el siguiente cuadro.

Tabla 2 Clasificación de los derechos de decisión

Clasificación de los derechos de decisión		
Decisiones sobre cómo y con qué propósito	Decisiones operativas	Derechos de protección
Determinar si el contrato contiene un arrendamiento a menos que esté predeterminado	No es relevante, a menos que afecte la decisión sobre cómo y con qué propósito del arrendatario	Limita el alcance del derecho del arrendatario, pero no es un limitante para concluir que existe arrendamiento

Nota: Adaptado de "NIIF 16 Arrendamientos" por KPMG, 2016

Para explicar lo mencionado por KPMG, lo realizo por medio de un ejemplo. El arrendatario X suscribe un contrato con el arrendador Y por cinco años, en el cual menciona que se arrienda un camión con el fin de transportar mercadería, en el contrato se detalla las condiciones y placa del camión que se arrendará, las restricciones del contrato menciona las limitaciones del uso del camión, en la cual indica que solo puede ser usado para transportar mercadería en la ciudad de Guayaquil.

El arrendatario establece restricciones del alcance de uso, pero no limita a que el arrendador tenga el derecho de uso, ya que el arrendador determinará el propósito de uso del camión, el momento en que lo usa y el contenido que se transporta. En este caso se sigue considerando como un contrato por arrendamiento, ya que la restricción no limita el derecho de uso, porque esta puede ser por protección del bien arrendado

Enfoques de Transición Según la NIIF 16

La norma es aplicable desde el 1 de enero de 2019 y se permitía la aplicación anticipada pero aplicando previamente la NIIF 15, como consecuencia de la implementación de la nueva norma las empresas que cuentan con operaciones de arrendamientos presentarán cambios en la contabilidad, incluye todos los contrato dentro del Estado de Situación Financiera y en Estado de Resultado con el registro de los gastos por amortización e interés.(S. Torres, 2017).

En el momento de la transición a la NIIF 16, las empresas pueden elegir entre: a) aplicar la normativa actual a los contratos identificados como arrendamientos en la NIC 17 o b) aplicar la anterior definición de la NIC 17 a todos los contratos ya existentes.

Plan de acción para la implementación.

Para preparar la implementación las empresas necesitan considerar el impacto en los datos, procesos, controles, impuestos entre otros, para esto es importante que se realice un plan de acción para la implementación.

Durante el 2017, la gerencia de proyecto deberá establecer como se realizará el proyecto y quienes intervendrán en el equipo, para esto deberá intervenir los miembros claves de la gerencia, de esta manera se determinará el plan, cronograma y el monitoreo.

Una vez determinada la gerencia de proyecto, se procede a evaluar, analizar y preparar; es decir se evalúa el alcance de la NIIF 16, se preparan las políticas contables y transacciones que intervendrán incluido el periodo de transición, y se reunirán los datos para definir la estrategia tecnológica

de la NIIF y en el estado de situación financiera se presenta 3 años al 1 de enero, al 31 de diciembre del 2018 y al 31 de diciembre del 2019, en el cual se reconocerá el activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento a esas fechas, como en el siguiente ejemplo de transacciones contables

Tabla 3 Método Retrospectivo 2018

2018			
Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
	- 1 -		
01-ene.-18	Resultados acumulados	xxxxxxx	
	Amortización Acumulada Arriendos anticipados	-	
	D. Acum. Activos por derechos de uso		xxxxxxx
	P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.		
	-2-		
01-ene.-18	Resultados acumulados	xxxxxxx	
	Arrend. Finan Activos x		
	Derecho Uso Relac		xxxxxxx
	P/R reconocimiento del gasto interés		
	-3-		
01-ene.-18	Activos por Derecho de uso	xxxxxxx	
	Arrend. Finan Activos x Derecho		
	Uso Relac C/P		xxxxxxx
	Arrend. Finan Activos x Derecho		
	Uso Relac L/P		xxxxxxx
	P/R reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento.		
	-4-		
31-dic.-18	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P	xxxxxxx	
	Arrend. Finan Activos x Derecho		
	Uso Relac C/P		xxxxxxx
	P/R reclasificación de la porción corriente		

Tabla 4 Método Retrospectivo 2019

2019			
Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
	- 1 -		
01-ene.-19	Activos por Derecho de uso Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac C/P Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P P/R reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento.	xxxxxx	xxxxxx xxxxxx
	- 2 -		
31-dic.-19	Gasto Deprec. Activos por Derecho de Uso Deprec. acumulada Activos por Derecho de Uso P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	xxxxxx	xxxxxx
	- 3 -		
31-dic.-19	Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reconocimiento del gasto interés	xxxxxx	xxxxxx
	-4		
31-dic.-19	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac C/P P/R reclasificación de la porción corriente	xxxxxx	xxxxxx

Nota: Estos registros contables muestran como es el reconocimiento en el método retrospectivo

Fuente: Elaboración propia

La entidad necesitará operar sistemas paralelos para el 2018, lo cual es probable que sea muy costoso, este método tiene sus pros y contras para su aplicación como se muestra en el siguiente cuadro

Tabla 5 Pro y contra del método retrospectivo

Enfoque totalmente retrospectivo	
<u>Ventajas</u>	<u>Desventajas</u>
Presentación de información comparativa.	Debe realizar cálculos desde la fecha de inicio de cada arrendamiento y presentarlos; mucho más trabajo potencialmente.
El cálculo de los arrendamientos antes de la fecha de transición a la NIIF 16 será el mismo que los nuevos arrendamientos en el futuro; información más confiable	Menos recursos prácticos disponibles; menos opciones en general. Mayor complejidad probablemente significa mayores costos de implementación y tiempo requerido.

Método retrospectivo modificado

En este método el arrendatario no necesitará rehacer la información comparativa, aunque se tendrá que registrar el efecto acumulado como un ajuste al saldo inicial a la fecha de la primera aplicación, es decir determinar los efectos de la aplicación de los contratos de arrendamientos vigentes al 1 de enero del 2019, hacer el comparativo de los efectos en años anteriores como si siempre se haya aplicado la NIIF 16 y registrar el efecto al 1 de enero del 2019, es decir ya no se realizará la parte comparativa, el ajuste con afectación al patrimonio se realizara el 1 de enero del 2019, posteriormente se reconocerá el activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento, en el estado de resultado se reconoce los registros por depreciación del activo por

derecho de uso y los costos financieros derivados de la obligaciones por beneficios definido.

Optar por este método tiene sus pros y contras como se lo demuestra en el siguiente cuadro

Tabla 6 Pro y contras método retrospectivo modificado

Enfoque retrospectivo modificado	
<u>Ventajas</u>	<u>Desventajas</u>
Más alternativas en múltiples opciones en transición.	Si se toman la mayoría de las opciones simplificadas, los cálculos serán más simples, pero tendrán un impacto a largo plazo en la amortización de los períodos posteriores y los gastos financieros.
Más soluciones disponibles y sin necesidad de Re expresar los arrendamientos previamente clasificados como tipo de financiación según la NIC 17; costos de implementación potencialmente más bajos.	Opciones significativamente diferentes disponibles para la medición de los activos por derecho de uso en la transición; puede reducir la comparabilidad con la competencia.
No es necesario calcular arrendamientos a partir de sus respectivas fechas de inicio; puede "comenzar de nuevo" a partir de la fecha de transición.	Diferentes arrendamientos pueden contabilizarse de diferentes maneras; puede ser confuso para los usuarios.

Cifras comparativas no reexpresadas;
Se requieren menos cálculos.

Cifras comparativas no reexpresadas;
la información no será comparable en
el año de transición.

Cambio en los Estados Financieros del Arrendatario

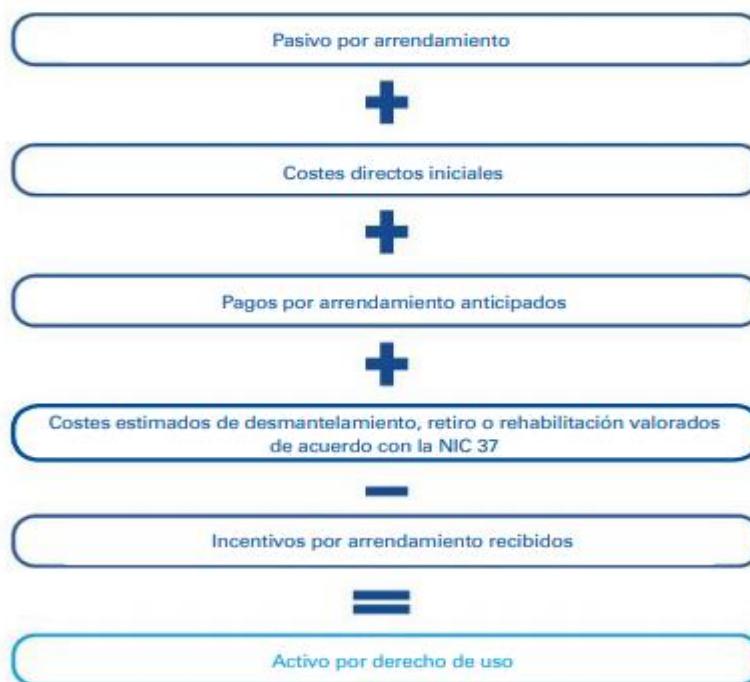
El objetivo de la NIIF 16 es que los arrendatarios realicen el reconocimiento de los activos por derecho de uso y del pasivo relacionado a los contratos con arrendamiento, en este caso solo se aplica un único modelo de contabilidad, el cual el arrendatario contabilizará los arrendamientos como una compra financiada, con excepción de los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos del activo sea de bajo valor (Chávez, 2016)

Medición inicial.

Activo.

En el activo a la fecha del comienzo del arrendamiento se reconocerá el derecho de uso, el cual debe ser medido al costo, los cuales comprenden: a) la valoración inicial del pasivo, b) cualquier pago por arrendamiento realizado antes de la fecha de comienzo del contrato, c) los costes directos como garantías las cuales pueden ser recuperables y d) una estimación de los costos que se incurrirán en el caso que el activo tenga que desmantelarse y ser retirado o para entregar el activo según las exigencias del arrendador.

Grafico 7 Medición inicial del activo



Nota: Adaptado de "Arrendamiento" por Deloitte, 2016

Costes directos iniciales.

Los costos directos iniciales corresponde a los costos productos del arrendamiento, que no se hubieran dado si no existiera el contrato, estos podrían ser las comisiones, honorario legales, costos de negocios términos y condiciones del arrendamiento, garantías, se excluyen los gastos generales (Deloitte, 2016b).

Pasivo.

En la fecha del reconocimiento, el arrendatario valorará el pasivo que corresponde al valor del canon, para determinar estos pagos se lo realizará por medio del reconocimiento del canon mensual que indica el contrato, la tasa de descuento para así obtener el valor presente del arrendamiento (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016)

La tasa de descuento para determinar los pagos de arrendamiento deben ser descontados usando: a) la tasa de interés implícita o b) la tasa incremental de endeudamiento financiero (Chavez, 2018)

La tasa de interés implícita es la tasa que indicara el valor presente de los valores futuros pagaderos. En el caso que el contrato no indique la tasa de descuento se lo podrá determinar por medio de las obligaciones financieras que mantenga la empresa, es decir si mantiene obligaciones dentro del país, la tasa que podría ser usada es la tasa de interés activa que menciona el Banco Central del Ecuador.

El pasivo por arrendamiento será revisado en los siguientes casos: a) cuando existan cambios en el valor a pagar de la garantía, b) cuando se produce un cambio en las cuotas de arrendamiento, c) cuando se produce un cambio en la duración del contrato o d) cuando existe un cambio en la opción de compra del activo.(Deloitte, 2016b)

Cuando existen cambios en la tasa de descuento, se deberá realizar un ajuste en la tabla de amortización y una vez determinado el valor presente con la nueva tasa, se realizará, los respectivos ajustes a la cuenta de activo por derecho de uso y como consecuencia en el pasivo

Pagos por arrendamiento.

Al iniciar un contrato por arrendamiento incluye algunos pagos que son relativos al uso del activo, los cuales son:

- pagos fijos, menos cualquier incentivo por arrendamiento a cobrar
- pagos variables que dependen de una tasa
- importes sobre garantías
- precio por opción de compra en el caso que el arrendatario este seguro de ejercitar.(KPMG, 2016).

Los pagos fijos son los que están considerados como pagos por arrendamiento variable pero que son inevitables, como por ejemplo pagos que deben realizarse sobre hechos que es muy probable que ocurran. Un ejemplo práctico para este caso, es cuando el arrendatario alquila una maquinaria para una línea de producción y los pagos por arrendamiento se los realizan por horas de producción, es decir por cada hora de uso pagará \$1.000, al año se

espera pagar \$1.000.000 por 1.000 horas de producción, pero el arrendatario al analizar su producción estima que el uso esperado podrá variar en 1.500 horas.

Al analizar el ejemplo determinamos que los pagos fijos son de \$1.000.000 al año, los cuales están en la valoración inicial reflejados en el pasivo por arrendamiento. Los \$500.000 adicionales que se esperan pagar son pagos variables, que no dependen de nada, es por ello que no se incluye en la valoración inicial del pasivo, pero se lo reconoce como un gasto a medida que se reconoce el uso excesivo.

Los pagos por arrendamiento son variables, cuando el valor del arrendamiento varía por hechos que ocurren después de la fecha del comienzo, las variaciones pueden surgir en los siguientes casos:

- Dependen de un índice o tasa, y se valoran en la fecha de comienzo de arrendamiento, como por ejemplo tasa de interés de referencia o índice de precio del consumidor .(Deloitte, 2016b)
- Cuando dependen del desempeño del arrendatario, cómo, por ejemplo, cuando parte del pago del activo se origina del porcentaje de ventas del arrendatario, estos pagos adicionales deberán ser reconocidos en el estado de pérdidas y ganancias
- El uso adicional del activo, es decir cuando el arrendatario excede en el uso del activo que está medido en horas o kilómetros específicos, el valor adicional del uso del activo se lo reconocerá en el estado de pérdidas y ganancias

Un ejemplo de lo antes expuesto podría ser, que el arrendatario alquilará un local comercial, el pago anual es de \$2.500.000, la cuota será revisada y aumentará en función del IPC.

Como en el ejemplo anterior el valor del arrendamiento dependerá del índice, es decir el arrendatario reconocerá la cuota anual más el valor del IPC,

si durante el año cambia el IPC, al final del periodo se vuelve a calcular el pasivo asumiendo cuotas anuales futuras de los \$2.500.000 más el IPC.

Cuando existe la opción de compra del activo, estas serán incluidas en la medición del pasivo de arrendamiento. El arrendatario que tiene la opción para extender el arrendamiento por toda la vida económica del activo, lo cual es una opción similar a la opción de compra. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016)

En la siguiente ilustración se resume los valores que se consideran en el pasivo, en la valoración inicial del activo.

Grafico 8. Valores que incluye el pasivo inicial por arrendamiento

Valor actual			
Pagos por rentas			Pagos al final del contrato
Pagos fijos	Pagos variables	Pagos opcionales	Garantías de valor residual
<p>✓ Includiendo aquellos que son fijos "en sustancia".</p>	<p>✓ Se incluyen aquellos que dependen de un índice o tipo (como el IPC).</p> <p>✗ Se excluyen los que dependen del desempeño futuro o uso (como ventas, una rentabilidad, etc.).</p>	<p>✓ Si son razonablemente ciertos, por ejemplo, pagos por opciones de compra, penalizaciones por cancelación, etc.</p> <p>✗ Se excluyen los que no son razonablemente ciertos.</p>	<p>✓ Si se espera el pago de, por ejemplo, obligaciones de cubrir variaciones en el valor del activo subyacente.</p>

Fuente: Adaptado de "Arrendamiento" por Deloitte, 2016

Medición posterior

Activo.

El arrendatario valora los activos arrendados al coste menos la amortización acumulada y alguna pérdidas por deterioro, a menos que el activo arrendado se defina como una inversión o si el arrendatario aplica el modelo de reevaluación a la clase de activo inmóvil.(KPMG, 2016)

Los activos arrendados que siguen el modelo del costo, deben ser amortizados según la NIC 16, de esa manera se reconoce el uso del activo,

por lo general se lo realiza en una amortización lineal. La amortización empieza en la fecha que comienza el contrato por arrendamiento, este periodo se lo determina de la siguiente manera:

- si el activo se transfiere al arrendatario por una opción de compra, se realiza la amortización hasta el final de la vida útil del activo; de lo contrario
- si el activo se transfiere por motivo de arrendamiento la amortización será hasta el vencimiento del contrato o hasta el final de la vida útil del activo, lo que suceda primero. (KPMG, 2016)

Para determinar el deterioro del activo arrendado, los arrendatarios aplicarán la NIC 36 para determinar si existe causa o evidencia de deterioro del activo y así contabilizar el deterioro (KPMG, 2016), como se muestra en el siguiente ejemplo.

El arrendatario alquila volquetas para su proceso de construcción durante cuatro años. El valor del activo es de \$2.000, que se valora al costo y se amortiza de forma lineal por los cuatro años, es decir que la amortización anual será por \$500. Al final del segundo año, se deteriora el valor del activo. El valor por deterioro es de \$200 asignado al activo por derecho de uso

Para determinar el valor del activo después del deterioro, se determina el valor del activo después de amortización, es decir el valor sería de \$500. Después de determinar el activo menos amortización, se resta el deterioro adicional del activo y los cargos de amortización futura se reducen a \$133,34

Cuando el activo arrendado sea parte de una propiedad para inversión, se aplicará el modelo del valor razonable, pero si el activo se relaciona a una propiedad planta y equipo revaluado, el arrendatario podrá usar el mismo modelo para todos los activos que se relacionen con la misma clase.

Pasivo.

Después de realizar el reconocimiento inicial, el pasivo se valora al coste amortizado por medio del método del interés efectivo, para que así el valor en libro del pasivo arrendado sea sobre una base de costo amortizado y el gasto por interés sea asignado del valor del costo inicial del arrendamiento, según la normativa el pasivo no será medido al valor razonable después de la medición inicial (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016), en el siguiente ejemplo se muestra cómo se determina el coste amortizado por parte del pasivo.

El arrendatario suscribe un contrato con la empresa A para alquilar una bodega durante cinco años. Los pagos por arrendamiento anual son de 500. El tipo de interés incremental es del 5%

El valor del activo por derecho de uso será de \$2.000, el primer año el arrendatario pagará su primera cuota de \$500, de ese valor \$100 corresponde a los gastos de interés y \$400 es el valor del capital pagado. Para el segundo año el valor del pasivo es de \$1.600

En el caso que exista reevaluación del pasivo por arrendamiento, es para reflejar los cambios en los pagos ya sea por descuentos sin revisar, revisados y se suele dar por:

Descuento sin revisar

- cuando cambia el valor que se prevé pagar por la garantía del valor residual
- cambian los pagos por arrendamiento futuros o un cambio en la tasa utilizada
- se convierte de pagos variables a fijos

Descuento revisado

- cambian los pagos debido al interés variable
- cambian los años de arrendamiento

- cambia la evaluación del ejercicio debido a una opción de compra (KPMG, 2016).

La re-medición que surge de un cambio en el índice o tasa, en ese caso debe reflejar los pagos de arrendamiento solo cuando haya cambio en los flujos de efectivo.

Para entender el cambio en los pagos variables vinculados a un pasivo se lo realizará por medio de un ejemplo.

