

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



“IMPLICACIONES CONTABLES, LEGALES Y FINANCIERAS DE LOS
ARRENDAMIENTOS EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR INDUSTRIAL DEL
MUNICIPIO DE SAN SALVADOR EN EL MARCO DE LA NORMA
INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16”

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

MIRANDA GERMÁN, ROXANA BEATRIZ

MORALES ZALDAÑA, YANCI MARGARITA

REYES FUENTES, SUYAPA DINORA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

ABRIL DE 2017

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vázquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador General de Procesos de Graduación Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Seminario	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla
Jurado Evaluador	: MAE. Félix Antonio Vázquez Chinchilla : Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez : Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla

Abril de 2017

San Salvador, El Salvador Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso

Por su infinito amor y por darnos la sabiduría y la fuerza necesaria para alcanzar uno de nuestros mayores sueños.

A nuestros padres

Quienes son nuestra motivación para superar los retos que enfrentamos día a día, y este proceso no fue la excepción, gracias por su amor, y su apoyo económico moral y espiritual.

A nuestros amigos y compañeros

Quienes siempre nos animaban a seguir adelante y nos acompañaron en esta aventura.

A la Universidad de El Salvador y a nuestros maestros

Por habernos brindado sus conocimientos, en el paso por esta Alma Mater y con eso contribuyeron a nuestra formación profesional. Gracias al Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla, MAE Feliz Antonio Vázquez Chinchilla y en especial al Lic. Mauricio Ernesto Magaña por tomarse el tiempo de apoyarnos en la revisión de este documento.

Los Autores.

ÍNDICE	PÁG
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 Situación problemática de los arrendamientos	1
1.2 Enunciado del problema	2
1.3 Justificación del tema	3
1.4 Objetivos de la investigación	6
1.5 Hipótesis	6
1.6 Limitaciones de la investigación	7
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	8
2.1 Estado actual de los arrendamientos	8
2.2 Principales definiciones	11
2.3 Legislación aplicable	12
2.4 Normativa técnica aplicable	15
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	36
3.1 Enfoque y tipo de estudio	36
3.2 Delimitación espacial y temporal	36
3.3 Sujetos y objetos de estudio	37
3.3.1 Unidad de análisis	37
3.3.2 Población y marco muestral	37
3.3.3 Variables e indicadores	39

3.4	Técnicas, materiales e instrumentos	40
3.4.1	Técnica y procedimiento para la recolección de información	40
3.4.2	Instrumento de medición	40
3.5	Procesamiento y análisis de la información	40
3.6	Cronograma de actividades	41
3.7	Presentación de resultados	43
3.7.1	Tabulación y análisis de resultados	43
3.7.2	Diagnóstico de la investigación	59
	CAPÍTULO IV. APLICACIÓN DE LA NIIF 16 PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR INDUSTRIAL	63
4.1	Planteamiento del caso	63
4.2	Estructura del plan de solución	64
4.3	Beneficios y limitaciones	66
4.4	Desarrollo del caso práctico	67
	CONCLUSIONES	87
	RECOMENDACIONES	88
	BIBLIOGRAFÍA	89
	ANEXOS	91

ÍNDICE DE FIGURAS	Pág.
Figura N° 1: Fases para la creación o modificación de una norma contable	5
Figura N° 2: Aplicación de la NIIF 16 Retroactivamente (Arrendatario)	16
Figura N° 3: Aplicación de la NIIF 16 con el efecto acumulado en la implementación	17
Figura N° 4: Excepciones de aplicabilidad de la NIIF 16	20
Figura N° 5: Identificación de contrato de arrendamiento	21
Figura N° 6: Pasos para determinar la existencia de contratos con cliente	31

ÍNDICE DE TABLA

Tabla 1: Criterios contemplados en la NIC17 Arrendamientos	9
Tabla 2: Legislación salvadoreña aplicable a los arrendamientos	12
Tabla 3: Estructura del contenido de la NIIF 16 para la contabilización por parte del arrendatario	15
Tabla 4: Criterios que contempla la NIIF 16 Arrendamientos	29

RESUMEN EJECUTIVO

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) es el ente creador y regulador de las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES). Este organismo recientemente ha publicado cambios significativos en dichas normas con el objetivo de fortalecer los estándares que contienen, para que continúen siendo de aplicabilidad a todo tipo de empresas y que se acoplen a las exigencias de la actual economía.

Es por ello que este trabajo de investigación se enfoca en el tratamiento contable de los arrendamientos basados en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), siendo importante recalcar que estas operaciones basadas en las NIIF actualmente son tratados conforme a la NIC 17 Arrendamientos; pero con la publicación de la NIIF 16 Arrendamientos, a inicios del año 2016, aquella será sustituida.

La modificación en la normativa sobre los arrendamientos fue un proceso de discusión de varios años, debido a que muchos de los usuarios de los estados financieros consideraban que existía falta de transparencia en la información que presentaban las empresas arrendatarias con relación a los arrendamientos categorizados como operativos ya que estos se mantenían fuera del balance y solamente se incluían en notas explicativas.

La mayor distinción que se genera entre los criterios que establece la NIC 17 y la NIIF 16 se centra en la contabilización por parte del arrendatario ya que desaparece el antiguo test de clasificación entre financiero y operativo y se crea un enfoque que requiere que los arrendamientos operativos, siempre que cumplan los criterios que establece la NIIF

16, pasen a ser reconocidos en los activos y pasivos de la entidad arrendataria, proporcionando una representación fiel de las transacciones, además de mayor transparencia y razonabilidad en las cifras financieras presentadas a los usuarios que posea la entidad.

En tal sentido lo que se busca con el desarrollo de este trabajo de investigación es orientar al Contador que labora en las empresas del sector industrial, en la adecuada aplicación de los criterios que la NIIF 16 Arrendamientos establece a través de casos prácticos que buscan representar las implicaciones contables, legales y financieras de los arrendamientos bajo el enfoque de esta normativa, la cual da la opción de ser adoptada de forma anticipada antes de que esta entre en vigencia obligatoria el 01 de enero de 2019.

Uno de los principales problemas para los contadores que laboran en las empresas del sector industrial, es que desconocen los criterios que la nueva normativa exige, sumado a esto, la poca capacitación que reciben en materia de emisión de nuevas normas contables o modificaciones a las ya existentes, si reciben alguna capacitación esta no es recurrente.

Se recomienda a las empresas del sector industrial la capacitación constante referente a la emisión de nuevas normas contables y leyes en general, con el propósito que el contador posea los conocimientos integrales necesarios para aplicar los criterios de dichas normativas y así contabilizar adecuadamente sus operaciones financieras, lo que le dará un plus a su función, presentando cifras más razonables y verídicas a los diferentes usuarios de sus estados financieros.

INTRODUCCIÓN

Las empresas industriales en la actualidad hacen uso de distintas fuentes de financiamiento para la adquisición de activos, mismos que son utilizados en los procesos de producción y distribución, entre estas fuentes de financiamiento se tiene el arrendamiento, ya que este es un medio de acceder a activos actualizados y de reducir la exposición a riesgos al momento de adquirir bienes. Debido a que esta figura es muy utilizada significa que los requerimientos contables inmersos en la misma son de igual importancia.

Es por ello que en este trabajo de investigación se analizan las “implicaciones contables legales y financieras de los arrendamientos para las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador en el marco de la NIIF 16”, por medio de la realización de casos prácticos hipotéticos que muestren los criterios de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar por parte del arrendatario.

El trabajo de investigación consta de 4 capítulos. El capítulo I contiene el planteamiento del problema en el que queda evidenciado o identificado el desconocimiento que los contadores poseen sobre la NIIF 16 Arrendamientos y el impacto contable, legal y financiero que esta genera, así mismo se incluye la justificación sobre la viabilidad de llevar a cabo esta investigación seguida del planteamiento de los objetivos que se pretenden cumplir.

El capítulo II se refiere al estado actual de los arrendamientos en él se incluye las implicaciones contables, legales y financieras a las que se enfrentarán las empresas que apliquen la NIIF 16, así como las principales definiciones relacionadas siempre con el tema de investigación, incluyendo también la legislación aplicable como la Ley de

Arrendamiento Financiero, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios. En el capítulo III se detalla la metodología que se utilizó para el desarrollo de la investigación, aplicando el método hipotético deductivo con un enfoque cualitativo y cuantitativo; las unidades de análisis fueron los contadores que laboran en las empresas del sector industrial y la técnica utilizada para la recolección de información fue la encuesta, así como la presentación de los resultados y el diagnóstico que involucra el problema planteado con anticipación.