El arrendatario suscribe un contrato de arrendamiento por un periodo de cinco años con el arrendador A por una bodega, que comienza el 1 de enero. El arrendatario paga \$500 al año. El tipo de interés es del 5%. Adicional el contrato de arrendamiento indica que los pagos por arrendamiento de cada año aumentarán en función del IPC. Al 1 de enero el IPC del año anterior es de 100 y el pasivo por arrendamiento es de \$2.400. En este caso no existen costos indirectos, incentivos, pagos anticipados o costes de restauración, para este ejemplo los asientos se registran de la siguiente manera en el año 1

Tabla 7 Registro en pagos variables

Detalle	Debe	Haber
Activo por derecho de uso Pasivo por arrendamiento <i>Para reconocer el arrendamiento en la fecha de comienzo</i>	2280	2280
-2 Gasto de amortización Amortización activo por derecho de uso <i>Para reconocer amortización del activo por derecho de uso</i>	456	456
-3 Gastos por interés Pasivo por arrendamiento <i>Para reconocer los gastos por interés</i>	120	120
-4 Pasivo por arrendamiento Efectivo <i>Para reconocer el pago y los gastos correspondientes del año</i>	500	500

Fuente: Elaboración propia

Al final del año uno, el IPC aumenta a 130. El arrendatario calcula el pago para el año dos y los ajustes por los cambios en el IPC, por \$541,67. Como los pagos por arrendamiento son pagos variables que dependen de un índice, el arrendatario valora el pasivo por arrendamiento para reflejar el cambio. El ajuste se calcula como la diferencia entre los pagos por arrendamiento original y el pago revaluado durante el periodo de arrendamiento restante de cuatro años, descontando el tipo de descuento original del 5%.

Tabla 8 Registro por reevaluación

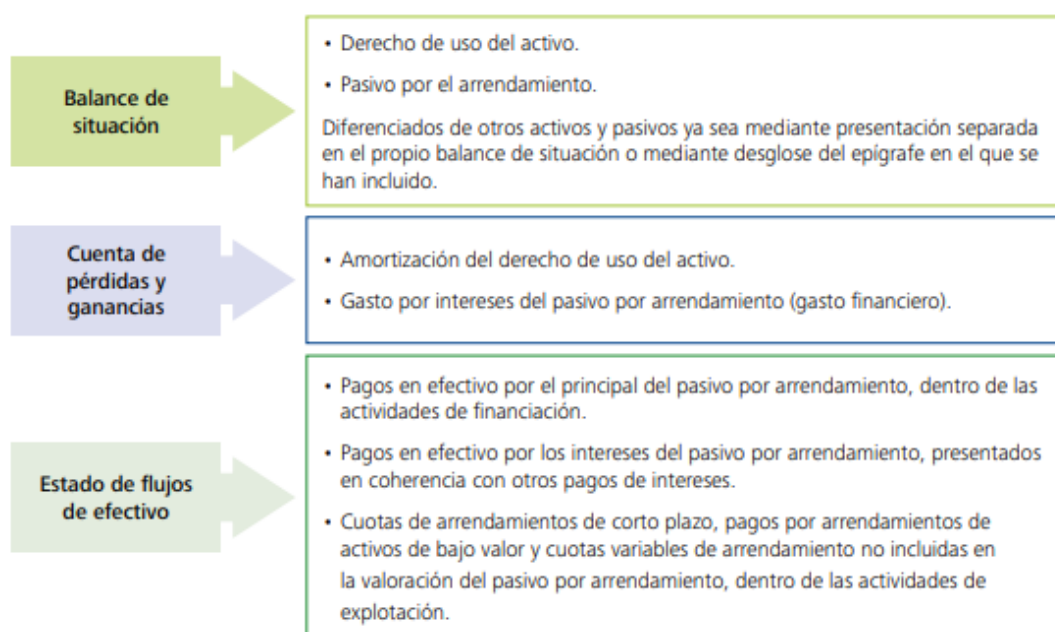
Detalle	Debe	Haber
Activo por derecho de uso	60	
Pasivo por arrendamiento		60
Para reconocer la reevaluación		

Fuente: Elaboración propia

Presentación

Según la nueva normativa los arrendatarios presentan los arrendamientos en los estados financieros de la siguiente manera:

Grafico 9 Presentación es los Estados Financieros



Fuente: Adaptado de "Arrendamiento" por Deloitte, 2016

En esta NIIF la presentación es más detallada que en la NIC 17, principalmente en el estado de flujo de efectivo, en la presentación de los gastos por arrendamiento, se reconocen los gastos por amortización y los gastos por interés, excepto cuando los pagos son variables ya que estos se registran cuando suceden, esto causará que el EBITDA del arrendatario aumente (KPMG, 2016).

La información que el arrendatario debe presentar, tiene que ser cualitativa y cuantitativa para cumplir con el objetivo, ya que esta información deberá ayudar al entendimiento del lector principal, la información cuantitativa corresponde a los estados financieros pero esta debe ir acompañada de las notas explicativas como por ejemplo, riesgos encontrados productos del arrendamiento o cambios significativos ocurridos en el contrato.

Revelación

El objetivo según la NIIF 16, es que los arrendatarios revelen los requerimientos en las notas junto con la información proporcionada en el estado financiero, estado de pérdidas y ganancias y el estado de flujo de efectivo, para que el lector principal valore el efecto que tienen los arrendamientos en los estados financieros (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016).

El arrendatario revelará como mínimo la información siguiente

Tabla 9 Información a revelar

Estado de situación financiera	Cuenta de resultados y estado de otro resultado global	Estado de flujos de efectivo
<p>Activo por derecho de uso</p> <ul style="list-style-type: none"> – Presentación separada en el estado de situación financiera* o desgloses en las notas de los estados financieros <p>Pasivo por arrendamiento</p> <ul style="list-style-type: none"> – Presentación separada en el estado de situación financiera o desgloses en las notas 	<p>Gasto por arrendamiento</p> <ul style="list-style-type: none"> – Presentación separada del gasto por intereses del pasivo por arrendamiento y la amortización del activo por derecho de uso – Presentación de los gastos por intereses como un componente de los costes financieros 	<p>Actividades de explotación</p> <ul style="list-style-type: none"> – Pagos por arrendamiento variables no incluidos en el pasivo por arrendamiento – Pagos por arrendamientos a corto plazo y de poco valor (sujetos al uso de la exención de reconocimiento) <p>Actividades de financiación</p> <ul style="list-style-type: none"> – Pagos en efectivo correspondientes a la parte del principal del pasivo por arrendamiento <p>Dependiendo de la asignación “general”</p> <ul style="list-style-type: none"> – Los pagos en efectivo correspondientes a la parte de intereses se clasifican de conformidad con otros intereses pagados

Fuente: Adaptado de “NIIF 16 Arrendamiento” por KPMG, 2016

Marco Legal

Ley de régimen tributario interno

Las empresas del Ecuador deben regirse al marco legal tributario para su correcto funcionamiento en la rendición de cuentas al estado ecuatoriano, para el país representa uno de los más importantes, por lo que es esencial tener conocimiento de las leyes y reglamentos tributarios

Deducibilidad.

En el artículo 10 de la ley indica que para determinar la base imponible se deducirán los gastos que se efectúen y que no estén exentos, en particular se aplicarán las siguientes deducciones (M. Torres & Vera, 2019) que según el numeral 2 indica, los costos o gastos derivados de contratos de

arrendamiento son deducibles, pero no serán deducibles los contratos de arrendamiento de propiedad del mismo sujeto pasivo, entre partes relacionadas o que sean de cónyuges o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, tampoco será deducible cuando el plazo del contrato es inferior al de la vida útil del activo arrendado; ni cuando los pagos del arrendamiento no sean iguales.

Es importante mencionar que según el RALRTI en el artículo 28 será parte de los gastos deducibles, el valor restante de vida útil del activo, es decir el monto del activo que no se ha depreciado

En la Ley de Régimen Tributario Interno (2019), en el artículo 13, menciona que los gastos productos de los pagos al exterior son deducibles y no serán sujetos al impuesto a la renta, en el caso de los pagos por arrendamiento internacional, que sean bienes adquiridos a precio de mercado y no contenga una tasa mayor a la tasa LIBOR.

No serán deducibles los costos y gastos procedentes de arrendamientos internacionales en los siguientes casos, como se muestra en el cuadro

Grafico 10 Gastos no deducibles de arrendamientos en el exterior

Cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes

Cuando el plazo del contrato sea inferior a la vida útil estimada del bien, salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante

Si es que el pago de las cuotas o cánones se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales

Cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí

Fuente: Adaptado de “Ley de régimen tributario interno” por Asamblea Nacional de la República del Ecuador, 2019

En el artículo 30 de la Ley, indica que los ingresos por arrendamiento, serán declarados y se pagará impuestos de acuerdo a los resultados de la contabilidad, cuando se trata de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el valor del ingreso se determinará de acuerdo al contrato, en el caso de no existir contrato se determinará por los valores pactados.

Además se establece que gravan IVA las transferencias de dominio, en este caso aplica la venta de bienes muebles estén en consignación, en compraventa, incluido el arrendamiento bajo todas sus modalidades (Ley de régimen tributario interno, 2019).

Consideraciones que podrían causar impuestos diferidos.

El servicio de rentas internas, ya sea por medio de las leyes, reglamentos o resoluciones, no se ha pronunciado sobre los gastos que se incurren en la nueva normativa de contabilidad, serán considerados como deducibles, tal como las cuotas de arrendamiento conforme se había realizado en la NIC 17 (D. Martínez & Sánchez, 2018).

Aunque la norma tributaria menciona los gastos de depreciación de leasing, pero no existe la ley o reglamento que regulen los arrendamientos sin opción de compra, incluso para los gastos financieros que se originan del arrendamiento (Azanza & Montero, 2020).

Cabe recalcar que no existe una ley, reglamento o algún pronunciamiento de los arrendamientos con los nuevos cambios según la NIIF 16, solo serán deducidos el valor de la cuota del arrendamiento y no los gastos que se originan del mismo, cuya diferencia causarían gastos no deducibles, (Azanza & Montero, 2020) los cuales podrían originar una diferencia temporaria, pero no se han obtenido algún pronunciamiento por parte del SRI.

Normativa contable.

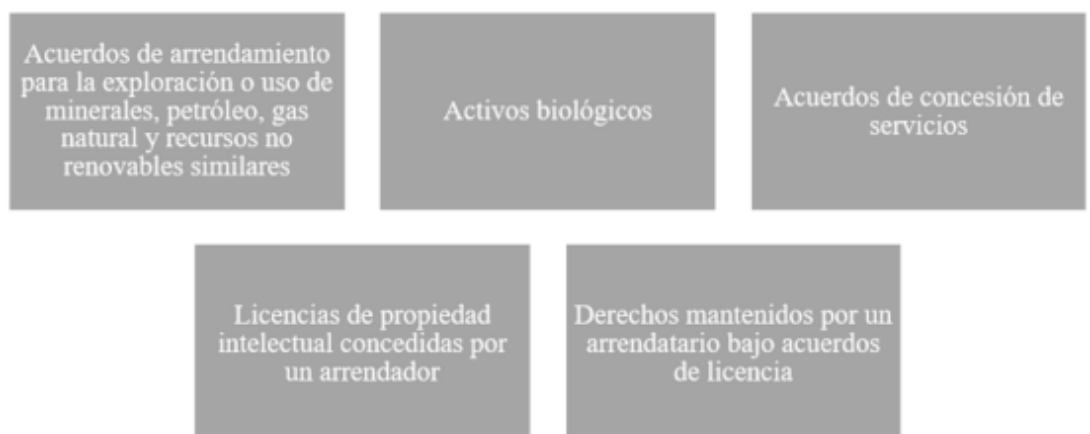
Como ya se ha mencionado a partir del 1 de enero del año 2019 se adoptó la NIIF 16, que cambia el modelo contable de los arrendamientos principalmente para los arrendatarios.

La norma indica que se elimina la diferencia de los contratos de arrendamiento que según la NIC 17 eran arrendamientos operativos y financieros, para así determinar un solo modelo parecido al modelo financiero que se determina en la NIC 17.

El objetivo de la norma según el IASB (2019), establece que tanto el arrendatario como el arrendador suministren información fiable, que muestre la contabilización de manera adecuada y transparente, para los lectores de los estados financieros, lo cual les ayudará para estimar el impacto en los estados financieros que producen los arrendamientos.

El alcance de la NIIF 16 debe usarse como guía para la determinación de los contratos de arrendamiento, para determinar la medición inicial y posterior, reconocimiento y revelación de los arrendamientos, excepto los siguientes casos que se muestran en la figura (Azanza & Montero, 2020):

Grafico 11. Excepciones al alcance de la NIIF 16



Adaptado de “NIIF 16 Arrendamientos”, por IASB. (2019), Londres: IFRS Foundation.

El IASB (2019) según el párrafo cinco también menciona que no es obligatorio la aplicación de la norma, para contratos con arrendamientos de corto plazo y arrendamientos de bajo cuantía.

Para determinar si un contrato contiene un arrendamiento se debe tomar en cuenta, si en el contrato se identifica el activo arrendado, si se obtiene beneficios económicos y si el arrendatario tiene derecho a decidir el uso, así como se explica en el presente trabajo en las páginas 20-22

Esta nueva norma produce un gran impacto en los estados financieros, tal como se ve en el siguiente gráfico:

Grafico 12. Impacto en los estados financieros



Adaptado de: KPMG "NIIF 16". 2019

Ley de compañías

Según el artículo dos de la Ley de Compañías (1999), menciona que las compañías de comercio son: a) compañía en nombre colectivo, b) compañía anónima, c) compañía en comandita simple y dividida por acciones, d) compañía economía mixta y, e) compañía de responsabilidad limitada, que están legalmente constituidas en el Ecuador.

Los artículos 294 y 295 de la Ley de Compañías (1999), faculta a la Superintendencia de Compañías a “determinar mediante resoluciones los principios contables que se aplicarán de forma obligatoria en la elaboración de los estados financieros de las compañías” (p.54). La Superintendente de Compañías mediante resolución No. 02.Q.ICI.002 de fecha 18 de marzo del año 2006 dispone la aplicación obligatoria respecto a las Normas “Internacionales de Contabilidad (NIC) (Gaona, 2020).

Marco Referencial

Arrendamiento a nivel mundial

En los últimos años el arrendamiento se ha posicionado en un lugar muy importante dentro de la economía ya que en la actualidad es la forma de inversión más fuerte. En muchas empresas o industrias se utiliza el modelo de arrendamiento para obtener sus principales activos, prefieren realizarlo de esta manera para evitar el endeudamiento en la adquisición de compra de sus activos.

Un ejemplo clásico son las aerolíneas; podemos pensar que las aerolíneas son dueñas de los aviones en los que nos trasladamos de un lugar a otro, pero en muchos casos esto no es así, las aerolíneas prefieren arrendar los aviones que utilizan debido al tratamiento contable favorable en comparación a la compra (Kieso et al., 2016).

El arrendamiento en las aerolíneas ha tenido un gran impacto, ya que desde 1970 hasta la actualidad creció más del 40 por ciento representando una parte integral de la industria de la aviación.

En el año 2018 el 50 por ciento de las entregas de Boeing que se trataban de arrendadores fueron transacciones de venta para posteriormente arrendarlas, mientras que la otra mitad eran pedidos de arrendadores (Boeign Capital Corporation, 2019). En el siguiente cuadro se presentan los porcentajes de arrendamiento de aeronaves de las principales aerolíneas de Estados Unidos (Azanza & Montero, 2020):

Tabla 10 Porcentaje de arrendamiento de las aerolíneas

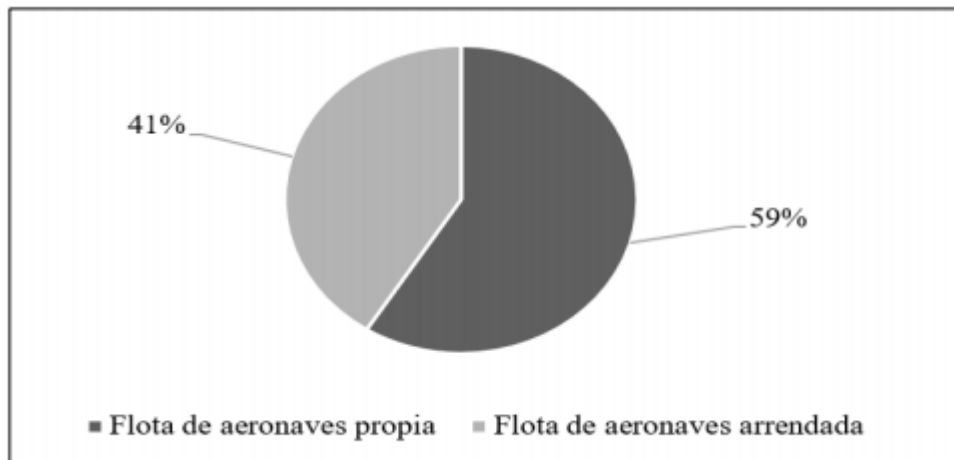
Aerolínea	Porcentaje de Arrendamiento
<u>Spirit</u>	94%
American	44%
<u>Southwest</u>	29%
UAL	29%
Delta	13%

Fuente: Tomado de “Intermediate Accounting”, por D. Kieso, J. Weygandt, y T. Warfield, 2016, pp. 1194 - 1195. Nueva York: John Wiley & Sons, Inc.

La industria de las aerolíneas siguen creciendo, a lo largo de diez años los viajes con pasajeros han crecido un 5.5 por ciento cada año, a pesar de que en el año 2018 según datos obtenidos de la Asociación Internacional de Transporte Aéreo, muestran un ligero enfriamiento del crecimiento de los pasajeros (Tozer - Pennington, 2019).

En el año 2018, la cartera de aviones arrendados aumentó de 629 a 8,109 aviones, según datos tomados del análisis de Flight Ascend Consultancy, además ha identificado que en la última década, se han aumentado 100 nuevas empresas que han ingresado al sector de arrendamiento comercial de aeronaves, dando apertura a que más aerolíneas participen en el arrendamiento de sus activos, superando el 40 por ciento como se demuestra en el siguiente grafico (Azanza & Montero, 2020):

Grafico 13 Participación de las aerolíneas en el arrendamiento de sus flotas



Adaptado de “Current Aircraft Finance Market Outlook”, por Boeing Capital Corporation. (2019), Chicago: Boeign.

Como se muestra en el gráfico, las aerolíneas de Estados Unidos cuentan con el 40 por ciento de sus flotas como contratos de arrendamiento, mostrando que el arrendamiento continua creciendo, por tal motivo es importante tomar en cuenta el arrendamiento para la investigación, debido a que más empresas prefieren arrendar sus bienes en lugar de adquirirlos y son aquellas que se verán afectas con la nueva normativa de la NIIF 16 (Azanza & Montero, 2020).

En el siguiente grafico se puede mostrar como la demanda de arrendamiento de aeronaves ha aumentado dentro de los últimos cinco años (Azanza & Montero, 2020):

Grafico 14 Demanda de arrendamiento de aeronaves

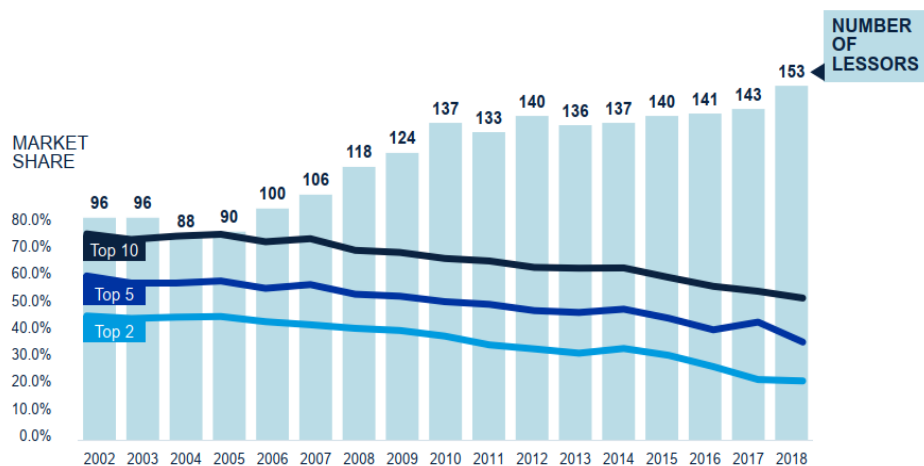


Adaptado de “Commercial Aircraft Leasing in the US”, por IBISWorld. (2018), Los Ángeles: IBISWorld Inc.