En el capítulo IV se presenta la aplicación de la NIIF 16 para las empresas del sector industrial por medio de casos prácticos hipotéticos se ejemplifica la aplicación de los criterios establecidos en la NIIF 16 y las implicaciones contables, legales y financieras que estos generan; entre los que se mencionan: transición de la norma que anteriormente se aplicaba con la objeto de estudio, análisis de los arredramientos operativos, aquellos que no cumplen los requisitos de reconocimiento de acuerdo a las NIIF 16.

Los casos detallados en el párrafo anterior se desarrollan con la finalidad de que los contadores que laboran en las empresas industriales, alumnos, docentes y público en general tengan un documento de consulta sobre esta importante temática. Por último se presentan las conclusiones y recomendaciones realizadas por el grupo de investigación así como la bibliografía utilizada y los anexos.

CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA DE LOS ARRENDAMIENTOS

En la actualidad diferentes empresas que sin importar el giro, tamaño y sector económico al que pertenezcan, para expandirse y crecer hacen uso de distintas alternativas tales como atraer nuevas inversiones aumentando el capital, el número de acciones que poseen, realizar capitalización de utilidades, solicitar financiamiento a instituciones bancarias o incluso hacer uso de la figura del arrendamiento ya sea financiero u operativo. Esta última opción para muchas empresas, entre ellas las del sector industrial, aporta diversos beneficios tales como evitar incurrir en trámites engorrosos a la hora de optar por créditos con instituciones financieras y les da la posibilidad de utilizar bienes actualizados y con tecnología de punta así como reducir la exposición al riesgos al momento de adquirir bienes.

Existen diversos criterios contables para el tratamiento de los arrendamientos dependiendo del tipo de empresa, su tamaño, su estructura organizativa y el país donde se encuentre ubicada, en ese sentido en El Salvador las empresas del sector industrial y demás empresas, que no cotizan en bolsa de valores y que no tienen obligación pública de rendir cuentas, hacen uso de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), específicamente la sección 20, en tanto que aquellas que cotizan en bolsa de valores y que tienen obligación pública de rendir cuentas, aplican las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera (NIIF) siendo la NIC 17.

Durante los últimos años, el tratamiento contable de los arrendamientos se ha basado en la NIC 17, creada en 1997, la cual ha experimentado diversas modificaciones, siendo la última en el año 2012. Las modificaciones en las normas contables obedecen al hecho de

que los organismos internacionales que son los encargados de su creación y modificación velan porque estos sean estándares contables globales, homogéneos y de alta calidad aplicable a todo tipo de empresas.

Prueba de lo anteriormente detallado es que en el año 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés, denominándose así de aquí en adelante), inició el proceso para la emisión de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en adelante se llamará NIIF 16, la que sustituye en su totalidad a la NIC17, dicha norma fue publicada oficialmente el 16 de enero de 2016, y entrará en vigencia el 1 de enero de 2019; no obstante, contiene la opción de ser aplicada de forma anticipada.

Debido a la reciente publicación de la NIIF 16 Arrendamientos se considera importante la elaboración de un trabajo de investigación enfocado en los criterios de aplicabilidad que dicha norma establece.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

La investigación se desarrolló bajo el enfoque de estudiar los criterios que propone la nueva norma aplicable a los arrendamientos para determinar las implicaciones contables, legales y financieras que trae consigo y se aporten los conocimientos necesarios para que el contador la aplique correctamente. Por lo que se planteó la formulación del problema de la siguiente manera:

¿En qué medida el no conocer los criterios que establece la NIIF 16 Arrendamiento por el contador, influye en los aspectos contables, legales y financieros de las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador?

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El desarrollo de este trabajo se considera novedoso, debido que se centra en conocer los criterios que la NIIF 16 establece para los arrendamientos, ya que por el momento será el primer trabajo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador que analice los criterios que esta normativa establece. También la investigación llevada a cabo se enfocó únicamente en la contabilización del arrendatario, pues según la nueva normativa es la que genera cambios en su contabilización.

Cuando una empresa decide adoptar las NIIF como base contable de sus operaciones así como cualquier otra normativa contable, está obligada a aplicar todos los criterios que éstas requieren, en ese sentido debido a la reciente publicación de la NIIF 16 que sustituye en su totalidad a la NIC 17, es necesario conocer los cambios a las que se enfrentarán.

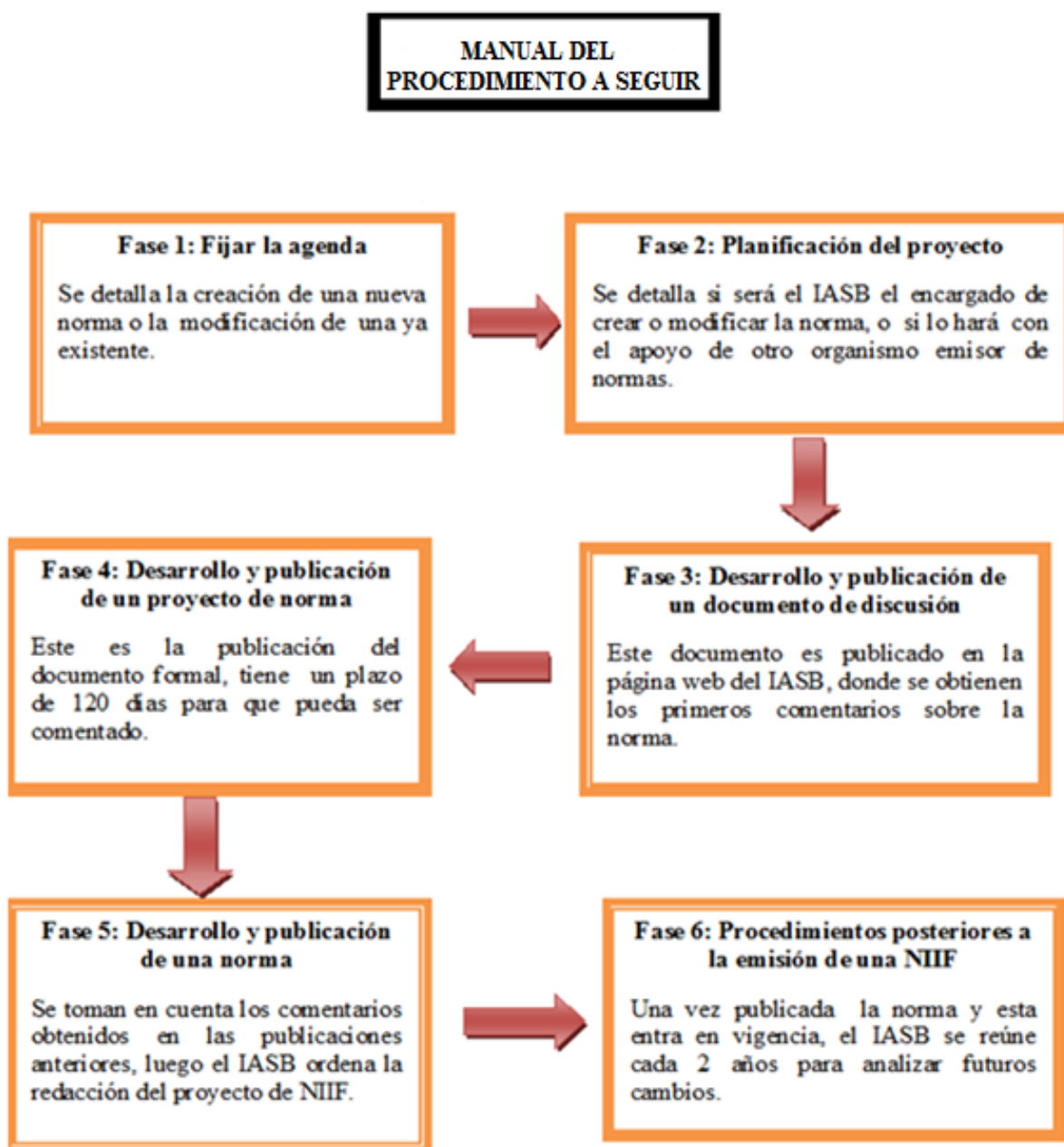
La NIIF 16 será de obligatorio cumplimiento para aquellos periodos que inicien en o después del 01 de enero de 2019 pero el desafío para muchas entidades es grande constituyendo una prioridad para ellas, la implementación de dicha normativa más temprano que tarde; para unas entidades habrán interrogantes relacionadas con la nueva forma de contabilizar los arrendamientos, para otras el desafío será la obtención de los datos relacionados a los arrendamientos que aseguren la razonabilidad de las cifras

presentadas, sea cual sea el caso algo si es muy cierto, aplicar la norma de forma anticipada es una de las mejores opción es que la empresa puede optar ya que esto le ayudara a prepararse para cuando la NIIF 16 entre en vigencia de forma obligatoria.