Al analizar el grafico, podemos notar que desde el 2015, empezó el crecimiento de la demanda de las aeronaves, demostrando que los arrendamientos se han convertido en una de las opciones más usadas por las empresas. Este grafico también demuestra el impacto que representará para las grandes industrias por la cantidad de contratos que se verán afectados en la adopción de la NIIF 16 (Azanza & Montero, 2020).

Desde la perspectiva del arrendador de aeronaves, se muestra como se ha dado en el crecimiento durante los últimos diez años:

Grafico 15 Prospectiva del arrendador de aeronaves



Adaptado de “Current Aircraft Finance Market Outlook”, por Boeing Capital Corporation (2019), Chicago: Boeign.

Al realizar el análisis del gráfico, podemos evidenciar que durante los años 2015 al 2017 se obtuvo muy poca variación, pero en el año 2018 153 compañías se dedican a la actividad de arrendar aeronaves. En comparación con el gráfico de la demanda de arrendamiento de las aeronaves, es congruente con el aumento de las empresas arrendadoras debido al incremento de la demanda. Ambos gráficos demuestran para la presente investigación, la importancia de analizar los contratos de arrendamiento y su tratamiento contable, ya que estos han ido incrementando en los últimos años (Azanza & Montero, 2020).

El mercado de arrendamiento de aeronaves ha mostrado que es un segmento rentable. Como muestra de esto según Boeign Capital Corporation (2019) menciona que “en el 2002 había menos de 100 empresas de arrendamiento y los dos principales arrendadores mantenían más del 40 por ciento de participación en el mercado (por avión). Hoy en día, hay más de 150, y los dos principales arrendadores representan aproximadamente el 20 por ciento del mercado” (Azanza & Montero, 2020)

Otras empresas que optan por arrendar su medio de trabajo, son las de transportes. Los principales medios de transporte arrendados son: a) camiones pesados; b) camiones medianos; c) camionetas; entre otros. La mayoría de las empresas arrendadoras de flotas, alquilan camiones y vehículos a compañías industriales y sector del comercio minorista para enviar sus productos a los clientes (IBISWorld, 2019).

Los arrendatarios de flotas de vehículos prefieren esta modalidad como alternativa ya que requiere menos capital a corto plazo que la compra directa del vehículo o camión, las empresas pueden realizar el contrato de arrendamiento por un determinado periodo mientras mejoran o invierten en otros asuntos del negocio (IBISWorld, 2019), debido a esto es importante el estudio de modelos de contrato que contengan contratos de arrendamiento según NIIF 16, para así conocer los impactos de la aplicación y posteriormente no resulten resultados negativos de la aplicación (Azanza & Montero, 2020).

Arrendamiento en el sector financiero

Los arrendamientos del sector financiero, funcionan principalmente en los arrendadores bancarios, tanto en los Estados Unidos como en países con NIIF, las industrias financieras tienden arrendar edificios o sucursales bancarias (Bosco, 2014).

La contabilidad para los arrendamientos de los servicios financieros cambió bajo la nueva normativa, esto requiere que las empresas financieras y las compañías de seguro actualicen sus políticas contables y en algunos casos requerirá un análisis sobre los arrendamientos y como aplicar la normativa, ya que muchas entidades cuentan con arrendamientos que los reconocían como operativos y no lo registraban en el estado de situación.

Según la normativa NIIF 16, las instituciones financieras estarán obligadas a incluir todos los arrendamientos en el estado de situación financiera (con sus excepciones). Al aplicar la nueva normativa causará que aumenten los activos y pasivos y en el periodo de transición se verá afectado el capital. (Azanza & Montero, 2020).

Conforme al Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (2014), para medir el coeficiente de apalancamiento en las instituciones financieras, se lo realiza obteniendo la división del capital regulatorio requerido para el nivel 1, más conocido como Common Equity Tier 1 (CET1) sobre la medida de la exposición o total de activos bancarios. Como se muestra en la siguiente fórmula

$$\text{Coeficiente de apalancamiento} = \frac{\text{Medida del capital}}{\text{Medida de la exposición}}$$

Arrendamiento a nivel local

Las actividades de arrendamiento en el Ecuador iniciaron en el año 1979, con la emisión de la Ley de Arrendamiento Mercantil, debido a los problemas económicos que se enfrentaba Ecuador.

Abad (como se citó en Gallegos, 2017) mencionó que las actividades de arrendamiento en el Ecuador se aplicaban solo para la adquisición de maquinarias y equipos, esto hizo que la actividad de arrendamiento evolucionara con rapidez especialmente en el sector financiero. Para el año de 1982 ya existían seis empresas que desarrollaban este tipo de actividad, después de dos años, tres empresas más se unieron a esta actividad, estas empresas estaban valuadas en 200 millones de sucres, en esa época económica era una suma importante para el país (Gallegos, 2017).

En la actualidad las empresas utilizan el arrendamiento como una forma para ahorrar sus recursos, es decir evitan solicitar préstamos para adquirir numerosos activos y así utilizar los recursos en otras inversiones. Otro de los beneficios de los arrendamientos es que ayuda a las empresas en sus actividades secundarias para que las empresas se puedan enfocar en sus actividades principales (Martín, 2018).

Marco Teórico

Teoría del costo histórico

Según Gómez (2011) determinó, que el costo histórico es un método utilizado por la mayoría de las empresas, para la valoración de los activos y de otros elementos del área contable. En el transcurso del tiempo resultó ser un método ineficaz en los mercados financieros internacionales, al momento que los instrumentos financieros presentan mayor grado de complejidad. (p.80). Según la premisa anterior, no se podía aplicar el costo histórico, ya que no refleja de manera apropiada los valores de los instrumentos financieros.

Finalmente, Rudiger (2016), menciona que “el valor razonable y los métodos de valoración se basan en información suministrada en tiempo real que mantiene el mercado, lo cual facilita la toma de decisiones a los inversionistas en general”. (p.33)

Después de revisar la definición de estos autores, podemos determinar que el costo histórico es importante para realizar planeación, desarrollo y control de gastos e inversiones que realizan las empresas con el fin de obtener

algún bien. Esto ayuda a la gerencia de las empresas para la toma de decisiones (Gaona, 2020)

El costo histórico para los instrumentos financieros, se ha aplicado durante décadas, debido que este modelo era el existente antes que el valor razonable. Pero para instrumentos financieros modernos no será posible medirlo al costo histórico sino con otra clase de criterios de una adecuada valuación. Aunque este tipo de método no añade exagerada volatilidad a la información financiera para las empresas que optan por aplicar el costo histórico (Gaona, 2020).

Costo histórico por arrendamiento

Costos operacionales.

Los costos operacionales se dividen en dos tipos; los costos fijos y costos variables. Los costos fijos consisten en todos los costos que no dependen de horas de producción o de las horas que se utiliza el activo, sino que estarán presente de formas constante, a diferencia de los costos variables que dependen de esas horas (Gaona, 2020).

Los costos fijos están compuestos por los valores de arrendamiento, las remuneraciones en el caso que no depende de horas de producción, gastos de oficina entre otros (Gaona, 2020).

Los costos variables, son los que dependen de otros factores como las horas trabajadas, las horas de uso, espacio utilizado, los cuales podrían ser, los costos de mantenimiento o costos adicionales para que el activo pueda estar disponible para el uso que se le desea dar, como en el caso de un bien inmueble.

Teoría del interés

Fisher (1930), concluyó lo siguiente: “Existen datos públicamente que están disponibles para medir tasas libres de riesgo, así como también las curvas del rendimiento de tasas de interés; y, los bonos del gobierno de un determinado país” (p.112).

Bawerk (1951), concluyó lo siguiente: “Para las empresas con pocos puntos de datos en su distribución del nivel de crédito, le resulta apropiado el hecho de buscar una fijación del precio indicativo proveniente de varias instituciones bancarias o a la vez mirar otros puntos estratégicos. La gráfica ilustrativa de la figura que aparece a continuación es la que expresa el porqué de este”. (p.13)

Bawerk (2011), concluyó lo siguiente: “El interés se consideraba a la compensación que una sociedad le otorgaba al llamado factor capital en la distribución del producto que era como resultado de su contribución a esa producción, formulación más ingenua que se encuentra en las llamadas teorías de la productividad. Para estas teorías el interés es el fruto natural de la fuerza productiva que es innata y peculiar al capital”. (p.12)

Capítulo 2. Metodología de la Investigación

Diseño de la Investigación

Para definir el significado del diseño de metodología, según Garcés (2015) señaló que: “Diseño es el medio a través del cual se puede pensar una determinada realidad y estudiarla permitiendo dar toda clase de repuesta, a cualquier interrogante respecto al tema del ¿por qué?, aspectos probatorios en base a fundamentos teóricos,” (p. 3)

Según Hernández, Fernández y Baptista (2014), indicó que el diseño de la investigación es un modelo sistemático, que tiene el fin de conseguir datos necesarios para una determinada investigación y poder contestar los problemas que fueron formulados inicialmente.

Para realizar una investigación se puede optar por distintos diseños, para esto se debe realizar un análisis de cuál es el diseño más adecuado para el tipo de investigación que se está realizando, ya que de esto depende el resultado del estudio o investigación para que sea beneficioso y genere nuevos conocimientos (Hernández et al., 2014).

Para el presente trabajo investigativo, se delimitará el diseño de investigación bajo los siguientes parámetros como: a) según el propósito; b) la cronología; y c) el número de mediciones (Azanza & Montero, 2020). Según lo definido, la investigación se desarrolla a través del diseño de carácter no experimental, debido a que no se manipula las variables de estudio, porque estas se desarrollan en la práctica empresarial enfocado en el sector de Retail, considerando que entró en vigencia el 1 de enero del 2019, debido a esto el estudio se realizará en dicho ejercicio económico (Gaona, 2020).

Se desarrollará por medio del estudio observacional, este tipo de estudio se ejecuta sin la necesidad de alterar las variables, sino que se las analiza en el ámbito original por medio de la observación, tomando en cuenta que no se tiene control de las variables ni se influye en ellas (Sullivan, 2009).

Según Muñoz (2015) destacó que: “el diseño observacional requiere ir al contexto específico del fenómeno para la obtención de datos,” (p. 12). En conclusión la investigación se desarrollará en el entorno donde se desenvuelve el fenómeno (Gaona, 2020).

Según la cronología será de tipo prospectivo, debido a la metodología que será usada para la aplicación de la NIIF 16, esto contribuirá al análisis de las causas de estudio y su impacto futuro (Gaona, 2020).

De acuerdo con Martínez (2009), los estudios prospectivos son los que inician observando causas posibles que permanecen en el tiempo a fin de observar sus consecuencias.

En relación al número mediciones, la investigación será de tipo transversal ya que los datos se obtendrán en un determinado periodo de tiempo, la investigación transversal permite el análisis de las posibles causas y efectos de los problemas identificados para así generar datos que permitan la comprensión del problema (Hernández et al., 2014). En conclusión por medio del diseño seleccionado se analizará los problemas existentes sobre la aplicación de la NIIF 16 y su afectación en los estados financieros.

Tipo de Investigación

Tomando como referencia el diseño de investigación seleccionado, el tipo de investigación elegido es la investigación descriptiva. Este tipo de investigación tiene como objetivo aclarar y detallar los aspectos y particularidades de personas, objetos o lo que se encuentre bajo estudio, buscando mostrar conclusiones sobre los datos obtenidos (Hernández et al., 2014).

El objetivo de usar este tipo de investigación, es para obtener y analizar información sobre un determinado grupo, en este caso el sector de Retail, con el fin de proponer una metodología sobre los datos obtenidos de la problemática identificada y posibles efectos que se pudiera presentar en la aplicación de la NIIF 16.

Enfoque de la Investigación

Para la presente investigación se ha seleccionado el enfoque cualitativo. Según Blaxter, Hughes y Tight (2000), el enfoque cualitativo tiene como objetivo obtener información para el análisis posterior, este enfoque no cuantifica datos ni mide amplitud, se basa en la obtención de datos para un mayor entendimiento.

Según Hernández et al. (2014), la obtención de datos consiste en recabar diversos puntos de vista que serán objeto de estudio para la investigación, para obtener más información personal y subjetiva

Además, Sherman y Webb (1988) indicaron que en este tipo de enfoque se realizarán preguntas abiertas, adicional para el investigador es importante recabar información escrita y oral, por medio del lenguaje visual y no verbal, con el fin de determinar sus patrones de comportamiento personal.

Para este enfoque las herramientas que se usan para recopilar información son las entrevistas, la observación directa y la evaluación de experiencias personales (Hernández et al., 2014). En este sentido la presente investigación se realizará entrevistas a expertos contables que estén relacionados con la implementación de la NIIF 16

Fuentes de Información

En la presente investigación se utilizará dos tipos de fuentes, primarias y secundarias

Wong (2017), concluyó que: “El análisis descrito en el presente documento no podrá materializarse sin recurrir a los tipos de fuentes de información al permitir el hecho de explorar datos relevantes que serán motivo de estudio. Existen fuentes de información de nivel primario como de nivel secundario, al ser piezas fundamentales en la investigación para todo análisis debido a que sin estas dos no se podría establecer conclusiones que permitan exponer la parte medular en la temática del proyecto que se desea presentar”. (p. 171).

La fuente de información primaria es la que se obtiene de forma directa ya sea de un experto o del departamento contable de la empresa, por medio de una entrevista. La información secundaria es la que se da para que faciliten el acceso directo de las fuentes primarias, es decir, el contenido de su base (Gaona, 2020).

Las principales fuentes que se utilizarán en este trabajo de investigación serán las siguientes:

Fuentes primarias

- Auditores expertos en la aplicación de la NIIF 16
- Contadores que hayan aplicado la norma en la empresa que trabajan.

Fuentes secundarias

- NIIF 16 Arrendamientos
- Otras normas contables
- Artículos de tesis, revistas académicas, libros y demás fuentes bibliográficas

Población

Lerma (2013), concluye lo siguiente: “Población se considera a un grupo determinado de elementos de una misma especie en donde se estudia

sus características y relaciones” (p. 72). Para la presente investigación, fueron tomadas como población las empresas de la ciudad de Guayaquil

Muestra

Vallejos (2016), concluyó lo siguiente: “La muestra se concibe o conoce como la representación total de una población, en la que se espera obtener toda información de tal manera que permita el establecimiento de inferencias sobre una determinada problemática y que podría considerarse a través de datos primarios o de datos secundarios. Pero existe muestra de dos clases la muestra probabilística y la muestra no probabilística”. (p. 279)

Para la presente investigación, se seleccionó un tipo de muestra no probabilístico por conveniencia. Según Vallejos (2016) indico que: “La muestra no probabilística es la técnica del muestreo en donde los elementos que han sido elegidos a juicio por parte de la persona que investiga, no llega a conocer la probabilidad por la cual este podrá seleccionar a cada individuo; debido a que intenta ser totalmente representativa bajo el respectivo criterio del investigador, pero sin garantizar la representatividad”. (p. 283)

Por lo tanto, en la presente investigación se considera el juicio profesional del investigador, con el objetivo de obtener datos significativos sobre el impacto de la NIIF 16 en las compañías del sector de retail, en la cual, se reflejarán los efectos de la norma en los estados financieros. De igual manera el investigador seleccionará a experto del sector para profundizar en la norma (Gaona, 2020).

El criterio que se usa para determinar la muestra, es la teoría fundamental a la saturación teórica, la cual se puede desarrollar entre la teoría fundamentada y otros métodos, como es el caso de la entrevista. De modo que, se aplica el muestreo teórico, para responder la pregunta de ¿cómo selecciona el investigador en relación al caso o la incidencia del fenómeno existente? (Glaser & Strauss, 1967, p. 47).

En conclusión, la teoría fundamentada selecciona la muestra para el desarrollo de la teoría, donde se realiza la respectiva recopilación de

información por medio de la entrevista para así analizar los datos con el objetivo de responder las preguntas de investigación (Gaona, 2020). Por lo tanto, se seleccionó a expertos en NIIF con experiencia en la aplicación de la norma y que se haya desempeñado en el área de auditoría y contable. Se seleccionó a un contador, dos auditores externos y un gerente

Herramientas de Investigación

Las herramientas de investigación son métodos que utiliza el investigador que permite la recolección de información, como de cuestionarios, entrevistas, reportes, entre otros (Arias, 2016).

Por lo tanto, para el propósito del presente trabajo de titulación se aplicará las entrevistas a expertos por medio de una serie de preguntas, sobre la aplicación de la NIIF 16 para conocer su opinión sobre el tratamiento e impacto que ha tenido la norma en las empresas.

Guía de preguntas para la entrevista

- ¿Cuáles son las principales dificultades o inconvenientes que están presentando las compañías al momento de aplicar la NIIF 16 en sus estados financieros?
- ¿Cómo están mitigando o como podrían mitigarse este tipo de dificultades las compañías?
- Según su experiencia en la implementación de la norma, ¿cuál ha sido el método de transición más elegido por las compañías, retrospectivo o retrospectivo modificado? ¿y por qué han optado las compañías por ese método?
- ¿Cuál cree usted que son los pro y contra de cada método de transición al momento de la implementación de la NIIF 16?
- ¿Cuáles cree usted que son los impactos o cambios que genera la NIIF 16 en los estados financieros de una compañía del sector de retail, las cuales suelen contar con una gran variedad de arrendamientos de locales?

- ¿Qué información mínima cree usted como profesional y experto que debería detallarse en el procedimiento correcto a valorizar adecuadamente los “Activos con Derecho de Uso” aplicando NIIF 16?
- ¿En qué nivel afecta a los Estados Financieros del Arrendamiento en la compañía cuando por algún factor productivo se dan incrementos estipulados en las cuotas mensuales?
- ¿Cuál es la tasa de descuento sugerida con el cual las empresas deben calcular el valor presente de los flujos de pagos futuros cuando la tasa no se encuentre establecida en el contrato?
- ¿Cómo un arrendatario debe inicialmente medir su pasivo de arrendamiento y su activo de ROU al comienzo del arrendamiento cuando haya pagos variables basados en un índice o en una tasa?
- Según su criterio ¿cuál cree que fue la causa por la que se sustituyó la NIC 17 por la NIIF 16?
- ¿Cómo cree usted que impacta la nueva enmienda emitida por el IASB a la NIIF 16 por la crisis sanitaria, en la contabilidad de los arrendamientos?

Expertos seleccionados.

Las entrevistas se aplicarán a tres expertos, el primero es Gerente Risk Advisory Services (RAS) & IF Gerente Risk Advisory Services (RAS) & IFRS miembro de la firma BDO S.A., el segundo Gerente de auditoría de la firma y el tercero director regional de control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, los tres expertos tienen experiencia en el área contable y de auditoría, por lo cual, aportarán valiosa información acerca de la NIIF 16 Arrendamientos. Adicional se realizará la entrevista a un profesional que opera en una compañía del sector de retail muy conocido a nivel nacional (los datos del último profesional se han omitido por motivos de confidencialidad)

Perfil de los expertos.

El primer experto entrevistado es el Ing Santiago Bedoya, cuenta con más de 12 años de experiencia en la firma BDO Ecuador, ha manejado

distintos proyectos de auditorías en entidades financieras, comerciales agroindustriales y entidades sin fines de lucro, adicional ha realizado revisiones de control interno y trabajos especiales. También ha participado en levantamiento, optimización de procesos y mejora de políticas en clientes tales como Stanford, Maquita Cushunchic, Schreder y auditorías internas en Quifatex, Protisa, Olympus, Cementos Chimborazo, Pronaca y Oxfam, entre otros.

Segundo experto es el Ing. Pedro Villalta, actualmente desarrolla sus labores como Director Regional de Control y Cumplimiento en Superintendencia de Bancos, cuenta con más de 6 años de experiencia en diversas firmas auditoras, ha desempeñado diversas labores como oficial de cumplimiento ISO 37001, consultor financiero, implementación de NIIFs, análisis de control interno y fue certificado en auditor e implementador norma ISO 37001

Tercer experto

La tercera entrevista es realizada al Gerente Financiero de una reconocida empresa de retail a nivel nacional (los datos exactos han sido omitidos por motivos de confidencialidad), cuenta con una gran experiencia de las NIIFs, durante el año 2019 participó en la aplicación de la NIIF 16 en la empresa que labora junto a una firma auditora. Es titulado como Economista en la Universidad de Guayaquil posteriormente realizó una Maestría en el área de finanzas, ha trabajado como contador, y Gerente Financiero.

Análisis de Datos

Resultados de las entrevistas

1. *¿Cuáles son las principales dificultades o inconvenientes que están presentando las compañías al momento de aplicar la NIIF 16 en sus estados financieros?*

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR: Actualmente hay una alta incertidumbre respecto a la continuidad en mantener la vigencia estimada inicialmente para reconocer los activos y pasivos

derivados de la aplicación de NIIF 16. Las condiciones de mercado y las limitaciones a las que se han visto expuestas varias compañías han generado un cambio en los proyectos empresariales. Al margen de ello, desde su origen, la aplicación de esta norma demanda un elevado nivel de análisis financiero

Respuesta: Ing Pedro Villalta

El principal inconveniente que presentan las Compañías es que se incrementan sus activos. Esto no debería ser malo, el problema es que Ecuador está culturizado y relacionado con los impuestos fiscales. Si existen más activos se paga mayores contribuciones, entre otras cosas, que pese a que no tiene relación con información financiera, los accionistas toman la aplicación de la NIIF 16 con poca aceptación.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

En el caso de la empresa en la que laboro, presentamos dificultades por nuestro giro de negocio, ya que nos obliga a tener varios locales arrendados para la comercialización de nuestro producto, esto hizo que nuestro primer trabajo sea la identificación de cada local arrendado en cada punto del país lo cual son más de 50 con diferentes tipos de canon, tiempo y condiciones, como consecuencia se procedió a realizar el recalcule de forma individual para adaptarnos a la nueva normativa

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO

Las principales dificultades que presentan las compañías es la determinación de la tasa de descuento, ya que la norma no indica una en específico, es por ello que solemos sugerir la tasa de interés que es determinada por el Banco Central del Ecuador

2. ¿Cómo están mitigando o como podrían mitigarse este tipo de dificultades las compañías?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

El contacto constante entre arrendador y arrendatario, la revisión permanente de las variables que se analizan: valor del canon, tasa de

descuento, tiempo de renovación, permitirán reflejar adecuadamente la aplicación de esta norma.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

Muchas compañías han tomado la decisión de comprar activos, ya que producto de los análisis realizados, el gasto generado por arriendo podría ser similar al pago de una cuota hipotecaria.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

En nuestro caso la mitigación del problema se da con la identificación de cada uno de los contratos, ya que con la aplicación de la normativa nos vimos obligados a tener un mejor orden y conocimiento de cada uno de los contratos, esto fue acompañado del reconocimiento contable de los mismos

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO

La forma en la que mitigamos esta confusión por los clientes es realizando la sugerencia de tomar la tasa que da el Banco Central del Ecuador, pero esto depende de cada empresa y lo que contengan sus estados financieros

3. Según su experiencia en la implementación de la norma, ¿cuál ha sido el método de transición más elegido por las compañías, retrospectivo o retrospectivo modificado? ¿y por qué han optado las compañías por ese método?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

El método retrospectivo modificado ha sido el usado por el 95% de las compañías que he tenido la oportunidad de acompañar y asesorar en la aplicación de NIIF 16. Por concepto, en su adopción inicial, ha resultado ciertamente un esquema más sencillo en cuanto al efecto contable contra patrimonio (resultados acumulados)

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

En mi experiencia los gerentes financieros siempre quieren ver los dos escenarios, en este sentido las consultoras muestran los efectos y las

implicaciones de cada método, sin embargo, para la aplicación, registro e implementación, optan por el método retrospectivo modificado.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

Nosotros recibimos asesoría de una empresa auditora, la cual nos explicó ambos métodos y como nos afectaría en la transición, y optamos por el método retrospectivo modificado ya que consideramos que sería el más adecuado y sencillo de aplicar

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO

En nuestra experiencia las empresas nos han pedido que le mostremos las afectaciones en ambos métodos y que les expliquemos las ventajas y desventajas pero una vez que ven los resultados de ambas, optan por el método retrospectivo modificado.

4. ¿Cuál cree usted que son las ventajas y desventajas de cada método de transición al momento de la implementación de la NIIF 16?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

En cuanto al método retrospectivo, generaba un impacto considerable al concebir los cambios hasta antes del 01 de enero de 2019 como un “error”, y corregirlos contra resultados acumulados.

Por su parte, el método retrospectivo modificado ha permitido simplificar la aplicación de la norma

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

De acuerdo a la nic 8 se aplica de forma retrospectiva, reexpresando saldos del periodo anterior a presentar (2018), para así presentar información comparativa, esto significa que se deben hacer los cálculos como si se hubiese implementado NIIF 16 desde siempre y esto puede generar impactos significativos y dificultad para generar los cálculos.

El retrospectivo Modificado se lo realiza desde el 2019 con efecto acumulado, en el resultado del ejercicio, sin presentar comparativos y sin tener que reexpresar información.

Esta pregunta fue omitida al Gerente financiero de la empresa de retail debido que fue diseñada para expertos en el área de auditoria

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO

El método retrospectivo trata de reflejar el impacto, por eso, se aplica la comparación, el cual agota muchos recursos económicos y de tiempo, pero le refleja a las empresas una información más confiable. El método retrospectivo modificado no expresa la información comparativa, pero es más fácil de implementar ya que requiere menos cálculo y análisis.

5. ¿Cuáles cree usted que son los impactos o cambios que genera la NIIF 16 en los estados financieros de una compañía del sector de retail, las cuales suelen contar con una gran variedad de arrendamientos de locales?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

Sin duda un incremento considerable en el volumen de activos. Un control detallado del gasto, por un lado: deducible y no deducible, y por otro lado: financiero, por depreciación y por arrendamiento. Las empresas de este tipo basan su operación en la correcta gestión de activos (fijos e inventarios) y hoy por hoy en el control de sus activos por derecho de uso.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

Las Compañías de retail son unas de las industrias que más impacto tienen es sus estados financieros debido a la cantidad de contratos de arriendos que tienen para generar sus operaciones y ventas de productos y/o servicios. Generan una afectación significativa a los activos, patrimonio y resultados.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

Al realizar el reconocimiento de los activos por derecho de uso, se incrementaron de manera considerable el total de activo, pero como consecuencia también se incrementaron los pasivos debido a la depreciación y a los intereses, y como consecuencia esto tuvo una afectación en los gastos.

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO

Esta industria tiene un gran impacto, desde que se reconocen todos los arrendamientos produce un aumento significativo en el activo y pasivo, pero esto a su vez se refleja en el estado de situación financiera, además en el detalle que tendrán que tener por la gran cantidad de contratos que poseen, en esta medida tendrán que poner a prueba el primer año y considerar si les resultará mejor la adquisición o mantenerse con el alquiler.

6. ¿Qué información mínima cree usted como profesional y experto que debería detallarse en el procedimiento correcto a valorizar adecuadamente los “Activos con Derecho de Uso” aplicando NIIF 16?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

Los cánones de arriendo, bajo la visión de un valor razonable en mercado, de acuerdo a la ubicación del bien, sus características, uso, superficie, etc.; y los plazos estimados de renovación futura de los contratos de arrendamiento vigentes.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

Tener a la mano un detalle de contrato que contenga números de Contratos vigente, renovaciones, el valor presente de los pagos por arrendamientos, canon mensual, incremento de canon (si aplica), fecha de inicio del arrendamiento, costos indirectos iniciales, garantías, estimación de costos por desmantelamientos, concesiones, opciones de compra, entre otras cosas a considerar.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

Esto fue un gran trabajo ya que contamos con más de 50 arrendamientos, tuvimos que recopilar la información de los valores de arrendamiento, el plazo que indicaba el último contrato, si contenía algún tipo de garantía o algún valor pagado adicional y la estimación de si el contrato sería renovado por los siguientes periodos, esto lo realizamos por cada contrato

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO.

En el caso de las empresas de Retail es más complicado porque esto varía por contrato, pero más que todo en este punto analizar cuanto tiempo estima que arrendaran el activo y determinar los costos adicionales o los pagos variables que indicará el mismo.

7. ¿En qué nivel afecta a los Estados Financieros del Arrendamiento en la compañía cuando por algún factor productivo se dan incrementos estipulados en las cuotas mensuales?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

Un incremento en el valor del activo por derecho de uso y consecuentemente mayor gasto por depreciación.

Esta pregunta fue omitida al Gerente financiero de la empresa de retail debido que fue diseñada para expertos en el área de auditoria

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

En ese sentido se debe hacer un alcance y recalculer el valor presente de los nuevos flujos futuros con el nuevo canon. Este ejercicio no solo aplica con variación de canon sino también con cambio de plazos, o condiciones del contrato, cada vez que exista un cambio se debe analizar la pertinencia de un nuevo cálculo.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

Cuando esto ha sucedido en alguno de nuestros contratos, esto ha ocasionado que tengamos que recalculer los valores y hacer los ajustes pertinentes

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO.

Para esto se debe realizar un ajuste al activo y pasivo de los arrendamientos y calcular el valor presente y determinar otra vez la tabla de amortización sino los estados financieros no estarían reflejando la información de una forma transparente.

8. ¿Cuáles son las consideraciones que se deben tener presente para definir la tasa de descuento, con la cual, las empresas deben calcular el valor presente de los flujos de pagos futuros cuando la tasa no se encuentre establecida en el contrato?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

La aplicación de una tasa de descuento referencial, y la correcta revelación de la decisión tomada para adoptarla, basada en un análisis de las tasas activas del mercado inmobiliario que la banca propone a sus clientes.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente.

Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario. En otras palabras es la tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

En el caso que el contrato no indique la tasa de descuento, solemos utilizar la tasa de interés activa efectiva vigente, la cual fue la sugerida por los auditores

Respuesta: Ing. Luis Espinel Gerente en BDO.

Nosotros hemos considerado dependiendo del giro del negocio de las empresas, es decir si las empresas no tienen obligaciones en el país y su financiamiento proviene del exterior, se debería tomar como referencia el riesgo país y la tasa de los bonos libres de riesgos del país donde provengan los fondos, para así determinar una tasa del mercado internacional, y en otras ocasiones optamos por la tasa que indica el Banco Central del Ecuador.

9. ¿Cómo un arrendatario debe inicialmente medir su pasivo de arrendamiento y su activo de ROU (derecho de uso) al comienzo del arrendamiento cuando haya pagos variables basados en un índice o en una tasa?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

La norma exige que se incluya la variación de este parámetro, y su permanente monitoreo.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

El cálculo del valor presente debe considerar los pagos variables futuros. Por lo general suelen mencionar en los contratos que el canon tendrá una variación en x tiempo por los índices de IPC, Inflación o cualquier otro indicador macroeconómico.

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

En la medición inicial se debe reconocer al valor presente y conforme apliquen los pagos variables realizamos los ajustes necesarios

10. Según su criterio ¿cuál cree que fue la causa por la que se sustituyó la NIC 17 por la NIIF 16?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

El espíritu de la norma busca la comparabilidad de la información financiera de forma globalizada. Antes de su aplicación era evidente una distorsión en la interpretación de los libros contables entre entidades dedicadas a un mismo giro de negocio, pero con distintas realidades en cuanto al uso de sus activos (propios o arrendados) lo cual generaba un efecto en los resultados, y el uso de los estados financieros como un insumo para la toma de decisiones, en general.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

Las NIIF tienen como objetivo reflejar la realidad económica de las Compañías, y los estados financieros están dirigidos hacia los accionistas, prestamistas, acreedores de capital. Las compañías cotizadas utilizando las NIIF o US GAAP se estima que tienen alrededor de 3,3 billones de dólares de compromisos de arrendamiento; más del 85 por ciento de los cuales no

aparecen en sus balances. Esto se debe a que los contratos de arrendamiento hasta la fecha se han clasificado ya sea como "arrendamientos financieros" (que se reportan en el balance) o "arrendamientos operativos" (que se describen sólo en las notas a los estados financieros).

Respuesta: Gerente financiero empresa de retail:

La NIC 17 consideraba dos tipos de arrendamientos, en el cual los arrendamientos operativos no se contabilizaban y eso hacía que no se reflejen los estados financieros de manera real, con esta nueva norma la exigencia es para todos los contratos

11. ¿Cómo cree usted que impacta la nueva enmienda emitida por el IASB a la NIIF 16 por la crisis sanitaria, en la contabilidad de los arrendamientos?

Respuesta: Ing. Santiago Bedoya firma auditora BDO ECUADOR:

Constituye una opción útil, sin dejar de ser muy estricta para su cumplimiento, pues podría utilizarse indebidamente para aplacar el efecto de la aplicación original de NIIF 16. Será necesario dejar evidencia que soporte los cambios y cómo estos variarán en adelante.

Respuesta: Ing. Pedro Villalta

La simplificación práctica aplica solo a las concesiones que se produzcan como una consecuencia directa del COVID-19 cuando cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo a los pagos que vencían originalmente en o con anterioridad al 30 de junio de 2021, es decir, que una concesión cumpliría las condiciones si resultara en pagos reducidos en 2020 o 2021 e incrementados en 2020 o periodos posteriores.

Análisis de los resultados obtenidos

De los resultados derivados de las entrevistas, se procedió a realizar una matriz de hallazgo, con el fin de documentar los resultados para la determinación de inferencias. A continuación, se presenta la matriz de hallazgos

Tabla 11 Matriz de hallazgos

Ítems	Auditores	Gerente Financiero
Dificultades de la aplicación de la NIIF 16 en los Estados financieros	<p>*La alta incertidumbre respecto al reconocimiento de los activos y pasivos derivados de la aplicación de la NIIF 16, las condiciones de mercado y las limitaciones y el elevado nivel de análisis financiero</p> <p>* El incremento en los activos, ya que esto causa que en Ecuador se paguen más impuestos, es decir mientras más activos, se pagan mayores contribuciones</p>	<p>* Producto de la gran cantidad de contratos por el giro del negocio, uno de los primeros inconvenientes fue la identificación de cada contrato ya que muchos de ellos llevan más de 20 años arrendados, la identificación de los componentes para el reconocimiento de los activos y pasivos</p>
Posibles soluciones a las dificultades de la aplicación de la NIIF 16	<p>* La revisión permanente de las variables como: valor del canon, tasa de descuento, tiempo de renovación, permitirán reflejar la aplicación de esta norma</p> <p>* Comprar activos ya que producto de los análisis realizados, el gasto generado por arrendamiento podría ser similar al pago de una cuota hipotecaria</p>	<p>* Obtener un mejor orden y control de los contratos, y reconocer contablemente todos los contratos</p>

Nota. Resultados de las entrevistas aplicadas a expertos seleccionados mediante el método de saturación.

Tabla 12 Matriz de hallazgos

Ítems	Auditores	Gerente Financiero
Método de transición más elegido por las compañías	<p>*El método retrospectivo modificado ha sido el usado por el 95% de las compañías, ha resultado ser un esquema más sencillo en cuanto al efecto contable contra patrimonio</p> <p>* Los gerentes financieros siempre quieren ver los dos escenarios, sin embargo para la aplicación, registro e implementación, optan por el método retrospectivo modificado</p>	<p>* Como compañía por medio de la asesoría de los auditores, hemos decidido optar por el método retrospectivo modificado</p>
Pro y contra de cada enfoque de transición	<p>* El método retrospectivo genera un impacto considerable al recibir los cambios hasta antes del 1 de enero de 2019 como un error y corregirlos contra resultados. Por otra parte el método retrospectivo modificado ha permitido simplificar la aplicación de la norma</p> <p>* El método retrospectivo re expresa saldos del periodo anterior a presentar, para así presentar información comparativa, es decir se deben hacer cálculos como si se hubiera aplicado desde siempre. El método retrospectivo modificado se lo realiza desde el 2019 con efecto acumulado, sin presentar comparativos</p>	

Nota. Resultados de las entrevistas aplicadas a expertos seleccionados mediante el método de saturación.

Tabla 13 Matriz de hallazgos

Ítems	Auditores	Gerente Financiero
Impacto de la NIIF 16 en las compañías del sector de Retail	<p>* Un incremento considerable en el volumen de activos , las empresas de este tipo basan sus operaciones en la correcta gestión de activos y con la nueva norma el control de sus activos por derecho de uso</p> <p>* Las compañías de retail son unas de las industrias con gran impacto en los estados financieros, debido a la gran cantidad de contratos de arrendamientos, generando afectación significativa en los activos, patrimonio y resultado</p>	<p>* Cuando realizamos la implementación se incrementaron considerablemente los activos y como consecuencia afectación en el resultado</p>
Información necesaria para la valorización adecuada de los Activos con derecho de uso	<p>* Cánones de arrendamiento, bajo la visión del valor razonable en mercado, sus características, plazo estimaciones de renovación futura de los contratos de arrendamiento vigente</p> <p>* Tener un detalle de los contratos, con el número de contratos vigentes, renovación, valor presente de los pagos por arrendamientos, canon mensual, incremento de canon, fecha de inicio, costos indirectos, garantías, estimación de costo de desmantelamiento, entre otras</p>	<p>* Recopilación de información de los valores de arrendamiento, el plazo que indicaba el último contrato, garantía, valor pagado adicional, estimación de renovación de contrato</p>

Nota. Resultados de las entrevistas aplicadas a expertos seleccionados mediante el método de saturación.

Tabla 14 Matriz de hallazgos

Ítems	Auditores	Gerente Financiero
Tasas de descuento para calcular el valor presente	<p>* La aplicación de una tasa de descuento referencial, se basa en el análisis de las tasas activas del mercado inmobiliario que la banca propone a sus clientes</p> <p>* Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento</p>	<p>* En el caso que el contrato no indique la tasa de descuento, utilizamos la tasa de interés activa efectiva vigente, la cual fue sugerida por los auditores</p>
Medición inicial del pasivo y activo con pagos variables	<p>* Se debe incluir la variación de este parámetro y su permanente monitoreo</p> <p>* En el cálculo del valor presente se debe considerar los pagos variables futuros. Por lo general suelen mencionar en los contratos que el canon tendrá variación en x tiempo por los índices de IPC, inflación o cualquier otro indicador macroeconómico</p>	<p>* En la medición inicial se debe reconocer al valor presente y conforme apliquen los pagos variables realizamos los ajustes necesarios</p>

Tabla 15 Matriz de hallazgos

Ítems	Auditores	Gerente Financiero
Causas de la sustitución de la NIC 17	<p>* El espíritu de la norma busca la comparabilidad de la información financiera. Antes de su aplicación era evidente una distorsión en la interpretación de los libros contables</p> <p>* Las NIIF tienen como objetivo reflejar la realidad económica de las compañías y los estados financieros. Esto se debe a que los contratos de arrendamiento hasta la fecha se han clasificado ya sea como "arrendamientos financieros" (que se reportan en el balance) o "arrendamientos operativos" (que se describen sólo en las notas a los estados financieros).</p>	<p>* La NIC 17 consideraba dos tipos de arrendamientos, en el cual los arrendamientos operativos no se contabilizaban y eso hacía que no se reflejen los estados financieros de manera real, con esta nueva norma la exigencia es para todos los contratos</p>
Impacto de la nueva enmienda por la crisis sanitaria en la contabilidad de los arrendamientos	<p>* Es una opción útil, sin dejar de ser muy estricta para su cumplimiento, podría usarse indebidamente para aplacar el efecto de la aplicación original de la NIIF 16.</p> <p>*La simplificación práctica aplica solo a las concesiones que se produzcan como una consecuencia directa del COVID-19 cuando cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo a los pagos que vencían originalmente en o con anterioridad al 30 de junio de 2021.</p>	

Conclusiones de las entrevistas.