Como se verá en el capítulo II, la NIIF 16 trae consigo implicaciones contables, legales y financieras, fundamentalmente en la contabilización por parte del arrendatario por ello se hace palpable la necesidad de elaborar un documento que sirva de guía para la implementación de los criterios que esta establece, presentando dichos requerimientos por medio de ejemplos prácticos para una mayor comprensión. Dicho documento no solo le será de utilidad a las empresas que apliquen esta normativa, también lo será para los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública, teniendo un documento de consulta que aborde la temática en estudio como parte de su formación, y a los maestros como material complementario de apoyo para impartir sus clases.

Se debe tomar en cuenta que para la implementación de esta nueva norma el IASB como ente encargado de proponer, estructurar y publicar las normas contables de las que forman parte tanto las NIIF y la NIIF para Pymes; cuenta con un manual llamado “Manual del procedimiento a seguir por el IASB” en el que se detallan las 6 fases que este organismo toma en cuenta para la creación o modificación de una norma contable (IASB, 2006). El proceso detallado anteriormente se ejemplifica en la Figura N°1, en la que se puede observar que la norma sujeto de estudio se encuentra actualmente en la fase 5 desarrollo y publicación, ello implica quede originarse cambios en algunos de los criterios previamente establecidos en la NIIF 16, estos no serían trascendentales como para cambiar la composición de la norma, y la esencia de la misma se mantendría.

Figura N° 1: Fases para la creación o modificación de una norma contable.



Fuente: Manual del Procedimiento a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Para la realización de este documento se plantearon los siguientes objetivos:

Objetivo general

Orientar al contador que labora en las empresas del sector industrial en la adecuada aplicación de los criterios que la NIIF 16 establece a través de casos prácticos que representen las implicaciones contables, legales y financieras de los arrendamientos bajo el enfoque de esta normativa.

Objetivos específicos

- Analizar los criterios de transición de la NIC 17 a la NIIF 16 aplicable a los contratos de arrendamiento que posea la empresa.
- Guiar al contador en el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos en los estados financieros.
- Ejemplificar mediante casos prácticos el impacto contable, legal y financiero que genera la aplicación de la nueva normativa, y proponer soluciones a las problemáticas identificadas.

1.5 HIPÓTESIS

Partiendo de la información que se tenía, con el fin de dar respuesta a la situación objeto de investigación se planteó la siguiente hipótesis:

La adecuada comprensión de las implicaciones contables, legales y financieras de los arrendamientos tomando de referencia la NIIF 16, incidirá en la efectiva y adecuada

aplicación de los criterios que la norma establece, en favor de las empresas del sector industrial.

Variable independiente: Adecuada comprensión de implicaciones contables, legales y financieras de los arrendamientos tomando de referencia la NIIF 16.

Variable dependiente: Efectiva y adecuada aplicación de los criterios que la norma establece en favor de las empresas del sector industrial.

1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Durante la investigación se presentaron dos grandes limitaciones, sin embargo estas no impidieron seguir con el desarrollo de la misma. A continuación se detallan:

- Algunas empresas sujetos de estudio que fueron visitadas negaron el acceso a cierta información por considerarla confidencial. Sin embargo la información que se obtuvo fue suficiente para desarrollar la investigación.
- Escasez de información sobre empresas que hacen uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

2.1 ESTADO ACTUAL DE LOS ARRENDAMIENTOS

En la actualidad las entidades que hacen uso de la figura del arrendamiento sea financiero u operativos ven en ella una forma de financiamiento, siendo este un medio de adquisición de activos que contribuya a la realización de las operaciones de la entidad. De esta forma, se evita incurrir en préstamos bancarios ya que los trámites para obtener un financiamiento bajo esta opción se vuelven complicados o solicitan algún tipo de garantía, sumado a esto la falta de liquides que puedan tener las empresas lo que les imposibilita tener acceso a créditos.

Según el listado de las empresas del sector industrial proporcionado por la alcaldía del municipio de San Salvador y que tienen contratos de arrendamiento, los clasifican como financieros u operativos según la NIC 17. Tanto los arrendadores como los arrendatarios, deben considerar los criterios que se aplican para cada uno.

En la Tabla N° 1 se detallan los aspectos más importantes que considera la NIC 17, en relación a la clasificación de los arrendamientos, los criterios para realizar esa clasificación, medición e información a revelar:

Tabla N°1: Criterios contemplados en la NIC 17 Arrendamientos

NIC 17 Arrendamientos	
Clasificación	
Financieros	Operativos
<p>Cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.</p>	<p>Si no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.</p>
<p>Dicha clasificación dependerá de la escancia económica y naturaleza del bien:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento; ✓ el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, ✓ el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación; ✓ al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; ✓ los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. 	
<p>Reconocimiento Inicial</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Se reconocerá en el estado de situación financiera, como un activo y un pasivo por el mismo importe igual al valor razonable del bien arrendado. ✓ O bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento. 	<p>Reconocimiento inicial</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, salvo que resulte más representativa otra base sistemática.
<p>Medición posterior</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La cuota del arrendamiento compone las cargas financieras y la reducción de la deuda existente ✓ Da lugar a un cargo por depreciación en los activos depreciables como a un gasto financiero en cada periodo. 	<p>Información a revelar</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables. ✓ Cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, ✓ Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario,
<p>Información a revelar</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa. ✓ Una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y su valor presente. ✓ Cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo. ✓ El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables. ✓ Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento 	

Fuente: NIC 17 Arrendamientos.

Algunos de los criterios para considerar un arrendamiento como financiero se basa si al arrendatario se le han transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo; entre los riesgos que involucra esta transferencia está la posibilidad de pérdida por capacidad ociosa o también la obsolescencia tecnológica; además, las variaciones en el desempeño por los cambios en las condiciones económicas. Mientras que en un arrendamiento operativo no se realiza esta transferencia de riesgos y ventajas

En la contabilidad del arrendatario el tratamiento que le da al arrendamiento financiero es diferente del aplicado al operativo; ya que el primero se presenta en los estados financieros afectando la cuenta de propiedad planta y equipo, a la vez se ve involucrada la cuenta de depreciación, dado que es el sujeto responsable de llevar este registro, por otro lado, la obligación por dicho arrendamiento se refleja en el pasivo una parte a corto plazo y lo restante a largo plazo; para el arrendamiento operativo estos únicamente se revelan en las notas explicativas según lo establece la NIC 17 en el apartado de información a revelar específicamente en el párrafo 35 literal (c) y el desembolso se reconoce directamente en el gasto o costo.

Aplicando los criterios que establece la NIC 17, se establece que en dicha normativa no se han proporcionado los elementos suficientes para satisfacer las expectativas que los usuarios de los estados financieros esperan, como lo es presentar la verdadera situación económica de la entidad, y la razonabilidad de las cifras, pues dichos estados financieros no proporcionan una representación fiel de las transacciones de arrendamiento lo cual consiste en mostrar estas cifras sin errores u omisiones.

Por tales razones el IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos (FASB), iniciaron un proyecto para sustituir la NIC 17 por la NIIF 16, la cual muestra un cambio drástico en la contabilidad del arrendatario quien solamente reconocerá arrendamientos financieros o contratos por servicios pues deberá reconocer lo activos por los derechos que le otorga el contrato, y pasivos por las obligaciones que adquiere.

2.2 PRINCIPALES DEFINICIONES

Para el logro de una mayor comprensión sobre los conceptos que se vinculan estrechamente con la norma financiera objeto de estudio, se detalla en el siguiente cuadro:

conceptos	Definiciones
Activo por derecho de uso	Constituye un derecho para que una entidad que actúa como arrendatario, use un activo previamente arrendado durante un periodo de tiempo ya estipulado.
Activo subyacente	Es todo bien mueble e incluso inmueble que el arrendador concede u otorga al arrendatario para que éste lo utilice de la forma en que él disponga.
Arrendamiento	Es un contrato en el cual se cede el uso y goce de un bien mueble o inmueble para que este sea utilizado por un periodo de tiempo previamente establecido, a cambio del mismo se debe pagar una contraprestación que generalmente es de carácter monetario, el cual es conocido como canon o cuota generalmente de forma mensual.
Arrendamiento a corto plazo	Es todo arrendamiento con un plazo igual o menor a 12 meses; este posee la característica de no incluir la opción de compra al finalizar el plazo del arrendamiento.
Arrendatario	Persona natural o jurídica que recibe el bien en arrendamiento generalmente para la obtención de beneficios económicos pagando por dicho bien una suma determinada de dinero generalmente de forma mensual.
Contrato	Acuerdo escrito entre dos o más partes, que crea derechos y obligaciones exigibles.
Costos directos iniciales	Son todos aquellos costos en que se incurre al momento de adquirir un activo en arrendamiento. Este concepto no es aplicable para los costos en que incurre el arrendador que a su vez puede ser fabricante o distribuidor de los bienes sujetos a arrendamiento relacionados con un arrendamiento financiero.