De acuerdo a la información obtenida en las entrevistas, los expertos seleccionados expresan que existen ciertas dificultades en la transición a la NIIF 16, ya que esto ha conllevado a que las compañías mantengan un control detallado sobre los contratos, la cual, ha ocasionado un impacto en sus sistemas contables

En cuanto a la medición inicial existe una gran incertidumbre respecto al reconocimiento de los activos, pasivos, tasa de interés y su contabilización pese que ha pasado un año desde su implementación. Para definir la tasa de interés, en primera circunstancia se deberá tomar lo que menciona en el contrato, en caso de no hacerlo se deberá tomar la tasa incremental por préstamos.

Adicional los expertos mencionan que las empresas muestran cierta disconformidad sobre el aumento de los activos, debido a que en Ecuador mientras más activos tengan las empresas, se pagan mayores contribuciones. Esto ha ocasionado que las empresas consideren comprar los activos ya que los gastos generados por arrendamiento podrían ser similares al pago en una cuota hipotecario.

Por otra parte, los expertos mencionan que en el sector de retail ha tenido un gran impacto por el giro del negocio de estas empresas, causando una gran cantidad de contratos, debido a esto existe un incremento considerable en los activos.

Los expertos coinciden que la causa de la sustitución de la NIC 17 se debe a la distorsión en los libros contables con respecto a los tipos de arrendamiento en especial al operativo ya que este tipo se lo podía hacer fuera del Estado de Situación, con la implementación de la NIIF 16 refleja la realidad económica de las compañías en los estados financieros.

Sobre el impacto de la nueva enmienda en la contabilidad de los arrendatarios, los expertos mencionan, que es una opción útil la cual podría ser usada de manera indebida para aplacar la aplicación original de la NIIF 16

Hallazgos.

De las conclusiones obtenidas en las entrevistas con los expertos, las cuales fueron realizadas a auditores y gerente, en la cual se trataron temas sobre la transición, alcance, medición inicial, revelación y sustitución de la NIC 17, se identificaron los siguientes hallazgos:

- Se sustituyó la NIC 17 debido a la inconsistencia en los estados financieros, ya que no proporciona suficiente información sobre las obligaciones, activos y gastos.
- La NIIF 16 ocasiona un gran aumento en los activos ocasionando un aumento en el pago de los impuestos
- El enfoque de transición más usado por las empresas, es el método retrospectivo modificado, debido su facilidad de implementar e implica menos tiempo y con esto menos costos
- Las empresas del sector de retail son una de las industrias con mayor impacto en los estados financieros debido a la cantidad de contratos con arrendamiento
- Para la valorización de los activos y pasivos en pagos variables, se debe calcular el valor presente de los pagos variables futuros, si sucede después del reconocimiento inicial se realizan los respectivos ajustes
- La nueva enmienda por la crisis sanitaria es muy estricta para su cumplimiento y podría usarse de manera indebida para evitar la aplicación original de la NIIF 16

Capítulo 3. Propuesta Metodológica

Actividad Principal

Para la propuesta metodológica de la presente tesis hemos seleccionado una empresa representativa en el área de retail, la misma que tiene como objetivo la comercialización y venta de productos electrónicos

Procedimientos de la Propuesta para la Aplicación de la NIIF 16 Arrendamientos

De acuerdo con las evidencias derivadas de la revisión de la información y de las entrevistas realizadas a expertos se procede a mostrar el alcance de la NIIF 16 Arrendamientos en diversos casos, tomando ciertas condiciones particulares para cada caso.

Antes de aplicar los pasos para la adopción de la NIIF 16 se debe analizar los principales impactos; organizacionales, políticas contables y en el sistema informático.

Principales impactos organizacionales

Según el análisis realizado, se puede determinar que la adopción de la nueva norma contable dará lugar a los impactos en los sistemas contables y de reportes, sistema de información y recursos humanos.

En los sistemas contables y de reportes provoca un impacto, en el cambio de las políticas, normas y procedimientos contables en la preparación de reportes relacionados a instrumentos financieros, ingresos y arrendamientos, en la formulación de nuevos estados financieros de acuerdo a la nueva normativa contable y comparación con estados financieros previamente reportados, cambios en las cifras (en los indicadores financieros), posibles efectos en instrumentos financieros, ingresos de actividades ordinarias, arrendamientos, impuestos diferidos y utilidad del periodo.

En los sistemas de información el impacto que representa es la adaptación del sistema contable actual de las empresas a los nuevos requerimientos de información financiera, para esto necesitará de

implementación de soluciones informáticas que permita cumplir con los estándares de calidad que exige la NIIF 16

Principales efectos por diferencia entre políticas contables y la NIIF 16

En este punto se debe considerar las principales diferencias entre las políticas contables actuales y la NIIF 16, estos puntos podrían ser normas de transición o instrumentos financieros, esto dependerá de cada compañía y su estructura, pero para efectos de la implementación de la metodología de la presente tesis, se realizó un diagnóstico según la empresa representativa seleccionada, para poder describir las políticas contables usadas y el impacto de la implementación de la NIIF 16, esto podrá ser de ayuda para las empresas de retail ya que es basado en casos reales

Tabla 16 Diferencias entre políticas contables actuales de la compañía y la NIIF 16

Política actual	Principales efectos por aplicación de la NIIF 16
La Compañía mantiene contratos de arrendamiento en calidad de arrendatario.	La Compañía deberá determinar si los contratos de arrendamiento que mantiene con sus arrendadores y arrendatarios contienen un arrendamiento y si el mismo transmite el derecho de controlar el bien mediante la obtención de rendimientos económicos futuros.
La Compañía reconoce el importe generado por los contratos de arrendamiento y concesión de inmuebles pagados, en su estado de resultados como gastos administrativos.	Se deberá crear una clasificación en el activo y pasivo denominada "arrendamientos" donde se reclasifican los importes incurridos por el total de pagos a desembolsarse por el tiempo que duren dichos contratos.
Los contratos de arrendamiento por los locales comerciales y bodegas que	La fecha de inicio de un arrendamiento se define en la Norma como la fecha en

arrienda la Compañía tienen una duración de 1 a 10 años, los cuales la Administración ha renovado y espera seguirlos utilizando en adelante.	la que el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso.
Actualmente, la Compañía mantiene como arrendatario alrededor de i) 51 locales comerciales distribuidos a nivel nacional; ii) 12 bodegas para el resguardo y distribución de mercadería; iii) 3 oficinas utilizadas por el personal administrativo de la Compañía	La Compañía deberá evaluar y determinar el tiempo que hará uso del bien arrendado, en función al tiempo en el que se espera generar beneficios económicos a la Compañía, todo esto sustentado y avalado con los respectivos informes y aprobaciones gerenciales.

Fuente: Elaboración propia

Principales impactos en los sistemas informáticos y procesos de la compañía

Al momento de realizar la implementación de la norma se presentaran causas que determinará un efecto en el sistema contables actual de la compañía, uno de ellos podría ser las modificaciones de la naturaleza contables de algunas cuentas debido a que el tratamiento contable ya que se debe determinar activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, esto tendrá un efecto en la modificación en el plan de cuentas del sistema y parametrizaciones según los requerimientos de la nueva norma, con la aplicación de la normativa se necesitará reportes extracontables relacionados a la normativa, debido a esto se tendrá que incorporar al sistema de contabilidad un auxiliar extra contable con el fin de facilitar los cálculos matemáticos, incluso para fines tributarios de acuerdo a la normativa fiscal

Paso uno: Levantamiento de información.

Para la aplicación correcta de la NIIF 16 es importante identificar los contratos con arrendamiento para posteriormente separar los componentes que establecen los contratos de arrendamientos, este proceso se lo realizará por medio de un levantamiento de información. Para esto según la normativa

menciona que el arrendador no está obligado a re-valorar todos los contratos para determinar si es, o contiene un arrendamiento.

Si el arrendador opta por aplicar la excepción práctica que da la normativa, se aplicará la NIIF 16 a todos los contratos que previamente fueron identificados como arrendamientos aplicando la NIC 17 Arrendamiento y la CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento, se deberá revelar este hecho en las notas contables. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016)

Esta excepción práctica es una ayuda tanto para arrendadores como para arrendatarios, porque permite que las entidades mantengan su valoración para todos los contratos vigentes, asumiendo que todos los arrendamientos se siguen considerando de la misma manera según la NIIF 16 y que el resto conforman a ser otro tipo de contrato, se aplicará el análisis según la definición de contrato en la NIIF 16, en los contratos que se incurran durante o después de la transición. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016)

En el caso que las entidades no apliquen esta excepción, está obligada a examinar todos sus contratos, según la definición de contrato de arrendamiento en la NIIF 16. La aplicación de este proceso puede significar costos adicionales para la entidad, es por esto que se debe considerar si los beneficios de identificar los contratos y no aplicar la excepción justifican los costos adicionales que se incurrirán. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016)

Una vez determinada la decisión por la entidad, se procede a identificar los componentes en los contratos para determinar el derecho de uso (este procedimiento se debe aplicar en ambos casos), se sugiere que las entidades realicen un detalle de todos los arrendamientos vigentes, el cual puede incluir la agencia, el arrendador, descripción del bien, ubicación, dirección, fecha de inicio de uso del activo, fecha de contrato vigente, vigencia, plazo, canon mensual, alícuota, costo inicial, garantías, estado de la garantía, expectativa de arrendamiento, estas descripciones no son de aplicación obligatoria pero

ayudaría a que la entidad pueda obtener control y orden en sus contratos de arrendamiento, ya que en este caso por el giro del negocio exige que la compañía cuenta con una gran cantidad de arrendamiento, adicional este detalle deberá mantenerse actualizado conforme se realicen renovaciones, cambios o adiciones de arrendamiento.

Paso dos: Determinar el método de transición

Una vez determinada la base a la cual se aplicará la NIIF 16, la compañía deberá decidir cuál método utilizará en su transición, existen dos métodos el retrospectivo y el retrospectivo modificado.

Si el arrendatario en este caso la compañía escoge el método retrospectivo se lo deberá aplicar a todos sus arrendamientos, esto significa que está obligado a:

- Preparar sus estados financieros como si siempre se hubiera aplicado la normativa
- Se emitirá información comparativa para los periodos presentados. (Deloitte, 2016)

El método retrospectivo modificado no exige a los arrendatarios aplicar información comparativa, en este enfoque el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de aplicación inicial como un ajuste al patrimonio en la fecha de aplicación inicial. (Deloitte, 2016)

La explicación teórica de forma detallada de cada uno de los métodos se encuentra en el capítulo 1 del presente trabajo, debido a esto se procederá a explicar la transición por medio de un caso.

Caso uno.

Para el desarrollo de este caso se considerará un contrato de arrendamiento con pagos fijos de cánones al vencimiento, tasa incremental por préstamos del arrendatario. A continuación, se adjunta el contrato de arrendamiento de bien inmueble, que será considerado para el desarrollo del caso uno

Contrato de bien inmueble.

La compañía RETAIL S.A. fue constituida el 2 de marzo de 2000 en la ciudad de Guayaquil, la cual esta localizad en el Cdla y av, Dr Elías Muñoz Vicuña, Guayaquil 090514. La actividad económica principal de la entidad es la comercialización y venta al por menor de productos electrónicos. Para la realización de esta actividad la compañía necesita alquilar varios espacios tanto para bodega y para comercializar sus productos electrónicos. De modo que, la compañía firma un contrato donde arrienda un local comercial para la realización de su actividad económica, las condiciones del contrato de servicios de arrendamiento son las siguientes:

Condiciones del contrato de arrendamiento.

En la ciudad de Guayaquil, al primer día del mes de enero del año 2018 se celebra el presente contrato de servicios de arrendamientos.

PRIMERA: COMPARECIENTES. Intervienen en la celebración del presente contrato por una parte Retail S.A, representado por el Ec. Ricardo García, en su calidad de Gerente General, parte a la cual en este contrato será denominado como Arrendatario; por otra parte, Invex S.A. representada por el Ing. Jorge Luna que para efectos del contrato será denominado el Arrendador.

SEGUNDA: Arrendamiento de inmueble. Con los antecedentes expuestos la arrendadora da en arrendamiento a la compañía Retail S.A., el bien inmueble que está ubicado en Av 9 de octubre y García Avilés que será de uso exclusivamente para el funcionamiento de sus operaciones comerciales.

TERCERA: Canon de arrendamiento. El canon de arrendamiento, contando desde el uno de enero de 2018, hasta el 31 de diciembre de 2020, será de US\$ 5,598, para lo cual el arrendatario se compromete a cancelar el valor del canon mensual dentro de los primeros cinco días de cada mes

CUARTA: Duración y terminación del contrato. El tiempo de duración del presente contrato será de tres años y entrará en vigor desde el uno de enero de 2018.

El contrato será renovado de forma automática al finalizar el periodo, en caso que el arrendatario indique lo contrario,

De acuerdo a la NIIF 16, para determinar si existe un contrato por arrendamiento se debe identificar el activo arrendado, lo cual está indicado en el contrato, según la NIIF se debe identificar si el arrendatario obtiene beneficios económicos del arrendamiento, como lo indica el contrato el local será usado para comercializar lo cual hace que el arrendatario obtenga un beneficio económico, que son las ventas de los equipos electrónicos.

Finalmente, el arrendatario debe tener el derecho de uso sobre el activo, el contrato menciona que se usará con fines comerciales que fueron estipulados por el arrendatario, por lo tanto, el arrendatario decidió el uso que se le daría al activo arrendado

Para efectos del cálculo, para determinar la tasa de interés incremental por préstamo del arrendamiento, considerando que la compañía mantiene obligaciones financieras dentro del país, se tomó como referencia la tasa de interés activa efectiva vigente en el periodo. Dado el caso analizado, el contrato se desarrolla durante enero 2018 por este motivo se utilizará la tasa inmobiliaria del 10,54%

Gráfico 16 Tasa de interés efectiva

Tasas de Interés			
enero - 2018			
1. TASAS DE INTERÉS ACTIVAS EFECTIVAS VIGENTES			
Tasas Referenciales		Tasas Máximas	
Tasa Activa Efectiva Referencial para el segmento:	% anual	Tasa Activa Efectiva Máxima para el segmento:	% anual
Productivo Corporativo	8.03	Productivo Corporativo	9.33
Productivo Empresarial	10.01	Productivo Empresarial	10.21
Productivo PYMES	10.45	Productivo PYMES	11.83
Comercial Ordinario	8.03	Comercial Ordinario	11.83
Comercial Prioritario Corporativo	7.72	Comercial Prioritario Corporativo	9.33
Comercial Prioritario Empresarial	9.84	Comercial Prioritario Empresarial	10.21
Comercial Prioritario PYMES	10.64	Comercial Prioritario PYMES	11.83
Consumo Ordinario	16.72	Consumo Ordinario	17.30
Consumo Prioritario	16.46	Consumo Prioritario	17.30
Educativo	9.48	Educativo	9.50
Inmobiliario	10.54	Inmobiliario	11.33
Vivienda de Interés Público	4.98	Vivienda de Interés Público	4.99
Microcrédito Minorista	27.67	Microcrédito Minorista	30.50
Microcrédito de Acumulación Simple	24.78	Microcrédito de Acumulación Simple	27.50
Microcrédito de Acumulación Ampliada	20.85	Microcrédito de Acumulación Ampliada	25.50
Inversión Pública	8.40	Inversión Pública	9.33

Fuente: Adaptado del Banco Central del Ecuador, 2018

Tabla 17 Datos del contrato

Fecha inicial	01/01/2018
Fecha final	31/12/2020
Plazo	3 años
Canon mensual	5,598
Tasa implícita	10,54%
Depreciación	Línea recta

Cálculo del valor presente.

Se procede al cálculo del valor presente de las tres anualidades mediante la aplicación de la fórmula del valor presente.

Tabla 18 Cálculo del valor presente

Tasa descuento anual nominal	10,54%
Tasa descuento mensual efectiva	0,84%

No.	Inicio	Final	Canon	Pago Variable	Tasa descto	Valor presente
1	01/01/2018	31/01/2018	5.598,00		101%	5.551,45
2	01/02/2018	28/02/2018	5.598,00		102%	5.505,28
3	01/03/2018	31/03/2018	5.598,00		103%	5.459,50
4	01/04/2018	30/04/2018	5.598,00		103%	5.414,10
5	01/05/2018	31/05/2018	5.598,00		104%	5.369,08
6	01/06/2018	30/06/2018	5.598,00		105%	5.324,43
7	01/07/2018	31/07/2018	5.598,00		106%	5.280,15
8	01/08/2018	31/08/2018	5.598,00		107%	5.236,24
9	01/09/2018	30/09/2018	5.598,00		108%	5.192,70
10	01/10/2018	31/10/2018	5.598,00		109%	5.149,52
11	01/11/2018	30/11/2018	5.598,00		110%	5.106,70
12	01/12/2018	31/12/2018	5.598,00		111%	5.064,23
13	01/01/2019	31/01/2019	5.598,00		111%	5.022,12
14	01/02/2019	28/02/2019	5.598,00		112%	4.980,35
15	01/03/2019	31/03/2019	5.598,00		113%	4.938,94
16	01/04/2019	30/04/2019	5.598,00		114%	4.897,87
17	01/05/2019	31/05/2019	5.598,00		115%	4.857,14
18	01/06/2019	30/06/2019	5.598,00		116%	4.816,75
19	01/07/2019	31/07/2019	5.598,00		117%	4.776,69
20	01/08/2019	31/08/2019	5.598,00		118%	4.736,97
21	01/09/2019	30/09/2019	5.598,00		119%	4.697,58
22	01/10/2019	31/10/2019	5.598,00		120%	4.658,51
23	01/11/2019	30/11/2019	5.598,00		121%	4.619,77
24	01/12/2019	31/12/2019	5.598,00		122%	4.581,36
25	01/01/2020	31/01/2020	5.598,00		123%	4.543,26
26	01/02/2020	29/02/2020	5.598,00		124%	4.505,48
27	01/03/2020	31/03/2020	5.598,00		125%	4.468,01
28	01/04/2020	30/04/2020	5.598,00		126%	4.430,85
29	01/05/2020	31/05/2020	5.598,00		127%	4.394,01
30	01/06/2020	30/06/2020	5.598,00		128%	4.357,47
31	01/07/2020	31/07/2020	5.598,00		130%	4.321,23
32	01/08/2020	31/08/2020	5.598,00		131%	4.285,30
33	01/09/2020	30/09/2020	5.598,00		132%	4.249,66
34	01/10/2020	31/10/2020	5.598,00		133%	4.214,32
35	01/11/2020	30/11/2020	5.598,00		134%	4.179,28
36	01/12/2020	31/12/2020	5.598,00		135%	4.144,52
TOTAL			201.528,00			173.330,81

Tabla 19 Cálculo del valor presente

<u>Pasivo por arrendamiento</u>	
(+) Pagos fijos (Canon)	173.330,81
(+) Pagos variables (Incrementos del canon)	-
(+) Garantía del valor residual	-
(+) Costos de compra/terminación	-
(-) Pagos previos (Garantías, cuota inicial de concesión)	-
(=) Total pasivo por arrendamiento	173.330,81
<u>Valor del activo subyacente</u>	
(+) Pasivo por arrendamiento	173.330,81
(+) Pagos previos (Garantías, cuota inicial de concesión)	-
(+) Costos directos iniciales	-
(+) Costos de desmantelamiento	-
(+) Costos de restauración	-
(=) Total activo subyacente	173.330,81
<u>Cálculo de la depreciación</u>	
Valor de compra	173.330,81
V. Residual	-
Importe a depreciar	173.330,81
Vida Util Uso	3,00
Dep. Anual	57.776,94

Una vez determinado el cálculo del valor presente, según la tasa incremental por préstamo del arrendamiento, se procedió a realizar la tabla de amortización.

fecha de adopción, así mismo se realizó con la amortización acumulada del 2018, que asciende a USD 57,776.94, los cuales irán reflejados contra una cuenta de patrimonio

Debido a que el activo por derecho de uso y el pasivo no fueron reconocidos dentro del 2018, ya que la normativa no lo exigía así, al uno de enero de 2019, se realizarán los registros extracontables, aplicando el enfoque retroactivo modificado, el enfoque fue seleccionado debido a que, en las entrevistas realizadas a los expertos, mencionaron que este enfoque es el más usado por las compañías.

De esta manera los registros contables se realizan al uno de enero de la siguiente manera:

Tabla 21 Registros contables de ajustes y reconocimiento inicial

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
	1		
01-ene.-19	Activos por Derecho de uso	173,330.81	
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac		109,677.42
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P		63,653.39
	P/R reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento.		
	2		
01-ene.-19	Resultados acumulados	57,776.94	
	D. Acum. Activos por derechos de uso		57,776.94
	P/R depreciación de activos por derechos de uso 2018.		
	3		
01-ene.-19	Resultados acumulados	15,082.61	
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac		15,082.61
	P/R reconocimiento del gasto interés 2018		
	4		
01-ene.-19	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac	67,176.00	
	Resultados acumulados		67,176.00
	P/R Pago anual correspondiente al ejercicio 2018		

Tabla 22 Registro contable

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
31-dic.-19	<p style="text-align: center;">5</p> Gasto de Deprec. Activos por Derecho de Uso Dep. Acumulada Activos por Derecho de Uso <i>P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.</i>	57,776.94	57,776.94
31-dic.-19	<p style="text-align: center;">6</p> Gastos interés Activos por Derecho de Uso Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac <i>P/R reconocimiento del gasto interés</i>	9,591.97	9,591.97
31-dic.-19	<p style="text-align: center;">7</p> Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo <i>P/R pago del canon e intereses</i>	67,176	67,176
31-dic.-19	<p style="text-align: center;">8</p> Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac <i>P/R reclasificación de la porción corriente</i>	63,653.39	63,653.39

Nota: Los registros del cinco al siete, se los realiza de forma mensual, reconociendo la depreciación, gasto de interés y el pago como menciona el contrato.

Posteriormente se procede a realizar los registros contables para el año 2020, de la misma manera para fines del caso, solo se harán los registros anuales, los cuales en las compañías deben realizarse de forme mensual, cumpliendo con el principio del devengado.

Tabla 23 Transacciones contables del año 2020

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
31-dic.-20	<p style="text-align: center;">1</p> Deprec. Activos por Derecho de Uso Deprec. Acumulada Activos por Derecho de Uso P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	57,776.94	57,776.94
31-dic.-20	<p style="text-align: center;">2</p> Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reconocimiento del gasto interés	3,522.61	3,522.61
31-dic.-20	<p style="text-align: center;">3</p> Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	67,176.00	67,176.00

Nota: Transacciones contables que se registran durante el 2020.

Para facilitar el entendimiento del caso expuesto y aunque se conoce que las cuentas del Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado se cierran cada año, en este trabajo procedemos a realizar los mayores para las cuentas. Para este caso el contrato se renueva de manera automática en caso que el arrendatario no confirme lo contrario.

Estos registros contables se realizarán de forma continua durante el periodo que duren los contratos, el periodo de transición con registros al resultado solo se realiza la primera vez, en el momento de transición de la NIC 17 a la NIIF 16.

Tabla 24 Mayores contables

LIBRO MAYOR
CUENTA: ACTIVO POR DERECHO DE USO
Arriendo inmobiliario

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
01-ene.-19	1	Reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento inmobiliario	173,330.81		173,330.81

TOTAL 173,330.81 -

SALDO FINAL 173,330.81

CUENTA: D. Acum. Activos por derechos de uso
Depreciación de arriendo inmobiliario

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
1-1-19	2	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso años anteriores	-	57,776.94	(57,776.94)
31-12-19	5	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	57,776.94	(115,553.87)
31-12-20	9	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	57,776.94	(173,330.81)

TOTAL - 173,330.81

SALDO FINAL (173,330.81)

CUENTA: Efectivo y equivalente de efectivo
Banco Bolivariano

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	7	Pago de canon e interés	-	67,176.00	(67,176.00)
31-12-20	11	Pago de canon e interés	-	67,176.00	(134,352.00)

TOTAL - 134,352.00

SALDO FINAL (134,352.00)

Tabla 25 Mayores contables

LIBRO MAYOR
CUENTA: Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
01-ene.-19	1	Reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento inmobiliario	-	109,677.42	(109,677.42)
01-ene.-19	3	Reconocimiento de gastos de interés del 2018		15,082.61	(124,760.03)
01-ene.-19	4	Reconocimiento de pago de canon e interés del año 2018	67,176.00		(57,584.03)
31-12-19	6	Reconocimiento gasto de interés 2019		9,591.97	(67,176.00)
31-12-19	7	Reconocimiento de pago de canon e interés del año 2019	67,176.00		-
31-12-19	8	Reclasificación porción corriente		63,653.39	(63,653.39)
31-12-20	10	Gasto de interés del 2020		3,522.61	(67,176.00)
31-12-20	11	Pago por canon e interés 2020	67,176.00		-

TOTAL 201,528.00 201,528.00

SALDO FINAL -

CUENTA: Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P
Cuenta por pagar - No corriente

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
1-1-19	1	Reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento inmobiliario	-	63,653.39	(63,653.39)
31-12-19	8	Reclasificación porción corriente	63,653.39	-	-

TOTAL 63,653.39 63,653.39

Tabla 26 Mayores contables

LIBRO MAYOR
CUENTA: Resultados acumulados
Patrimonio

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
1-1-19	2	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso años anteriores	57,776.94	-	57,776.94
1-1-19	3	Reconocimiento del gasto interés años anteriores	15,082.61	-	72,859.55

TOTAL 72,859.55 -

SALDO FINAL 72,859.55

CUENTA: Deprec. Activos por Derecho de Uso
Gasto de depreciación Activo por derecho de uso

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	5	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	57,776.94	-	57,776.94
31-12-20	9	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	57,776.94	-	115,553.87

TOTAL 115,553.87 -

SALDO FINAL 115,553.87

CUENTA: Gastos interés del período
Gasto de interés Activo por derecho de uso

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	6	Reconocimiento del gasto interés	9,591.97	-	9,591.97
31-12-20	10	Reconocimiento del gasto interés	3,522.61	-	13,114.58

TOTAL 13,114.58 -

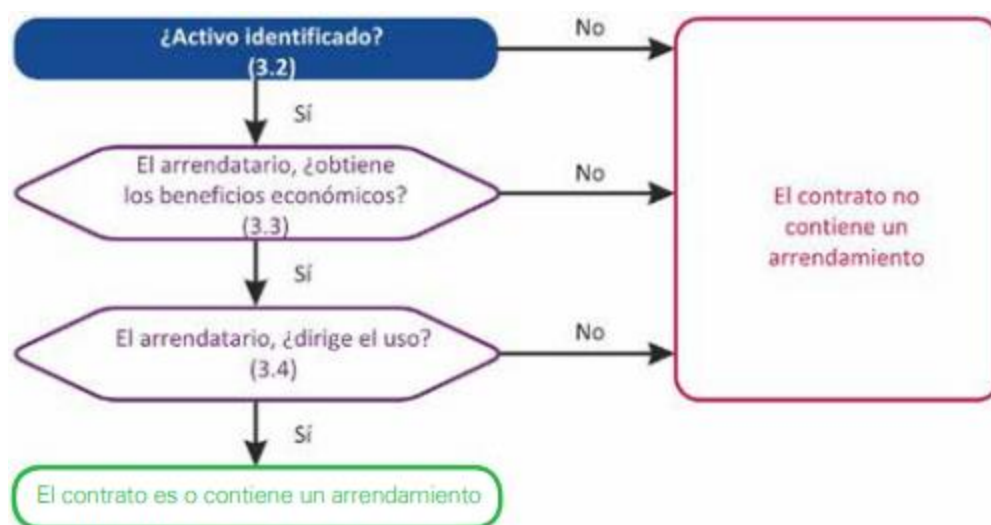
SALDO FINAL 13,114.58

Paso tres: Identificación de los contratos de arrendamiento posterior a la transición según NIIF 16

Una vez determinada y realizada la etapa de transición de todos los contratos que posee la compañía. Los contratos que se adquirieran posterior a la transición, desde el uno de enero de 2019, necesitaran reconocer el activo y pasivo por el derecho de uso del arrendamiento. Para esto cada arrendamiento deberá identificarse si contiene un arrendamiento según como lo indica la NIIF 16.

La explicación detallada de si un contrato contiene un arrendamiento se encuentra en el capítulo uno de la presente tesis. En el siguiente gráfico se muestra un resumen de cómo identificar los contratos por arrendamiento

Grafico 17 Identificación de contrato según NIIF 16



Fuente: Adaptado de “NIIF 16 Arrendamiento” por KPMG, 2016

Paso cuatro: Medición inicial de los contratos por arrendamiento posterior a la transición

Si el contrato es identificado como arrendamiento se procede a determinar el activo por derecho de uso, los cuales conforman pasivo por arrendamiento, mas pagos hechos antes o después del inicio, mas costos directos iniciales, mas costos de eliminación o restauración, menos incentivos por arrendamiento.

De la misma manera se debe identificar el pasivo por arrendamiento, los cuales están conformados por pagos fijos desde la fecha de inicio, más algunos pagos variables, más garantías del valor residual, más precio de la opción de compra, más penalización por cancelación.

Paso cinco: Medición posterior de los contratos por arrendamiento.

La valoración posterior del activo se la realizará al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro y cualquier ajuste por medición que se realice al pasivo.(KPMG, 2016)

La valoración del pasivo se realizará reconociendo el incremento del interés, menos los pagos que se realizan por el arrendamiento, tal como lo indica el capítulo uno del presente trabajo

Para el desarrollo de los pasos tres, cuatro y cinco, se lo realizará por medio del segundo caso

Caso dos.

Para el desarrollo de este caso, se tomará en cuenta el contrato del primer caso, se adicionará variables en la información, lo cual es que el primer año de arrendamiento se pagará por anticipado, y se incurrirán con costos directos iniciales.

Identificación de las condiciones del contrato.

En la ciudad de Guayaquil, al primer día del mes de enero del año 2019 se celebra el presente contrato de servicios de arrendamientos durante cuatro años.

PRIMERA: COMPARECIENTES. Intervienen en la celebración del presente contrato por una parte Retail S.A, representado por el Ec. Ricardo García, en su calidad de Gerente General, parte a la cual en este contrato será denominado como Arrendatario; por otra parte, Invex S.A. representada por el Ing. Jorge Luna que para efectos del contrato será denominado el Arrendador.

SEGUNDA: Arrendamiento de inmueble. Con los antecedentes expuestos la arrendadora da en arrendamiento a la compañía Retail S.A., el bien inmueble que está ubicado en Portete y Av. Balzar que será de uso exclusivamente para el funcionamiento de sus operaciones comerciales.

TERCERA: Canon de arrendamiento. El canon de arrendamiento, contando desde el uno de enero de 2019, hasta el 31 de diciembre de 2022, será de USD 9,500, para lo cual el arrendatario se compromete a cancelar el valor del canon mensual dentro de los primeros cinco días de cada mes, adicional cancelará un año anticipado, el arrendatario pagará USD 350 por comisión al agente inmobiliario

CUARTA: Duración y terminación del contrato. El tiempo de duración del presente contrato será de cuatro años y entrará en vigor desde el uno de enero de 2019.

El contrato será renovado de forma automática al finalizar el periodo, en caso que el arrendatario indique lo contrario.

Desarrollo del caso.

La compañía Retail S.A. al inicio del periodo de arrendamiento pagará el primer año por anticipado, además reconocerá una vez un costo adicional por comisiones al agente inmobiliario.

El caso se desarrolla de la siguiente manera:

Para determinar la tasa de interés, utilizara la tasa de interés activa efectiva del Banco Central del Ecuador.

Tabla 27 Datos del segundo caso

Datos	
Canon	9,500
Tasa de interés	9.55%
Costo inicial	350
Inicio del arrendamiento	01/01/2019
Final del arrendamiento	31/12/2022

Tasas de Interés			
enero - 2019			
1. TASAS DE INTERÉS ACTIVAS EFECTIVAS VIGENTES PARA EL SECTOR FINANCIERO PRIVADO, PÚBLICO Y, POPULAR Y SOLIDARIO			
Tasas Referenciales		Tasas Máximas	
Tasa Activa Efectiva Referencial para el segmento:	% anual	Tasa Activa Efectiva Máxima para el segmento:	% anual
Productivo Corporativo	9.06	Productivo Corporativo	9.33
Productivo Empresarial	9.49	Productivo Empresarial	10.21
Productivo PYMES	8.79	Productivo PYMES	11.83
Comercial Ordinario	8.11	Comercial Ordinario	11.83
Comercial Prioritario Corporativo	7.99	Comercial Prioritario Corporativo	9.33
Comercial Prioritario Empresarial	9.63	Comercial Prioritario Empresarial	10.21
Comercial Prioritario PYMES	9.70	Comercial Prioritario PYMES	11.83
Consumo Ordinario	16.27	Consumo Ordinario	17.30
Consumo Prioritario	16.09	Consumo Prioritario	17.30
Educativo	9.49	Educativo	9.50
Inmobiliario	9.55	Inmobiliario	11.33

Fuente: Adaptado del Banco Central del Ecuador, 2019

Una vez determinada la tasa de interés por el arrendatario se procede a calcular el valor presente, en este caso el arrendamiento dura cuatro años pero el valor presente se calcula sobre tres debido a que el valor del primer año ya se pagó por anticipado.

Tabla 28 Cálculo del valor presente

Tasa descuento anual nominal	9.55%
Tasa descuento mensual efectiva	0.76%

No.	Inicio	Final	Canon	Pago Variable	Tasa descto	Valor presente
1	01/01/2020	31/01/2020	9,500.00		101%	9,428.07
2	01/02/2020	29/02/2020	9,500.00		102%	9,356.67
3	01/03/2020	31/03/2020	9,500.00		102%	9,285.83
4	01/04/2020	30/04/2020	9,500.00		103%	9,215.51
5	01/05/2020	31/05/2020	9,500.00		104%	9,145.73
6	01/06/2020	30/06/2020	9,500.00		105%	9,076.48
7	01/07/2020	31/07/2020	9,500.00		105%	9,007.75
8	01/08/2020	31/08/2020	9,500.00		106%	8,939.54
9	01/09/2020	30/09/2020	9,500.00		107%	8,871.85
10	01/10/2020	31/10/2020	9,500.00		108%	8,804.67
11	01/11/2020	30/11/2020	9,500.00		109%	8,738.00
12	01/12/2020	31/12/2020	9,500.00		110%	8,671.84
13	01/01/2021	31/01/2021	9,500.00		110%	8,606.18
14	01/02/2021	28/02/2021	9,500.00		111%	8,541.01
15	01/03/2021	31/03/2021	9,500.00		112%	8,476.34
16	01/04/2021	30/04/2021	9,500.00		113%	8,412.15

Tabla 29 Cálculo del valor presente

No.	Inicio	Final	Canon	Pago Variable	Tasa descto	Valor presente
17	01/05/2021	31/05/2021	9,500.00		114%	8,348.45
18	01/06/2021	30/06/2021	9,500.00		115%	8,285.24
19	01/07/2021	31/07/2021	9,500.00		116%	8,222.50
20	01/08/2021	31/08/2021	9,500.00		116%	8,160.24
21	01/09/2021	30/09/2021	9,500.00		117%	8,098.45
22	01/10/2021	31/10/2021	9,500.00		118%	8,037.13
23	01/11/2021	30/11/2021	9,500.00		119%	7,976.27
24	01/12/2021	31/12/2021	9,500.00		120%	7,915.87
25	01/01/2022	31/01/2022	9,500.00		121%	7,855.93
26	01/02/2022	28/02/2022	9,500.00		122%	7,796.45
27	01/03/2022	31/03/2022	9,500.00		123%	7,737.41
28	01/04/2022	30/04/2022	9,500.00		124%	7,678.82
29	01/05/2022	31/05/2022	9,500.00		125%	7,620.68
30	01/06/2022	30/06/2022	9,500.00		126%	7,562.97
31	01/07/2022	31/07/2022	9,500.00		127%	7,505.71
32	01/08/2022	31/08/2022	9,500.00		128%	7,448.87
33	01/09/2022	30/09/2022	9,500.00		129%	7,392.47
34	01/10/2022	31/10/2022	9,500.00		129%	7,336.49
35	01/11/2022	30/11/2022	9,500.00		130%	7,280.94
36	01/12/2022	31/12/2022	9,500.00		131%	7,225.81
TOTAL			342,000.00			298,064.35

Tabla 30 Detalle de los activos y pasivos por arrendamiento

<u>Pasivo por arrendamiento</u>	
(+) Pagos fijos (Canon)	298,064.35
(+) Pagos variables (Incrementos del canon)	-
(+) Garantía del valor residual	-
(+) Costos de compra/terminación	-
(-) Pagos previos (Garantías, cuota inicial de concesión)	-
(=) Total pasivo por arrendamiento	298,064.35
<u>Valor del activo subyacente</u>	
(+) Pasivo por arrendamiento	298,064.35
(+) Pagos previos (Garantías, cuota inicial de concesión)	114,000.00
(+) Costos directos iniciales	350.00
(+) Costos de desmantelamiento	-
(+) Costos de restauración	-
(=) Total activo subyacente	412,414.35
<u>Cálculo de la depreciación</u>	
Valor de compra	412,414.35
V. Residual	-
Importe a depreciar	412,414.35
Vida Útil Uso	4.00
Dep. Anual	103,103.59
SI 2019	
Depreciación 2019	(103,103.59)
SF 2019	(103,103.59)
Depreciación 2020	(103,103.59)
SF 2020	(206,207.17)
Depreciación 2021	(103,103.59)
SF 2021	(309,310.76)
Depreciación 2022	(103,103.59)
SF 2022	(412,414.35)

Tabla 31 Calculo de la amortización

No. Per	Inicio	Final	Deuda	Pagos	Interés	Saldo	Capital Pagado
0			298,064.35	-	-	298,064.35	
1	01/01/2020	31/01/2020	298,064.35	(9,500.00)	2,274.19	290,838.54	7,225.81
2	01/02/2020	29/02/2020	290,838.54	(9,500.00)	2,219.06	283,557.60	7,280.94
3	01/03/2020	31/03/2020	283,557.60	(9,500.00)	2,163.51	276,221.11	7,336.49
4	01/04/2020	30/04/2020	276,221.11	(9,500.00)	2,107.53	268,828.64	7,392.47
5	01/05/2020	31/05/2020	268,828.64	(9,500.00)	2,051.13	261,379.76	7,448.87
6	01/06/2020	30/06/2020	261,379.76	(9,500.00)	1,994.29	253,874.06	7,505.71
7	01/07/2020	31/07/2020	253,874.06	(9,500.00)	1,937.03	246,311.08	7,562.97
8	01/08/2020	31/08/2020	246,311.08	(9,500.00)	1,879.32	238,690.40	7,620.68
9	01/09/2020	30/09/2020	238,690.40	(9,500.00)	1,821.18	231,011.58	7,678.82
10	01/10/2020	31/10/2020	231,011.58	(9,500.00)	1,762.59	223,274.16	7,737.41
11	01/11/2020	30/11/2020	223,274.16	(9,500.00)	1,703.55	215,477.72	7,796.45
12	01/12/2020	31/12/2020	215,477.72	(9,500.00)	1,644.07	207,621.78	7,855.93
13	01/01/2021	31/01/2021	207,621.78	(9,500.00)	1,584.13	199,705.91	7,915.87
14	01/02/2021	28/02/2021	199,705.91	(9,500.00)	1,523.73	191,729.64	7,976.27
15	01/03/2021	31/03/2021	191,729.64	(9,500.00)	1,462.87	183,692.51	8,037.13
16	01/04/2021	30/04/2021	183,692.51	(9,500.00)	1,401.55	175,594.06	8,098.45
17	01/05/2021	31/05/2021	175,594.06	(9,500.00)	1,339.76	167,433.82	8,160.24
18	01/06/2021	30/06/2021	167,433.82	(9,500.00)	1,277.50	159,211.32	8,222.50
19	01/07/2021	31/07/2021	159,211.32	(9,500.00)	1,214.76	150,926.08	8,285.24
20	01/08/2021	31/08/2021	150,926.08	(9,500.00)	1,151.55	142,577.62	8,348.45
21	01/09/2021	30/09/2021	142,577.62	(9,500.00)	1,087.85	134,165.47	8,412.15

Tabla 32 Calculo de la amortización

No. Per	Inicio	Final	Deuda	Pagos	Interés	Saldo	Capital Pagado	
22	01/10/2021	31/10/2021	134,165.47	(9,500.00)	1,023.66	125,689.14	8,476.34	
23	01/11/2021	30/11/2021	125,689.14	(9,500.00)	958.99	117,148.13	8,541.01	
24	01/12/2021	31/12/2021	117,148.13	(9,500.00)	893.82	108,541.95	8,606.18	
25	01/01/2022	31/01/2022	108,541.95	(9,500.00)	828.16	99,870.11	8,671.84	
26	01/02/2022	28/02/2022	99,870.11	(9,500.00)	762.00	91,132.11	8,738.00	
27	01/03/2022	31/03/2022	91,132.11	(9,500.00)	695.33	82,327.44	8,804.67	
28	01/04/2022	30/04/2022	82,327.44	(9,500.00)	628.15	73,455.58	8,871.85	
29	01/05/2022	31/05/2022	73,455.58	(9,500.00)	560.46	64,516.04	8,939.54	
30	01/06/2022	30/06/2022	64,516.04	(9,500.00)	492.25	55,508.29	9,007.75	
31	01/07/2022	31/07/2022	55,508.29	(9,500.00)	423.52	46,431.81	9,076.48	
32	01/08/2022	31/08/2022	46,431.81	(9,500.00)	354.27	37,286.08	9,145.73	
33	01/09/2022	30/09/2022	37,286.08	(9,500.00)	284.49	28,070.57	9,215.51	
34	01/10/2022	31/10/2022	28,070.57	(9,500.00)	214.17	18,784.74	9,285.83	
35	01/11/2022	30/11/2022	18,784.74	(9,500.00)	143.33	9,428.07	9,356.67	
36	01/12/2022	31/12/2022	9,428.07	(9,500.00)	71.93	0.00	9,428.07	
						(342,000.00)	43,935.65	298,064.35

Para el desarrollo del presente trabajo se procede a realizar los libros mayores de los diferentes años de forma consecutiva, para facilitar la lectura de las mismas y ver de forma directa la afectación de los distintos años.