Fecha de inicio de acuerdo de arrendamiento	Consiste en la fecha más pronta entre la del acuerdo de un arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes contratantes y los principales términos y condiciones del acuerdo.
Fecha de vigencia de la modificación	Es la fecha cuando las partes contratantes acuerdan una modificación del arrendamiento.
Garantía del valor residual	Garantía dada a un arrendador por una parte no relacionada, que el valor de un activo subyacente al final del contrato será al menos de un importe especificado.
Incentivos del arrendamiento	Son los pagos realizados de un arrendador a un arrendatario relacionados con un arrendamiento, o el reembolso o bien que el arrendador asuma los costos de un arrendatario.
Modificación del arrendamiento	Cambio que se genera en el alcance de un arrendamiento o la contraprestación de un arrendamiento que no ha sido parte de los términos y condiciones que se establecieron en un principio.
Valor razonable	Importe por el que un activo o pasivo se puede intercambiar, entre las partes interesadas debidamente informadas, en condiciones de independencia.
Vida económica	Plazo en el que un activo se espera que se use económicamente o en cantidad de producción o unidades.
Vida útil	Periodo por el cual el activo se espera sea utilizado.

2.3 LEGISLACIÓN APLICABLE

Los arrendamientos no solo se encuentran regulados por normas técnicas sino también legales por lo que seguidamente se presenta una breve síntesis de tales leyes y su vinculación con este tipo de transacciones.

Tabla N° 2: *Legislación salvadoreña aplicable a los arrendamientos*

Ley	de	Artículo	Contenido
Ley de Arrendamiento Financiero		Art. 1	Regula las operaciones y transacciones realizadas tanto por el arrendador como por el arrendatario, no dejando de lado la participación del proveedor quien juega un papel importante.
		Art. 2	Contempla las características que debe tener un arrendamiento financiero, entre ellas se encuentra el uso y goce que hace el arrendatario cuando le es transferido el bien, y el derecho que tiene el arrendador de recibir el canon o cuota por el bien arrendado.

Art. 4, 5 y 6	Así mismo se encuentra las obligaciones que deben cumplir el proveedor, arrendador y arrendatario, de lo contrario genera implicaciones legales que deberán afrontar.
Art. 8	Establece también que el contrato debe constar por escrito ya sea en escritura pública o en documento privado autenticado con el propósito que dicho contrato tenga valides ante terceros.
Art. 9, 10	Otro aspecto importante a considerar por el arrendatario son las prohibiciones que estable la ley, pues este no puede transferir ni transmitir el bien arrendado, tampoco puede incluirlo dentro de la masa de sus bienes, si en un momento se presenta un evento de insolvencia, quiebra, disolución entre otros.
Art. 11	Al final del plazo del contrato, el arrendatario puede adquirir el bien con un precio previamente definido, continuar con el arrendamiento o cancelarlo en ese momento. Además contempla aspectos relacionados a tributaciones, deducciones del impuesto sobre la renta, seguros y otras operaciones.
Art. 14	Para el Arrendatario en relación al pago del ISR podrá deducirse el valor de los cánones, cuotas o rentas de los contratos de arrendamiento para los bienes destinados en la producción de ingresos gravados, si existe el caso que los bienes arrendados generen ingresos gravados y exentos solamente será deducible la parte que corresponda a ingresos gravados.
Art. 15	Si en el arrendamiento de bienes muebles existe la opción de compra al finalizar el plazo del mismo esta es ejercida, el adquirente tendrá derecho a la deducción del pago del ISR por la depreciación basándose a lo establecido en el Art 30 de LISR.
<hr/> Ley de Impuesto sobre la Renta	
Art. 29 num.4)	Esta ley establece quienes son los sujetos pasivos, grava con impuesto la renta obtenida que puede ser en efectivo o en especie que provengan de aquellas remuneraciones, actividad empresarial, de capital, de productos, ganancias, beneficios o utilidades. Establece deducibilidad en concepto de los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles, toda vez y cuando hayan sido utilizados en la generación de ingresos computables y se realizará proporcionalmente al tiempo que los bienes arrendados hayan sido utilizados.
<hr/> Es importante aclarar que los arrendamientos por parte del	

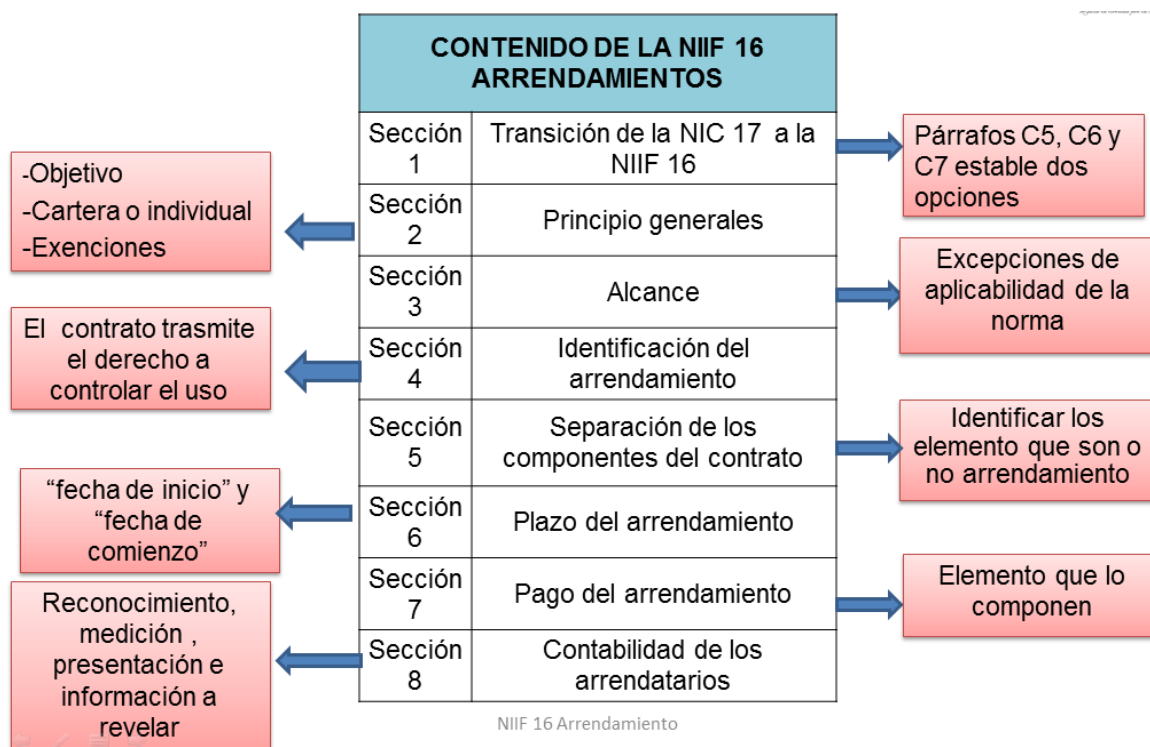
		arrendatario y que son clasificados como operativos únicamente se podrá deducir el pago del canon o cuota más no la depreciación de dicho activo.
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios		Para los efectos del impuesto se consideran prestaciones de servicio todas aquellas operaciones onerosas, que no residan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales detallándose entre ellas: c) los arrendamientos de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta u opción de compra, subarrendamiento... d) Aquellos arrendamientos, subarrendamientos de inmuebles destinados a actividades comerciales, industriales, de servicio o de cualquier otra actividad, con o sin promesa de venta u opción de compra... e) arrendamientos de servicios en general La figura del arrendamiento está comprendida en esta ley como un servicio, pues se considera una operación onerosa, es decir, que implica un gasto o costo.
Código Civil	Art. 686	Al igual que el Art 1155 del Código de Comercio, específica que los contratos de arrendamiento deben inscribirse en el Registro de Propiedad Raíz e Hipotecas.
	Art. 1703	Da una definición de arrendamiento y además que los contratos mayores a doscientos colones o de plazo indeterminado deberá realizarse por escrito.
	Art. 1704	Establece las cosas que son susceptibles de arrendamiento.
	Art, 1712	Las obligaciones del arrendador, el art. 1720 trata sobre derechos de terminación por parte del arrendatario.
	Art. 1726	Las obligaciones del arrendatario.
	Art. 1738	De la terminación del arrendamiento, en este se establecen 4 motivos entre los cuales se establecen: 1- Por destrucción total de la cosa arrendada, 2- Por terminación del plazo, 3- Por extinción del derecho, y 4- Por sentencia del juez.

Fuente: Legislación mercantil y tributaria de El Salvador.