Tabla 33 Asientos contables caso dos

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
	1		
01-ene.-19	Activos por Derecho de uso	412,414.35	-
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac		298,064.35
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P		114,350.00
	Efectivo y Equivalente de Efectivo		
	P/R reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento.		
	2		
31-dic.-19	Deprec. Activos por Derecho de Uso	103,103.59	
	Dep.Acumulada Activos por Derecho de Uso		103,103.59
	P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.		
	3		
31-dic.-19	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P	90,442.56	
	Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac		90,442.56
	P/R reclasificación de la porción corriente		

En este caso, se debe realizar el pago anticipado del arrendamiento por un año más costo inicial por comisión al agente inmobiliario, debido a esto en el reconocimiento inicial, en el activo por derecho de uso se reconoce el cálculo del pasivo, más primer pago del contrato hecho por anticipado más costos iniciales por comisión.

En el pasivo solo se reconocerá los tres años, descontando el interés, ya que se pagó un año por anticipado, por ello se registró todo el valor al pasivo a largo plazo y el efectivo del pago anticipado más el costo de comisión.

En la medición posterior durante el año 2019, solo se registra la depreciación del activo, pero no los gastos de interés, ya que estos fueron reconocidos en la medición inicial junto al pago anticipado.

Tabla 34 Asientos contables caso dos

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
31-dic.-20	4 Deprec. Activos por Derecho de Uso Dep. Acumulada Activos por Derecho de Uso P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	103,103.59
31-dic.-20	5 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reconocimiento del gasto interés	23,557.44	23,557.44
31-dic.-20	6 Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	114,000.00	114,000.00
31-dic.-20	7 Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reclasificación de la porción corriente	99,079.83	99,079.83

31-dic.-21	8 Deprec. Activos por Derecho de Uso Dep. Activos por Derecho de Uso P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	103,103.59
31-dic.-21	9 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reconocimiento del gasto interés	14,920.17	14,920.17
31-dic.-21	10 Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	114,000.00	114,000.00
31-dic.-21	11 Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reclasificación de la porción corriente	108,541.95	108,541.95

Tabla 35 Asientos contables caso dos

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
31-dic.-22	12 Deprec. Activos por Derecho de Uso Dep. Activos por Derecho de Uso P/R reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	103,103.59
31-dic.-22	13 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac P/R reconocimiento del gasto interés	5,458.05	5,458.05
31-dic.-22	14 Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	114,000.00	114,000.00

Tabla 36 Libro mayor caso dos

LIBRO MAYOR
CUENTA: Efectivo y equivalente de efectivo
Banco Bolivariano

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	1	Pago por un año anticipado más costo inicial	-	114,350.00	(114,350.00)
31-12-20	6	Pago de canon e interés	-	114,000.00	(228,350.00)
31-12-21	10	Pago de canon e interés	-	114,000.00	(342,350.00)
31-12-22	13	Pago de canon e interés	-	114,000.00	(456,350.00)
TOTAL			-	456,350.00	
SALDO FINAL					(456,350.00)

Tabla 37 Libro mayor cados dos

LIBRO MAYOR
CUENTA: ACTIVO POR DERECHO DE USO
Arriendo inmobiliario

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
01-ene.-19	1	Reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento inmobiliario	412,414.35		412,414.35
TOTAL			412,414.35	-	
SALDO FINAL			412,414.35		

CUENTA: D. Acum. Activos por derechos de uso
Depreciación de arriendo inmobiliario

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	2	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	103,103.59	(103,103.59)
31-12-20	4	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	103,103.59	(206,207.17)
31-12-21	8	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	103,103.59	(309,310.76)
31-12-22	12	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	-	103,103.59	(412,414.35)
TOTAL			-	412,414.35	
SALDO FINAL			(412,414.35)		

Tabla 38 Libro mayor caso dos

LIBRO MAYOR
CUENTA: Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac
Cuenta por pagar

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	3	Reclasificación porción corriente	-	90,442.56	(90,442.56)
31-12-20	5	Reconocimiento gasto de interés	-	23,557.44	(114,000.00)
31-12-20	6	Pago por canon e interés 2020	114,000.00	-	0.00
31-12-20	7	Reclasificación porción corriente	-	99,079.83	(99,079.83)
31-12-21	9	Reconocimiento gasto de interés		14,920.17	(114,000.00)
31-12-21	10	Pago por canon e interés 2021	114,000.00		0.00
31-12-21	11	Reclasificación porción corriente	-	108,541.95	(108,541.95)
31-12-22	13	Reconocimiento gasto de interés	-	5,458.05	(114,000.00)
31-12-22	13	Pago por canon e interés 2022	114,000.00	-	-
TOTAL			342,000.00	342,000.00	
SALDO FINAL			-		

CUENTA: Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac L/P
Cuenta por pagar - No corriente

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
1-1-19	1	Reconocimiento de derecho de uso de contratos de arrendamiento inmobiliario	-	298,064.35	(298,064.35)
31-12-19	3	Reclasificación porción corriente	90,442.56		(207,621.78)
31-12-20	7	Reclasificación porción corriente	99,079.83		(108,541.95)
31-12-21	11	Reclasificación porción corriente	108,541.95		-
TOTAL			298,064.35	298,064.35	
SALDO FINAL			-		

Tabla 39 Libro mayor caso dos

LIBRO MAYOR

CUENTA: Deprec. Activos por Derecho de Uso
Gasto de depreciación Activo por derecho de uso

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-19	2	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	-	103,103.59
31-12-20	4	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	-	206,207.17
31-12-21	8	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	-	309,310.76
31-12-22	12	Reconocimiento de depreciación de activos por derechos de uso.	103,103.59	-	412,414.35
TOTAL			412,414.35	-	
SALDO FINAL			412,414.35		

CUENTA: Gastos interés del período
Gasto de interés Activo por derecho de uso

Fecha	# Asiento	Concepto	Debe	Haber	Saldo
31-12-20	5	Reconocimiento del gasto interés	23,557.44	-	23,557.44
31-12-21	9	Reconocimiento del gasto interés	14,920.17	-	38,477.61
31-12-22	13	Reconocimiento del gasto interés	5,458.05	-	43,935.65
TOTAL			43,935.65	-	
SALDO FINAL			43,935.65		

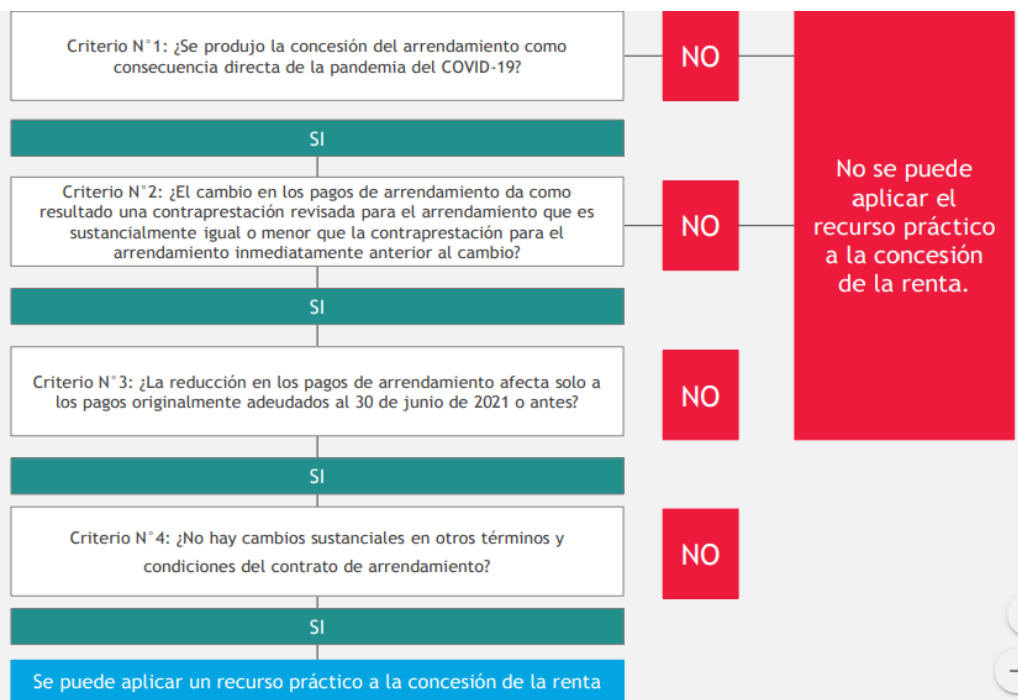
Paso Seis: Revisión de la Aplicación del Recurso Práctico

Para el desarrollo del siguiente caso, se consideró los nuevos cambios en la normativa, producto de la emergencia sanitaria. El 28 de mayo de 2020 la IASB emitió enmiendas a la NIIF 16, con exenciones para los arrendatarios, la cual indica que los propietarios (arrendadores) pueden ofrecer una ayuda en los pagos que realiza el arrendatario, la forma de la concesión dependerá del acuerdo entre ambos, estas concesiones se pueden dar por periodos sin pagos, aplazamiento del pago, reducción de pagos en ciertos meses y compensación del valor en otros meses.

Durante este periodo puede existir el caso que los arrendatarios reevalúen el plazo del arrendamiento, es decir que puede disminuir las intenciones futuras que tienen de permanecer con el activo arrendado, en este caso los arrendamientos que contaban con una garantía en efectivo podrían hacer uso de la misma para cumplir con los pagos faltantes.

La IASB indicó ciertos criterios que deben cumplirse para que se pueda considerar una concesión, los cuales se explica en el siguiente gráfico.

Grafico 18 Criterios para considerar las exenciones



Fuente: Adaptado de “IASB publica enmiendas a la NIIF 16: Concesiones de arriendo relacionadas con el covid-19” por BDO, 2020.

Esta enmienda podrá ser aplicada desde el 30 de junio del 2020 hasta el 30 de junio de 2021, pero era permitido aplicarla de forma anticipada si los estados financieros no estaban cerrados al 28 de mayo de 2020, para aplicar a la concesión tiene que surgir por causa de la pandemia, como segundo criterio, la nueva contraprestación pactada debe ser igual o menor a la ya existente, como por ejemplo, puede surgir el caso que los pagos se aplacen por tres meses pero en el cuarto mes se empieza a pagar los meses aplazados, en este caso aparentemente el valor que se pagaría es mayor a lo que indica el contrato pero aun así aplica la enmienda porque no son valores adicionales, sino que corresponden a los meses que no se han pagado.

El último criterio menciona que los cambios que se realicen no deben ser de otras condiciones, es decir cuando interviene plazo de arrendamiento, modificación en el activo arrendado, tasa de interés (en el caso que indique el contrato), como por ejemplo cuando se reduce el espacio arrendado o la cantidad de activos arrendados

Si la concesión de arrendamiento cumple todos los criterios, el recurso práctico puede ser aplicado, aunque no es obligatorio. Sin embargo, las nuevas enmiendas a la NIIF 16 no indican si se puede aplicar arrendamiento por arrendamiento, ya que según la normativa indica que la compañía debe aplicar la NIIF 16 de manera coherente a los contratos con características y circunstancias similares, es decir la compañía deberá aplicar de manera coherente los recursos para los arrendamientos similares, en el caso que no sea así deberá realizar una revelación adicional de esta situación. (Castillo, 2020)

En este caso el arrendatario no contabiliza las concesiones de arrendamiento como una modificación que se puede dar en el arrendamiento, si el arrendatario no desea hacer uso de la concesión y surge el cambio en el valor o pago del arrendamiento, se lo contabilizara como si fuese una

modificación, es decir se realizara los ajuste pertinentes y se lo contabilizará como tal ya que se trata de un cambio que no forma parte de las condiciones del contrato.

En el siguiente grafico se muestra la diferencia en la contabilización de una modificación en el arrendamiento y la aplicación del recurso práctico.

Grafico 19 Diferencia entre la aplicación del recurso práctico y la modificación de un arrendamiento

	Recurso práctico no aplicado - contabilización de la modificación del arrendamiento (NIIF 16.39- 43)	Se aplica el recurso práctico - contabilización de pagos de arrendamientos variables (NIIF 16.38 b)
Efecto sobre el pasivo de arrendamiento	Reducida para reflejar la contraprestación revisada	Reducida para reflejar la contraprestación revisada
Efecto sobre la tasa de descuento	El total revisado de la contraprestación restante se vuelve a medir utilizando una tasa de descuento actualizada a la fecha de entrada en vigor de la modificación del arrendamiento	No hay cambios en la tasa de descuento
Efecto sobre el activo por derecho de uso	El ajuste de compensación se registra contra el valor en libros del activo por derecho de uso	No hay efecto
Efecto sobre resultados	Ninguno al momento de la modificación; dará lugar a una modificación del gasto financiero y depreciación en periodos posteriores	El ajuste compensatorio se registra en resultados

Fuente: Adaptado de “IASB publica enmiendas a la NIIF 16: Concesiones de arriendo relacionadas con el covid-19” por BDO, 2020.

Una vez analizado el recurso práctico procedemos a la aplicación por medio de un caso.

Caso tres

Para el desarrollo del caso tres se toman en cuenta los supuestos establecidos en el caso dos, pero se adicionará la variable sobre la aplicación del recurso práctico producto de la pandemia, lo cual corresponde a que durante el periodo de arrendamiento sucede una emergencia sanitaria a nivel mundial, que obliga a las compañías a parar su producción, ventas y todo tipo de actividad ya que las personas no pueden salir de sus casas para evitar la propagación de un virus, esta situación obliga a que muchas empresas tengan problemas económicos, en el caso de la compañía Retail S.A. tiene problemas para pagar sus arrendamientos por lo cual el arrendador Invex S.A concede una reducción en el arrendamiento de tres meses, en la que se renuncia a pagar el arrendamiento del canon correspondientes a los meses de junio a

agosto, que será pagadero en los meses siguientes pero solo el 50% del valor del canon, es decir el valor del canon correspondiente a ese mes más el 50% del mes pendiente, se lo realizará de esa forma hasta terminar de pagar los meses pendientes

Durante los meses de junio a agosto implicará el reconocimiento del 50% del canon que no será pagado en los próximos meses, más los gastos financieros y la depreciación de los tres meses.

No. Per	Inicio	Final	Deuda	Pagos	Interés	Saldo	Capital Pagado
0			298,064.35	-	-	298,064.35	
6	01/06/2020	30/06/2020	261,379.76	(9,500.00)	1,994.29	253,874.06	7,505.71
7	01/07/2020	31/07/2020	253,874.06	(9,500.00)	1,937.03	246,311.08	7,562.97
8	01/08/2020	31/08/2020	246,311.08	(9,500.00)	1,879.32	238,690.40	7,620.68
9	01/09/2020	30/09/2020	238,690.40	(9,500.00)	1,821.18	231,011.58	7,678.82
10	01/10/2020	31/10/2020	231,011.58	(9,500.00)	1,762.59	223,274.16	7,737.41
11	01/11/2020	30/11/2020	223,274.16	(9,500.00)	1,703.55	215,477.72	7,796.45
12	01/12/2020	31/12/2020	215,477.72	(9,500.00)	1,644.07	207,621.78	7,855.93

Para el desarrollo de este caso usaremos la tabla de amortización del segundo caso, solo de los meses implicados, los registros del arrendatario durante los meses son de la siguiente manera

Tabla 40 Asientos contables caso tres

Fecha	Cuenta contable	Debe	Haber
30-jun.-20	15 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Ingreso por concesión de arrendamientos P/R reconocimiento de ingreso por concesión	1,994,29 2,755.71	4,750
30-jul.-20	16 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Ingreso por concesión de arrendamientos P/R reconocimiento de ingreso por concesión	1,937,03 2,812.97	4,750
30-ago.-20	17 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Ingreso por concesión de arrendamientos P/R reconocimiento de ingreso por concesión	1,879,32 2,870.68	4,750
30-sep.-20	18 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	1,821.18 12,428.82	14,250
30-oct.-20	19 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	1,762.59 12,487.41	14,250
30-nov.-20	20 Gastos interés del período Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac Efectivo y Equivalente de Efectivo P/R pago del canon e intereses	1,703.55 12,546.45	14,250

En este caso los registros contables de junio a agosto se reconoció la diferencia a la cuenta de ingreso por concesión de arrendamiento, debido a que el arrendador le concedió solo pagar el 50% del valor de arrendamiento, es decir el valor de arrendamiento por mes es de USD 9,500, de este valor se registra de forma normal como lo indica la tabla de amortización los gastos de interés, ya que la concesión se da al valor del canon por arrendamiento y en

los siguientes meses se reconoce el 50% restante del valor mensual, es decir USD 4,750 más el valor correspondiente al mes de pago.

Paso siete: Presentación

Los arrendatarios presentaran los efectos de la norma en sus estados financieros, estado de resultados y estado de flujos de efectivo.