2.4 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE

Para comprender con facilidad el contenido de la NIIF 16, se detalla en pasos cronológicos la aplicación de la normativa, separado en secciones, cabe aclarar que para efectos de la investigación se ha dividido de esta forma ya que la misma no está estructurada así más bien es por párrafos; solamente se han incluido los temas relacionados al arrendatario, esto obedeciendo a la limitación realizada al inicio de este documento.

Tabla N° 3: Estructura del contenido de la NIIF 16 para la contabilización por parte del arrendatario



Fuente: Norma Internacional de Información Financiera 16.

A continuación se detalla el contenido de la NIIF 16 de acuerdo al cuadro anterior:

b) Retroactivamente con el efecto acumulado en la aplicación inicial de la norma

Retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 16, reconocido en el periodo que ésta se vaya a aplicar anticipadamente o cuando ya entre en vigencia obligatoria, en este caso el arrendatario no re expresará la información comparativa, reconociendo en su lugar el efecto acumulado como un ajuste al saldo de apertura de ganancias acumuladas, lo que genera menos costos para la entidad pero también menos comparabilidad en las cifras financieras.

Para mayor comprensión de lo anterior se detalla en la figura N°3 la segunda opción para realizar la transición por el arrendatario.

Opción 2

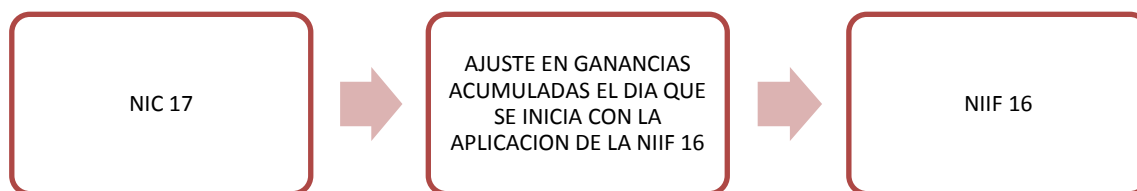


Figura N° 3 aplicación de la NIIF 16 con el efecto acumulado en la implementación (Arrendatario) **Fuente:** (Deloitte, 2016)

Sección 2. Principios generales

a) Pilares fundamentales que establece el objetivo de la NIIF 16

Este objetivo descansa en dos pilares fundamentales, el primero es asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información razonable por medio de la representación fiel en los estados financieros de sus transacciones de arrendamientos y el

segundo se refiere que la información proporcionada de forma razonable brinde los elementos a los usuarios de los estados financieros como accionistas, clientes, proveedores, inversionistas, instituciones financieras y gobierno para la toma de decisiones, quienes verán el impacto que tienen los arrendamientos en el balance general, estados de resultado y estado de flujos de efectivo. (P16:1)

b) Aplicación a una cartera o portafolio de arrendamientos

La NIIF 16 es aplicable a la contabilización de forma individual de un arrendamiento pero como una solución práctica, la norma da la opción de ser aplicada a una cartera o portafolio de arrendamientos con características similares siempre y cuando los efectos en los estados financieros por utilizar esta alternativa no difiera materialmente de la aplicación de los arrendamientos de forma individual, cuando este procedimiento se lleva a cabo deben utilizarse estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño de la cartera o portafolio (P B:1)

c) Combinación de Contratos

Este es otro criterio de la aplicación de la NIIF 16 donde da la opción de combinar dos o más contratos realizados al mismo tiempo o al menos próximos entre sí con la misma parte o partes relacionadas de ésta y contabilizar los contratos como uno solo específicamente si cumple los siguientes criterios: (P. B:2)

- Los contratos se negocian como un paquete con un objeto comercial global que no puede comprenderse sin considerar los contratos conjuntamente.
- El valor a pagar de un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.

- Los derechos y riesgos de usar los activos transmitidos en un contrato forman un solo componente de arrendamiento basado en el párrafo B32.

Exenciones al reconocimiento

Existen circunstancias que la entidad debe tomar en cuenta dentro de los arrendamientos ya que esta normativa contempla dos exenciones para el reconocimiento de algunos arrendamientos por parte del arrendatario, la primera es que el contrato sea de un plazo igual o menor a 12 meses (corto plazo) y la segunda que sea de bajo valor dependiendo del tipo y tamaño de la entidad, en ambos casos se debe hacer uso del criterio profesional; para los arrendamientos de corto plazo se hará por agrupación de los activos arrendados tomando en cuenta la naturaleza y uso similar en las operaciones de la entidad, en el caso de los de bajo valor puede hacerse la clasificación para cada contrato.

El criterio para contabilizar los pagos por arrendamiento de corto plazo y bajo valor será como un gasto de forma lineal mientras dure el plazo del contrato, esta es la opción que se utiliza con frecuencia, aunque la norma da la posibilidad de utilizar otra base sistemática siempre y cuando sea representativa o genera beneficios para el arrendatario.

Sección 3. Alcance

La NIIF 16 establece que una entidad aplicará esta norma para todos los arrendamientos que esta posea incluso los subarrendamientos, arrendamientos de propiedad de inversión, a la vez establece excepciones de aplicabilidad tal como se ejemplifica en la figura N° 4

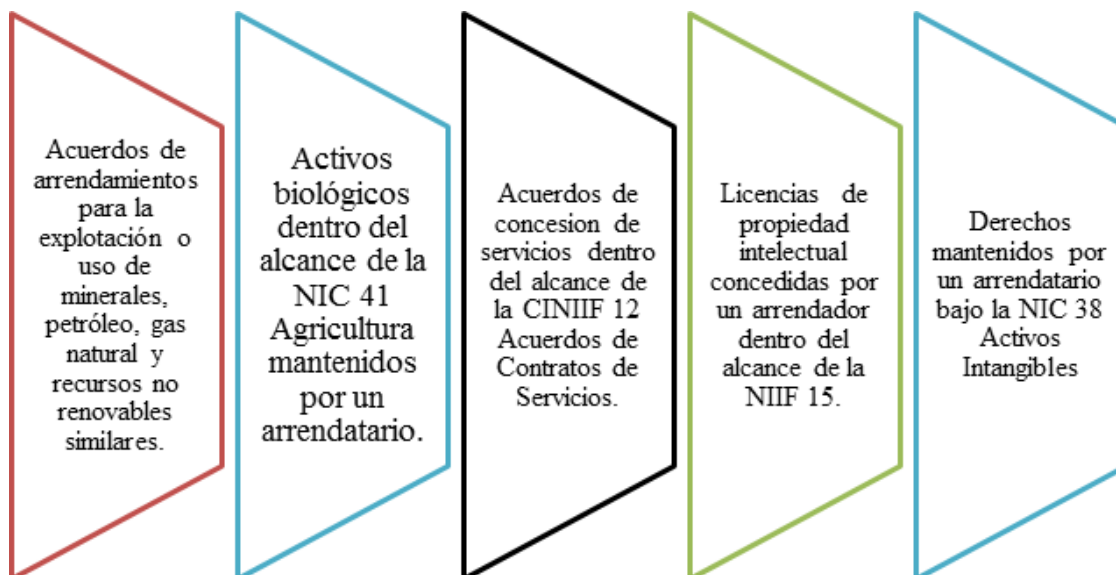


Figura N° 4 Excepciones de aplicabilidad de la NIIF 16 **Fuente:** (Contabilidad, Enero 2016, pág. 9)

Sección 4 Identificación de un contrato de arrendamiento

a) Definición de arrendamiento

Es un contrato o parte de uno, que transmite el derecho de utilizar un activo por un periodo determinado de tiempo a cambio de una contraprestación generalmente en dinero.

b) Determinación de si un contrato es, o contiene un arrendamiento

Dentro de la NIIF 16 se establece el criterio fundamental para determinar si la entidad está frente a un contrato de arrendamiento, básicamente es si el contrato trasmite el derecho a controlar el uso de un activo por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación generalmente en términos monetarios. Cada vez que cambien los términos y condiciones del contrato la entidad debe evaluar si éste es o contiene un arrendamiento realizando el mismo análisis.

A veces resulta difícil para las entidades identificar si un contrato es o contiene un arrendamiento, pero en la figura N° 5 se detalla los pasos a seguir para realizar esta identificación.