Tabla 41 Estado de situación financiera

Retail S.A.				
Estado de situación financiera				
Años terminados al 31 de diciembre de 2019				
	2019	Debe	Haber	2019
ACTIVO	7,156,745			7,342,307
<u>Activo corriente</u>				
Efectivo y equivalente de efectivo	215,421		181,526	33,895.34
Cuentas por cobrar a clientes	327,932			327,932
Inventario	6,161,075			6,161,075
Activos por impuesto corrientes	63,982			63,982
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	6,768,411			6,586,885
<u>Activo no corriente</u>				
Propiedad planta y equipo	241,306			241,306
Otros activos no corrientes	147,029			147,029
Activo por derecho de uso	-	585,745		585,745
Depreciación acumulada activo por derecho de uso	-		218,657	(218,657)
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	388,335			755,422
PASIVO	2,168,239			2,529,956
<u>Pasivo corriente</u>				
Cuentas y documento por pagar	1,084,124			1,084,124
Arrend. Finan Activos x Derecho Uso Relac	-	134,352	288,448	154,096
TOTAL PASIVO CORRIENTE	1,084,124			1,238,220

Tabla 42 Estado de situación financiera

<u>Pasivo no corriente</u>				
Cuentas por pagar partes relacionadas	1,084,114			1,084,114
Arrend. Finan Activos x Derecho Uso				
Relac L/P	-	154,096	361,718	<u>207,622</u>
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	1,084,114			1,291,736
PATRIMONIO				
Patrimonio	4,839,036			4,839,036
Resultados acumulados	-40,749	72,860	67,176	-46,433
Resultado del ejercicio	190,220	170,472		19,747
TOTAL PATRIMONIO	4,988,506			4,812,350
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	7,156,745			7,342,307

Tabla 43 Estado de resultado integral

Retail S.A.
Estado de resultado integral
Años terminados al 31 de diciembre de 2019

INGRESOS	2019	Debe	Haber	2019
Ventas	2,121,779			2,121,779
Otros ingresos	10,623			<u>10,623</u>
TOTAL INGRESOS	2,132,402			2,132,402
EGRESOS				
Costo de venta	1,850,388			<u>1,850,388</u>
Utilidad bruta	282,014			282,014
GASTOS				
Gastos administrativos	50,584	160,881		211,464
Otros gastos	41,211			41,211
Gasto de interés		9,591.97		<u>9,592</u>
TOTAL EGRESOS	1,942,182			2,103,063
TOTAL RESULTADOS	190,220			29,339

Para la presentación de los estados financieros se tomaron los datos de los tres casos desarrollados los cuales presentan un efecto en el año 2019

De esta manera por medio de los pasos establecidos de la propuesta metodológica sugerida se podrá aplicar la NIIF 16 desde el momento de la transición hasta la presentación a los estados financieros, incluida la aplicación del recurso práctico establecido por la IASB el 28 de mayo de 2020.

Conclusiones

El arrendamiento ha sido un método que se ha utilizado por mucho tiempo el cual se ha usado para no adquirir endeudamientos a largo plazo e hipotecas, el arrendamiento ofrece ventajas económicas.

Debido a que el arrendamiento es una gran opción y se ha convertido en una fuente de ingreso para muchas empresas, se deben establecer normativas y con estas surge la NIIF 16 reemplazando la NIC 17, la norma clasificaba en financiero y operativo. Si un contrato era reconocido como financiero se informaba en el balance general y se reconocía un activo junto con el pasivo correspondiente del arrendamiento, si el arrendamiento era clasificado como operativo no se informaba en el balance general solo se registraban los gastos en el estado de resultado.

Como esto ocasionaba la faltaba de transparencia sobre las obligaciones por arrendamientos, se creó la NIIF 16 para ofrecer una representación más fiel de los activos y pasivos y con esto ofrece más transparencia en la información financiera de la compañía. La NIIF 16 exige que el arrendatario reconozca todos los arrendamientos de una misma forma, en el activo reconociendo el derecho de uso sobre el activo arrendado y a su vez el pasivo. La normativa no realiza cambios significativos para el arrendador

Con base a la investigación realizada y a las opiniones de los expertos expresadas en las entrevistas, se determinó que la dificultad que las empresas

presentan es en dos partes, la primera es en la transición ya que en el momento de la exigibilidad muchas empresas no sabían cómo aplicar la normativa y los efectos de los métodos de transición que propone la norma, adicional se les dificulta la determinación de la tasa de descuento para traer los valores al presente. Por ello en la presente investigación se optó por aplicar la tasa de interés activa efectiva que ofrece el Banco Central del Ecuador.

Para la investigación realizada se presentó tres casos diferentes con el fin de expresar lo que ocurre en las compañías:

- Caso uno: Se presentó como realizar el método de transición en las compañías cuando adoptan la NIIF, en este caso se optó por el método retrospectivo modificado, ya que por medio de las entrevistas se determinó que es el método más elegido por las compañías en el momento de transición
- Caso dos: Se realizó un contrato por arrendamiento para el año 2019, es decir después de la transición, con pago anticipado y costos indirectos iniciales
- Caso tres: Se tomó como guía el caso dos con el fin de expresar lo que sucede con la nueva enmienda que surge por la emergencia sanitaria dada por el IASB para la NIIF 16

Producto de las circunstancias actuales se realizó la investigación sobre la nueva enmienda a la NIIF 16, en la cual se podría ver afectados los activos, ya que puede existir un deterioro del mismo, por reevaluación de la zona donde se encuentra, puede dejar de ser comercial u otros factores productos de la pandemia, de la misma forma los arrendadores se ven afectados en sus cuentas por cobrar, ya que la posibilidad de una pandemia no fue un factor medido por los empresarios esto ha causado un gran impacto económico porque la mayoría de las empresas fueron obligadas a dejar de producir y trabajar y con esto el flujo de efectivo se vio afectado

Finalmente, por medio de este trabajo investigativo, se desarrolló un paso a paso de la aplicación de la normativa, con el fin que los lectores puedan

tomarla como guía para la aplicación o como un documento informativo y entender lo que menciona la NIIF 16 en un lenguaje práctico y sencillo.

Recomendaciones

Con base a la investigación desarrollada que se llevó a cabo la elaboración de la propuesta metodológica, se recomienda a las empresas de retail considerar los cálculos propuestos y la tasa que se consideró para el descuento, en caso de que el contrato no lo indique, ya que la normativa indica que la tasa de descuento debe ser una tasa similar a la que pactaría en una obligación financiera.

Se recomienda el análisis de las modificaciones en sus procesos y procedimientos en los sistemas contables y el uso de software o herramientas para la implementación y que pueda arrojar nuevos detalles producto de la adopción, crear un inventario de los contratos que se mantienen hasta la fecha, con el fin de determinar si alguno de ellos aplica las excepciones por monto o tiempo.

Adicional se recomienda a las empresas de retail analizar la aplicación de la nueva enmienda que surge por la emergencia sanitaria, ya que esto ha afectado a la economía mundial y las empresas de retail tienen una considerable cantidad de contratos y con esto los pagos que surgen de los arrendamientos la aplicación del recurso práctico podría ayudar a que las empresas mantengan su local comercial y a los arrendadores seguir manteniendo ese espacio arrendado.

Finalmente se recomienda a las empresas en general utilizar como guía la propuesta metodológica, con el fin de aplicar lo que indica la NIIF 16 para revelar la información total sobre sus activos y con esto las obligaciones que surgen y surgirán de los contratos de arrendamiento.

Referencias

- Apoyo a las Normas NIIF (N.º 4). (2017). [PDF]. En *Fundación IFRS*.
<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/documents/supporting-our-standards-spanish.pdf?la=en>
- Azanza, A., & Montero, L. (2020). *PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 EN ADMINISTRADORAS DE FONDOS Y FIDEICOMISOS DEL CANTÓN GUAYAQUIL* [Tesis de titulación de pre grado, Universidad Católica Santiago de Guayaquil].
<http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/14766/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-412.pdf>
- BDO Ecuador. (2020). *Posibles efectos del covid 19 en los estados financieros*. 43.
<file:///C:/Users/bramos/Downloads/Capacitaci%C3%B3n%20Efecos%20Niif%20Post%20Covid%202020-ago.pdf>
- Boeign Capital Corporation. (2019). *Current Aircraft Finance Market Outlook*.
Boeign Capital Corporation. <http://www.boeing.com/company/key-orgs/boeing-capital/current-aircraft-financing-market.page>
- Bonilla, M. (2013, octubre 8). *Historia del comercio*.
<https://es.slideshare.net/MarcelaBonilla/historia-del-comercio-26996173>

Bonilla, O. (2014). *ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DE LOS PROCESOS DEL RETAIL FINANCIERO Y PROPUESTA DE UNA ESTRATEGIA PARA INCREMENTAR LA PRODUCTIVIDAD Y RENTABILIDAD DEL SISTEMA EN LA COMPAÑÍA GENERAL DE COMERCIO Y MANDATO “COMANDATO”* [PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE: MASTER EN AUDITORÍA Y FINANZAS, UTE].
http://repositorio.ute.edu.ec/bitstream/123456789/17159/1/59853_1.pdf

Bosco, B. (2014). U.S. Banks as Lessees & Lessors. *Monitordaily*.
<https://www.monitordaily.com/article-posts/u-s-banks-lessees-lessors/>

Castillo, L. (2020). *IASB PUBLICA ENMIENDAS A LA NIIF 16: CONCESIONES DE ARRIENDO RELACIONADAS CON EL COVID-19*. BDO ECUADOR. <file:///C:/Users/bramos/Downloads/IASB-PUBLICA-ENMIENDAS-A-LA-NIIF-16-CONCESIONES-DE-ARRIENDO-RELACIONADAS-CON-EL-COVID-19.pdf>

Castro, F. (2005). *Retail de Artículos Eléctricos, Electrodomésticos y Línea Blanca. Su Importancia en la Rentabilización de las Empresas Distribuidoras de Electricidad* [Seminario Para Optar al Título de Ingeniero Comercial con Mención en Administración., Universidad de Chile].
<http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/141265/Retail%20en%20Empresas%20Electricas.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ceballos, F., Conteras, J., & Medina, A. (2011). *“Modelo de Negocio de las empresas pertenecientes a la Industria del Retail en Chile”* [Universidad del Bío Bío]. <http://repopib.ubiobio.cl/jspui/bitstream/123456789/834/1/Ceballos%20Riquelme%2C%20Fabiola.pdf>

Chavez, L. (2018). *Arrendamientos*. 17.

Chávez, L. A. (2016). *La nueva norma del IASB: NIIF 16—Arrendamientos*. 5. *Cronología de IASC y IASB | IASB*. (s. f.). [Informativa]. NIC-NIIF. Recuperado 31 de mayo de 2020, de <https://www.nicniif.org/home/iasb/cronologia-de-iasc-y-iasb.html>

Deloitte. (2016a). *IFRS 16 Arrendamientos (Guía 2016)*. 1(1), 116.

Deloitte. (2016b). *NIIF 16 Arrendamientos. Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos*. 20.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2016). *Arrendamientos, una guía para el IFRS 16*. [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2016%20Arrendamientos%20\(Guia%202016\)a.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/Otros/IFRS%2016%20Arrendamientos%20(Guia%202016)a.pdf)

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2018, junio 2). *NIIF 16 Arrendamiento*. 23.

El ‘retail’ mueve en Ecuador más de USD 16 800 millones anuales. (2019, noviembre 11). [Noticias]. Revista Líderes.

<http://www.revistalideres.ec/lideres/retail-ecuador-ventas-centros-comerciales.html>

Enriquez, K. (2019). *DIFERENCIAS RELEVANTES EN LA APLICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS: NIC 17 Vs. NIIF 16* [Tesis de pre grado, Universidad Autónoma de Occidente]. <http://red.uao.edu.co:8080/bitstream/10614/10959/5/T08515.pdf>

Gaona, I. (2020). *PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 EN EL SECTOR DE ARRENDAMIENTOS DE MAQUINARIAS PESADAS EN LA CIUDAD DE GUAYAQUIL* [Tesis de titulación de pre grado, Universidad Católica Santiago de Guayaquil]. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/14815/1/T-UCSG-PRE-ECO-MD-CICA-64.pdf>

Grant Thornton. (2017, Agosto 2). *NIIF 16 Arrendamientos: Una visión general*. Grant Thornton Spain. <https://www.grantthornton.es/perspectivas/auditoria/niif-16-arrendamientos-una-vision-general/>

Gómez, A. (2011). *Teoría del Costo Histórico*. Primera edición. p.80

Guerrero-Martínez, D. G. (2012). Factores clave de éxito en el negocio del retail. *Ingeniería Industrial*, 0(030), 189-205. <https://doi.org/10.26439/ing.ind2012.n030.223>

Guzman, S., Mezarina, R., & Morales, S. (2016). *Evaluación del impacto financiero y tributario en la transición de la NIC 17 a la NIIF 16 en el sector minero*. 131.

- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación* (primera). McGRAW - HILL INTERAMERICANA DE MÉXICO, S.A. de C.V.
https://www.uv.mx/personal/cbustamante/files/2011/06/Metodologia-de-la-Investigaci%C3%83%C2%B3n_Sampieri.pdf
- Ibañez, A. (2019, septiembre 2). La NIIF 16 y sus ingratas sorpresas al adoptarla. *Perspectivas EY Perú*.
<https://perspectivasperu.ey.com/2019/09/02/niif-16-sorpresas-adoptarla/>
- IBISWorld. (2019, Abril). *Fleet Car Leasing Industry in the US - Market Research Report*. <https://www.ibisworld.com/default.aspx>
- IFRS - Ecuador. (2017). [Normativo]. IFRS. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/ecuador/>
- IFRS - Who we are. (2017). [Normativo]. IFRS. <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
- Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield, T. (2016). *Intermediate Accounting* (16th ed.). Wiley.
- KPMG. (2016). *NIIF 16—Arrendamientos*. 1, 70.
- La evolución del retail desde el principio de los tiempos*. (2012, julio 20). [Noticias]. Perú Retail. <https://www.peru-retail.com/especial/la-evolucion-del-retail-desde-el-principio-de-los-tiempos/>

Las ventas retail enganchan a más consumidores. (s. f.). [Noticias]. Revista Lideres. Recuperado 31 de mayo de 2020, de <http://www.revistalideres.ec/lideres/ventas-retail-enganchan-consumidores.html>

LeaseAccelerator Inc. (2019). Lease accounting compliance for the Financial Services Industry. *Lease Accounting*. <https://leaseaccounting.com/lease-accounting-financial-services/>

Ley de régimen tributario interno, 2004-026 14 (2019). <file:///C:/Users/bramos/Downloads/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO-2015.pdf>

Maldonado, S., & Vera, G. (2019). *Análisis de la NIIF 16: “Arrendamientos y sus consecuencias contables en el sector de telecomunicaciones en la ciudad de Guayaquil* [TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA, Universidad Católica Santiago de Guayaquil]. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/12879/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-386.pdf>

Martinez, D., & Sánchez, C. (2018). *“ANÁLISIS DEL IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 “ARRENDAMIENTOS” EN EL SECTOR DE LA COMERCIALIZACIÓN DE ELECTRODOMÉSTICOS EN LA CIUDAD DE GUAYAQUIL. AUTORES: [Tesis de titulación de pre grado, Universidad Católica Santiago de Guayaquil].*

<http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/10186/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-342.pdf>

Martinez, D., & Sanchez, C. (2019). *Análisis del impacto financiero y tributario de la aplicación de la NIIF 16 «Arrendamientos» en el sector de la comercialización de electrodomésticos den la ciudad de Guayaquil* [Tesis de pre grado, Universidad Católica Santiago de Guayaquil].
<http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/10186/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-342.pdf>

Martinez, E. (s. f.). Cronología de IASC y IASB – [Informativa].
edgarjulianmartinez. Recuperado 31 de mayo de 2020, de
<https://www.edgarjulianmartinez.com.co/nic-niif/cronologia-de-iasc-y-iasb/>

Pérez, B. (2017). *IMPLICACIONES DE LA NUEVA NIIF 16: EL FUTURO DE LOS ARRENDAMIENTOS* (11). 12.

Perez Rodriguez, M. (2019). *NIIF 16 la nueva norma contable sobre arrendamientos*. 1(1), 12.

Quiénes somos y qué hacemos. (2017). *IFRS*, 1, 8.

Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno, 170 (2010).

file:///C:/Users/bramos/Downloads/CompletoSinConcordanciaspdf160_-_REGLAMENTO_PARA_LA_APLICACION_DE_LA_LEY_DE_R.pdf

- Rivero, M. (2009). La globalización económica y sus implicaciones socio-culturales en América Latina. *Revista de Ciencias Sociales*, 1, 14.
- Torres, L. (s. f.). *NIIF 16: Arrendamiento* [Curso]. Identificación del contrato de arrendamiento, Chile. Recuperado 24 de junio de 2020, de https://www.observatorioifrs.cl/archivos/CTI/NIIF_16.pdf
- Torres, M., & Vera, G. (2019). “Análisis de la NIIF 16: “Arrendamientos y sus consecuencias contables en el sector de telecomunicaciones en la ciudad de Guayaquil [Universidad Católica Santiago de Guayaquil]. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/12879/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-386.pdf>
- Torres, S. (2017). *CAMBIOS EN LA CONTABILIDAD DE EMPRESAS CON ARRENDAMIENTO DE ACTIVOS A PARTIR DEL AÑO 2019 POR LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16* [Pre grado]. <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16883/TorresVargasSandraMaritza2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Tozer - Pennington, V. (2019, octubre). The Aviation Industry Leaders Report 2019: Tackling headwinds. *Aviation News Ltd.*, 60.
- Vásconez, Z. (2017). *¿Cómo ha ido evolucionando la norma de arrendamientos hasta convertirse en US GAAP Standard y su comparativa con la IFRS 16?* 0(16), 11.
- Villacis, C. (2018). *Análisis de la Evolución del Sector Retail en el Ecuador, Durante el Periodo 2007 al 2017* [Trabajo de Titulación, Universidad de Especialidades Espiritu Santos].

<http://201.159.223.2/bitstream/123456789/2517/1/VILLAC%C3%8DS%20C%C3%81RDENAS%20CARLOS%20ALBERTO%20-%20AN%C3%81LISIS%20DE%20LA%20EVOLUCI%C3%93N%20DEL%20SECTOR%20RETAIL%20EN%20EL%20ECUADOR%2C%20DURANTE%20EL%20PERIODO%202007%20AL%202017.pdf>

Yaguache, D., Puma, R., & Moncayo, J. (2015). *La Contabilidad y la Normativa*. 1(3), 11.



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Ramos Salinas, Bianca Karolina, con C.C: # 0930535208 autora del trabajo de titulación: **Propuesta Metodológica para la Aplicación de la NIIF 16 en las Compañías Retail de Guayaquil** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 10 de septiembre del 2020

f.

Ramos Salinas, Bianca Karolina

C.C: 0930535208



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta Metodológica para la Aplicación de la NIIF 16 en las Compañías Retail de Guayaquil		
AUTOR(ES)	Ramos Salinas, Bianca Karolina		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	10 de septiembre del 2020	No. DE PÁGINAS:	148
ÁREAS TEMÁTICAS:	Contabilidad, auditoria, NIIF		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Arrendamiento, derecho de uso, arrendatario, activo, pasivo		

El trabajo de Titulación tiene como finalidad desarrollar la aplicación de la norma emitida por el Consejo de Normas Internacional de Contabilidad, NIIF 16 "Arrendamiento", que establece los principios para el conocimiento, de la determinación de un contrato, en el área contable indica como debe ser la medición inicial y posterior, la presentación e información a revelar de los arrendamientos. En el 2016, El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), publico la nueva norma NIIF 16 Arrendamiento, que sustituye a las NIC 17 Arrendamiento, CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento, SIC 15 Arrendamiento Operativos Incentivos, SIC 27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. (M. Torres & Vera, 2019) Según la presente norma estable que para considerarse un arrendamiento la entidad deberá considerar los términos y condiciones de los contratos como son: a) si transmite el derecho a controlar el activo, b) plazo y c) valor. Dentro del contexto del presente trabajo de Titulación, tiene como objetivo implementar una guía de la NIIF 16 para el sector económico de Retail en el Ecuador para periodos anuales vigentes desde 1 de enero de 2019, para el cual se optará por aplicar el Método Retrospectivo Modificado. Durante el desarrollo de este proyecto se explicará ampliamente por medio de siete pasos la aplicación de esta norma

ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593 979377039	E-mail: karolina.ramos.salinas@hotmail.com
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Bernabé Argandoña, Lorena Carolina	
	Teléfono: +593-4- 3804600 ext.1635	
	E-mail: lorena.bernabe@cu.ucsg.edu.ec	

SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA

Nº. DE REGISTRO (en base a datos):	
Nº. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):	