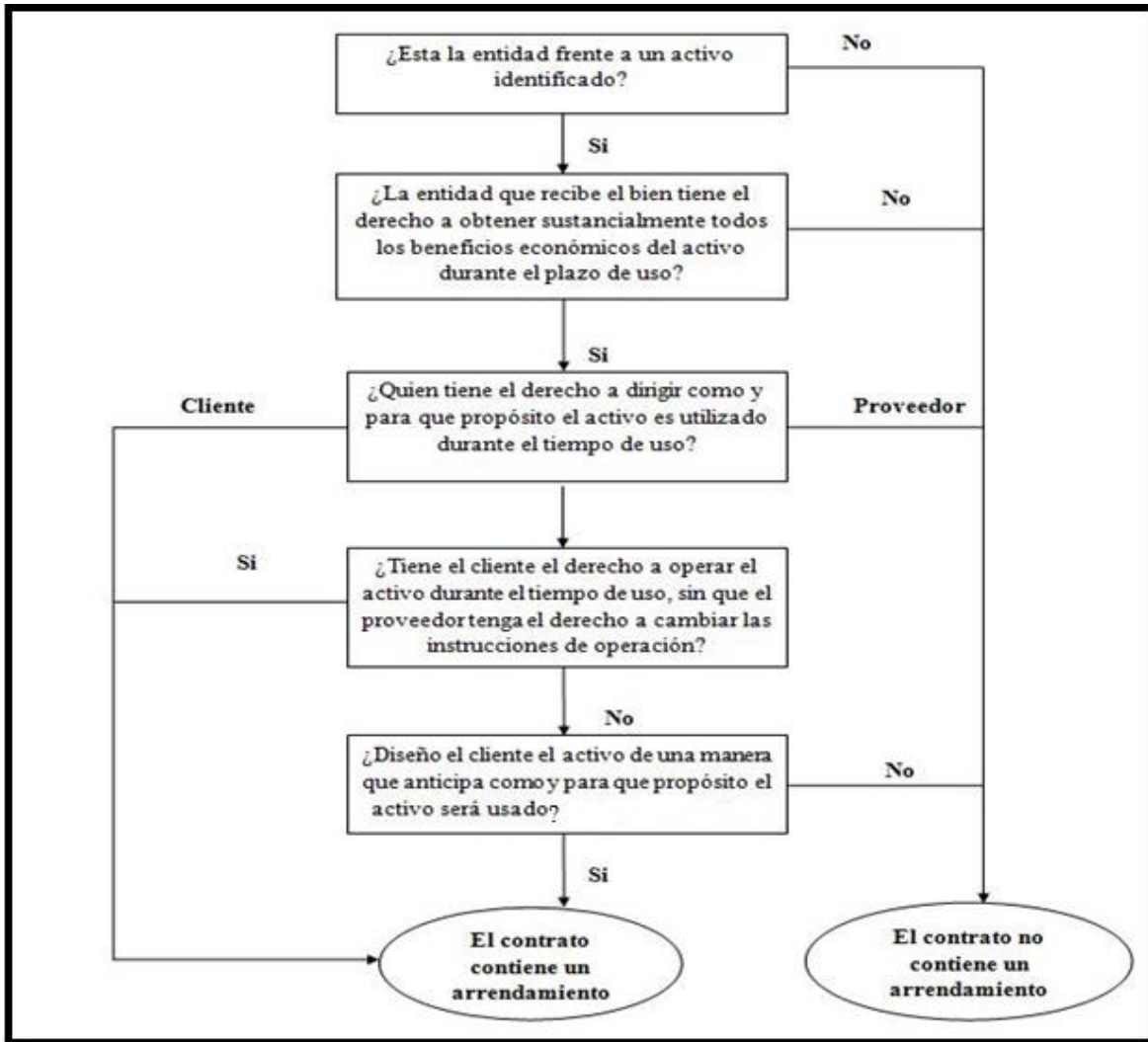


Figura N° 5: identificación de contrato de arrendamiento **Fuente:** (Contabilidad, Enero 2016, pág. 28) (NIIF 16 pág. 16)

c) Activo identificado

Es otro requisito importante al momento de estar frente a un arrendamiento ya que el activo debe ser identificado de manera específica, para esto se debe cumplir con dos requisitos fundamentales, el primero es que el activo debe estar claramente especificado en el contrato por ejemplo un código; el segundo requisito es que debe estar implícitamente detallado en el momento que el activo está disponible por el cliente, por ejemplo cuando es capaz de ser utilizado para satisfacer los términos del contrato (NIIF 16:B13)

Cuando en un contrato de arrendamiento se hace referencia a los derechos sustantivos de sustitución cuando el arrendatario no tiene el derecho de establecer los términos y condiciones para utilizar un activo identificado entonces el contrato no es un arrendamiento, más bien es el arrendador quien tiene el control del uso que se le dará al activo sujeto de arrendamiento. (NIIF 16: B14)

El derecho del proveedor para sustituir un activo es sustantivo solamente si se cumplen las siguientes condiciones:

- El arrendador tiene el derecho de sustituir activos alternativos durante el periodo de uso.
- El arrendador se beneficiará de realizar dicha sustitución, siendo los beneficios de sustituir el activo más grande que su costo.

Al momento de estar frente a un contrato y determinar si éste trasmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo, la entidad debe de valorar si durante este periodo el arrendatario tiene el derecho a obtener todos los beneficios económicos y además dirigir el uso del mismo.

Sección 5. Separación de los componentes de un contrato

Cuando en un contrato existen componentes que son de arrendamiento es decir que cumplen los requerimientos para categorizarlos como tal y otros que no consideran estos requisitos, la entidad que aplique la NIIF 16 está en la obligación de contabilizar de forma separada aquellos componentes que si se consideran arrendamientos de aquellos que no lo son, a menos que utilice la solución práctica de la contabilización de una cartera de arrendamientos o portafolio detallado con anterioridad. La clave está en saber identificar los componentes de arrendamiento.

Si dentro del contrato de arrendamiento se identifican elementos que no cumplen la definición para ser considerados como tal, se debe analizar el estándar aplicable a dicho elemento dependiendo de su naturaleza. Cabe destacar que a veces resulta un poco engorroso y costoso realizar este análisis para identificar aquellos componentes de un contrato que son arrendamientos y aquellos que no, en este sentido la NIIF 16 da la opción practica al arrendatario de no separar dichos componentes y contabilizarlos como un solo arrendamiento teniendo en cuenta que esta elección la debe de realizar por tipo de activo identificado. (NIIF 16 P: 15)

Sección 6. Plazo del arrendamiento

Periodo de tiempo no cancelable que previamente se establece en el contrato donde la entidad hará uso del bien arrendado, este incluye aquellos periodos cubiertos por la opción de ampliar o terminar el arrendamiento siempre que el arrendatario vaya a ejercer razonablemente alguna de las dos opciones.

Se debe de considerar también si en el contrato existen plazos de cumplimiento forzosos, o si incluye opciones para extender el arrendamiento previamente acordado por las partes involucradas, cuando estos tienen el derecho para terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte pagando solamente una sanción insignificante no se habla de un plazo con cumplimiento forzoso, más bien este hace referencia a cláusulas específicas en el contrato que amarre tanto al arrendatario como al arrendador a cumplir un plazo determinado en el arrendamiento.

Comienzo del plazo del arrendamiento

Es importante hacer la distinción entre fecha de “inicio” y “comienzo” de un arrendamiento, la primera se refiere a aquella en la cual ambas partes acuerdan realizar el contrato de arrendamiento con los compromisos a cumplir por cada uno, dicho en otras palabras cuando se lleva a cabo el contrato del arrendamiento y existe una obligación entre ambas partes, el arrendatario evalúa si el contrato es o contiene un arrendamiento y el arrendador determina la clasificación del mismo. La segunda es aquella en la que el arrendador otorga el activo subyacente para uso al arrendatario y este reconoce los activos, pasivos y gastos resultantes del mismo, y el arrendador reconoce en su balance general los activos que tiene en arrendamiento financiero.

Sección 7. Pagos del arrendamiento

Estos se definen como los pagos hechos por un arrendatario a un arrendador porque este último le da el derecho de utilizar un activo durante el término del contrato. El pago del arrendamiento está compuesto de la siguiente manera:

- Fijos menos cualquier incentivo otorgado por el arrendador previo acuerdo entre ambas partes.
- Variables que dependen de un índice o tasa.
- El precio de ejercer una opción de compra esto si el arrendatario está seguro que la ejercerá.
- Sanciones para terminar el arrendamiento si también existen indicios que se ejercerá esta opción.
- Garantías al valor residual.

Sección 8. Contabilidad del arrendatario

Una vez identificado que el contrato es o contiene un arrendamiento y se ha determinado el plazo del mismo se procede a realizar el reconocimiento, por un lado reconocerá un activo por derecho de uso y por el otro un pasivo por la obligación de pago del arrendamiento.

a) Activo por arrendamiento

La medición inicial del contrato de arrendamiento es al costo, el cual incluye:

- El importe de la medición inicial del activo, es decir el valor presente de los pagos por arrendamiento que no han sido cancelados a la fecha, descontados a una tasa de interés implícita cuando esta pueda ser determinada con facilidad, caso contrario se utilizará la tasa incremental por préstamos, es decir la tasa que le hubiera cobrado una institución bancaria si este hubiese hecho un préstamo para adquirir el activo arrendado.

- Aquellos pagos que haya realizado el arrendatario ya sea antes o en la fecha de inicio del arrendamiento menos algún incentivo que vaya a recibir por parte del arrendador.
- Cualquier costo en el que inicialmente se haya incurrido.
- Una estimación de los costos de desmantelamiento.

b) Pasivo por arrendamiento

Existen diversos tipos de pagos por arrendamiento durante el plazo del mismo que no necesariamente se pagan en la fecha de inicio, entre estos se pueden destacar:

- Fijos: incluido aquellos pagos fijos en sustancia es decir que se consideran son inevitables.
- Variables: estos son los que dependen de un índice o una tasa.
- Por garantías de valor residual.
- Si el arrendatario ejercerá la opción de compra cuando finalice el arrendamiento debe de incluir el precio de compra dicho bien.
- Sanciones por terminar el arrendamiento.

c) Medición posterior del activo por arrendamiento

Generalmente se utilizará el modelo del costo, pero la norma específica que se puede utilizar el valor razonable cuando los bienes arrendados sean categorizados como propiedades de inversión de acuerdo a la NIC 40; o también el modelo de revaluación establecido en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

Para aplicar el modelo del costo, en este se debe incluir el precio de adquirir ese bien menos la depreciación acumulada, tomando en cuenta los criterios establecidos en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y las pérdidas acumuladas por deterioro de valor si las hubieran, tomando en cuenta los criterios de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, y cualquier ajuste por nueva medición del pasivo cuando exista modificación en el plazo del arrendamiento.

d) Medición posterior del pasivo por arrendamiento

Posterior a la fecha de inicio, el pasivo por arrendamiento se medirá:

- Aumentando el importe en libros del arrendamiento donde quede evidenciado el interés aplicado sobre el mismo.
- Disminuyendo el importe en libros para reflejar los pagos que se hayan realizado al arrendamiento.
- Midiendo nuevamente el importe en libros del arrendamiento para reflejar mediciones o modificaciones.

e) Presentación de los arrendamientos

La presentación se realizará en los estados financieros que elabore la entidad, para el caso el balance general, se reflejarán los arrendamientos dentro de los activos por derecho de uso de forma separada de los demás activos y el pasivo por la obligación contraída de forma separada de los demás pasivos u obligaciones.

En relación al estado de resultados, en este reflejarán el gasto por intereses de forma separada del gasto por depreciación; para el caso del estado de flujos de efectivo, dentro de

las actividades de financiación presentará los pagos en efectivo hechos por el arrendamiento y el pago de intereses del pasivo, mientras que los pagos por arrendamiento de corto plazo o de bajo valor se incluyen dentro de las actividades de operación según lo establece el párrafo 50 de la NIIF 16.

f) Información a revelar de los arrendamientos

Este proceso se realizará con el objetivo de mostrar a los usuarios de los estados financieros los efectos que tienen los arrendamientos sobre los mismos, tomando en cuenta la información que se presenta en las notas explicativas. Esta información debe ser presentada ya sea en una nota única o sección separada de los estados financieros, revelando la siguiente información relacionado al periodo sobre el que se informa:

- Por cada clase de activo arrendado se debe presentar el cargo por depreciación
- Para los pasivos se revelará el gasto por interés.
- Se deben reflejar los gastos de los arrendamientos a corto plazo, activos de bajo valor, y pago por arrendamientos variables.
- Ingresos por subarrendamientos
- Salida de efectivo total por los pagos hechos en relación a los arrendamientos
- Ganancia o pérdida que surge de la venta con arrendamiento posterior.
- Por cada clase de activo arrendado el importe en libros por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa.

En forma de resumen, en la tabla N° 3 se detallan los elementos a considerar de mayor importancia a la hora de contabilizar los arrendamientos de acuerdo a la NIIF 16, como lo son el reconocimiento medición, presentación e información a revelar.

Tabla N° 4: Criterios que contempla la Norma Internacional de Información Financiera 16

NIF 16 ARRENDAMIENTOS
<p>Identificación de un contrato de arrendamiento</p> <p>Se transmite el derecho a controlar el uso del activo por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Derecho a obtener beneficios económicos por el uso del activo. ✓ Decisión sobre el uso del activo.
<p>Reconocimiento</p> <p>Se reconocerá un arrendamiento de la forma siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Se reconocerá el bien arrendado como un activo por derecho de uso. ✓ Se reconocerá una deuda, un pasivo por arrendamiento. <p>Con excepción de lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Arrendamientos a corto plazo. ✓ Arrendamientos de bajo valor.
<p>Medición inicial</p> <p>El activo por arrendamiento se medirá inicialmente al costo el cual comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ El pasivo por arrendamiento. ✓ Los pagos realizados antes o después del inicio del arrendamiento descontando los incentivos. ✓ Costos indirectos iniciales incurridos por el arrendatario. ✓ Estimación del costo por desmantelamiento del activo. <p>El pasivo por arrendamiento se medirá en la fecha de inicio por el valor presente de todos los pagos futuros utilizando la tasa de descuento implícita o la tasa incremental del préstamo si la primera no es identificable.</p>
<p>Medición posterior</p> <p>Medición del activo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Modelo del costo <ul style="list-style-type: none"> a) Costo menos depreciación acumulada menos pérdidas acumuladas por el deterioro. b) Costo ajustado por cualquier nueva medición del pasivo. ✓ Modelo del valor razonable. Utilizando la NIC 40 a los activos que cumplan con la definición de propiedad de inversión. ✓ Modelo del revalúo. A los activos relacionados con la propiedad planta y equipo aplicando la NIC 16. <p>Medición posterior del pasivo:</p> <p>El pasivo se medirá con posterioridad de acuerdo lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento. ✓ Reduciendo el importe en libros reflejando los pagos realizados. ✓ Midiendo nuevamente el importe en libros reflejando nuevas mediciones o modificaciones.
<p>Presentación</p> <p>Se presentará en el estado de situación financiera o en notas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Los activos por arrendamiento de forma separada b) Los pasivos por arrendamiento se presentaran de forma separada de los demás pasivos. <p>En el estado de resultado:</p> <p>Se presentara el gasto por intereses de forma separada de la depreciación del bien.</p> <p>En el estado de flujo de efectivo se presentara de la siguiente forma:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) El principal del pago dentro de las actividades de financiación. b) El pago en concepto de intereses de acuerdo a la NIC 7. c) Los pagos por arrendamiento a corto plazo, de bajo valor y los arrendamientos variables no incluidos en la medición se incluirán dentro de las actividades de operación.
<p>Información a revelar</p>

Se revelará:

- ✓ El cargo por depreciación separado en activo subyacente.
- ✓ Gasto por intereses.
- ✓ Gasto por arrendamiento a corto plazo.
- ✓ Gasto relacionado por activo de bajo valor.
- ✓ Gasto por pago de arrendamiento variable.
- ✓ Ingresos por subarrendamiento.
- ✓ Las salidas totales de efectivo por arrendamiento.
- ✓ Incorporaciones.
- ✓ Ganancias o pérdidas de ventas con arrendamiento posterior.
- ✓ Importe en libros al final del periodo.

Fuente: NIIF 16 Arrendamientos.

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes

Esta norma contable establece los principios que aplicará una entidad para que los usuarios de los estados financieros tengan información que les sea de utilidad para la toma de decisiones sobre los ingresos de actividades ordinarias que surgen de un contrato con un cliente, tiene relación con la NIIF 16 ya que si un contrato por parte del arrendador contiene componentes que no son de arrendamiento, dichos componentes se tratarán como un contrato celebrado con un cliente, es por ello que para que una entidad aplique la NIIF 16 de forma anticipada, debe haber adoptado y aplicado la NIIF 15.

La figura N° 6 destaca algunos de los elementos más importantes de esta norma la cual se basa en un modelo de cumplimiento de desempeño antes los clientes mediante la

implementación de 5 pasos a seguir para determinar si existe o no un contrato con clientes.

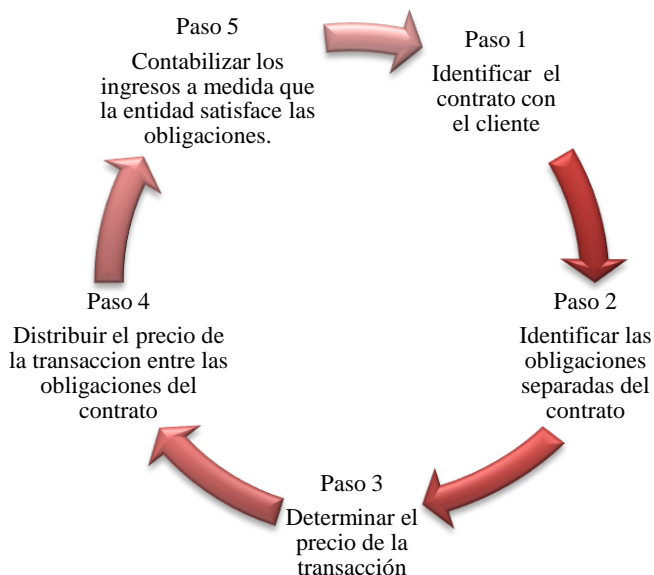


Figura N° 6 Pasos para determinar si existe un contrato con un cliente **Fuente:** NIIF 15

Algunos ejemplos de criterios considerados dentro de la NIIF 16 pero que hacen referencia a la NIIF 15 son:

Arrendamientos que involucren licencias de propiedad intelectual en el párrafo 26 literal i) establece que la concesión de licencias son parte de los distintos bienes o servicios que pueden estar comprometido dentro de un contrato de servicios, estas licencias establecen los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad, entre algunos ejemplos están:(Contabilidad C. d., 2015)

- Programas informáticos y tecnologías.
- Películas música y otra forma de entretenimiento como video juegos.
- Franquicias, marcas comerciales y derechos de autor.

Lo anteriormente detallado será contabilizado por el arrendador tomando de referencia los criterios establecidos en los párrafos B52 a B65 de la NIIF 15.

Otro de los criterios que toma la NIIF 15 es la separación de componentes de un contrato de arrendamiento, especifica que si este contiene un elemento de arrendamiento y a uno o más que no lo son, el arrendador distribuirá la contraprestación del contrato; es decir el precio que se le calculará a cada servicio que forme parte del contrato, se van a separar los ingresos que el arrendador recibirá en concepto de arrendamiento y los ingresos de los componentes adicionales al contrato que no estén categorizados como arrendamientos, por lo que se asignará a cada uno un precio que al final será el monto total de la contraprestación que se espera recibir por el contrato.

Una vez detallado el contenido de la NIIF 16, se determinan cuáles son las implicaciones que esta genera:

Implicaciones contables, legales y financieras de la aplicación de la NIIF 16

La emisión de la NIIF 16 trae consigo un cambio total en el panorama de tratamiento de los arrendamientos, especialmente para el caso del arrendatario, siendo de suma importancia al momento de que una empresa decida aplicar esta normativa contable y tenga en claro cuáles son las implicaciones a las se enfrentará y se detallan a continuación:

Contables:

Estas van enmarcadas por el registro de los arrendamientos en los estados financieros del arrendatario, es por ello que se puntualizan las siguientes:

- Se borra el antiguo test que existía para clasificarlos entre financiero u operativo y ahora se permite diferenciar entre un activo identificado que será clasificado como financiero y contrato de servicios.
- Los arrendamientos operativos que se presentaban fuera del balance, pasarán a formar parte integral del mismo, cambiando de esta forma su presentación, dentro del rubro de los activos no corrientes se incluirán los que tenían categorizados como operativos, y en el rubro de los pasivos se incluirán las obligaciones tanto a corto como a largo plazo.
- Cambia parte del estado de resultados pues se agrega el gasto por intereses del pasivo del contrato.
- Cambia el estado de flujos de efectivos por lo que se agrega a las actividades de financiación el pago del capital más los intereses del pasivo, además se agregan a las actividades de operación los pagos que realiza la entidad por categorizados de bajo valor o corto plazo.

Legales:

Dentro de estas implicaciones, las más significativas se tienen las siguientes:

- Cambios en las cláusulas de los contratos ya existentes, especialmente en aquellas categorizadas como operativos.
- Con la implementación de la NIIF 16 el arrendatario reflejará mayores gastos debido a que reconocerá los gastos por los intereses que genera el pasivo por arrendamiento así como el gasto por depreciación por el activo por arrendamiento (que anteriormente no reconocía), la peculiaridad es que para efecto del pago del

impuesto sobre la renta, el valor en concepto de depreciación no es deducible debido a que estos bienes en arrendamiento no son de su propiedad, lo que tendrá un efecto impositivo que este debe de considerar, esto está establecido en el art 30 de LISR.

Financieras:

Estas se verán reflejadas esencialmente en algunas razones financieras, que involucran la cuenta de activos y pasivos en general, por ejemplo razón circulante, razón de deuda total y el EBITDA (Beneficios antes de Intereses Impuestos Depreciación + Amortización). Para observar con más detalles todas las implicaciones que trae consigo la NIIF 16 se realizará en el caso práctico desarrollado en el capítulo IV.

Ventajas y desventajas de aplicar la NIIF 16

La implementación de esta nueva normativa trae consigo **ventajas**, entre las que se pueden detallar:

- Es una norma actualizada, y cumple con las exigencias de empresas que operan en ambientes económicos cambiantes.
- Mejora la comparabilidad entre empresas que arrendan activos con las entidades que compran los activos.
- Proporcionará transparencia en cuanto a la revelación de activos y pasivos de la entidad, por lo que todos los contratos formarán parte de los estados financieros e irán detallados en las notas explicativas.
- Se espera que facilite la toma de decisiones por los inversionistas y las compañías.

- Proporciona exenciones al reconocimiento de algunos arrendamientos, esto ayudará a las empresas a disminuir costos de implementación.

También el aplicar la nueva normativa trae **desventajas** para la empresa:

- Diferenciación en la legislación nacional con los criterios contables.
- El arrendatario reflejara mayores pasivos que son obligaciones que debe pagar a corto y largo plazo por los arrendamientos que anteriormente no eran incorporados en el balance general.
- La entidad deberá asumir costos para capacitar al personal e implementar sistemas informáticos idóneos, sobre todo si no tiene la capacidad para asumir dichos costos.
- La implementación de la normativa requiere del juicio profesional en muchos de los criterios que establece, si el contador no tiene un adecuado criterio profesional, es susceptible de cometer errores de aplicación.

El IASB tiene como expectativas que las entidades que apliquen la NIIF 16 incurran en costos como:

- a) Invertir en sistemas y procesos así como en la capacitación del personal.
- b) Determinar la tasas de descuento utilizadas para medir los activos y el pasivo por arrendamiento sobre una base del valor presente; y
- c) Comunicar los cambios en la información reportada a terceros.

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE ESTUDIO

Al Desarrollo de la investigación se le dio un enfoque cualitativo, ya que este produce datos descriptivos de la situación en estudio, de igual forma se consideró el enfoque cuantitativo que se auxilia de la medición sobre el impacto que genera la adopción de la NIIF 16 por lo que se utilizó el método hipotético deductivo lo cual representa una guía para el investigador, este método contiene pasos que son esenciales, como es la observación del problema sujeto de investigación, la creación de una hipótesis donde explica el fenómeno, las consecuencias elementales de dicha hipótesis, verificación y comprobación de la misma. Con los resultados obtenidos de la investigación se espera facilitar al contador la aplicación de las disposiciones que contiene la norma, sin dejar de lado las implicaciones contables legales y financieras que produzca.

3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

La investigación se limitó en dos categorías las que se detallan a continuación:

Espacial

Para el desarrollo de la investigación se tomó el municipio de San Salvador departamento de San Salvador, lugar donde se encuentran los contadores que fueron encuestados y que prestan sus servicios en las empresas del sector industrial.

Temporal

Se tomó de referencia a partir del 16 enero de 2016, fecha en que fue emitida la NIIF 16 considerando los criterios que la misma establece para el control, registro y presentación de los arrendamientos en general.

3.3 SUJETOS Y OBJETOS DE ESTUDIO

3.3.1 Unidad de análisis

La investigación se realizó tomando de referencia los contadores que prestan sus servicios en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador, dato obtenido del listado proporcionado por la alcaldía de San Salvador. (**Ver Anexo N° 4**)

3.3.2 Población y marco muestral

La población corresponde a un grupo de 288 empresas del sector industrial las cuales son personas jurídicas, situadas en el municipio de San Salvador.

Para la determinación de la muestra se utilizó la fórmula de población finita, según se ilustra a continuación:

$$n = \frac{N \cdot p \cdot q \cdot Z^2}{e^2(N - 1) + p \cdot q \cdot Z^2}$$

Dónde:

$n = X$

$N = \text{Población} = 288$

$Z = \text{Coeficiente de confianza} = 1.96$

$P = \text{Probabilidad de éxito} = 90\%$ (esta se refiere a la prevalencia esperada o valor aproximado

Del parámetro a evaluar que posee las características en estudio.)

$q = \text{Probabilidad de fracaso} = 10\%$ (esto es la proporción que no posee las características en estudio, es decir $1-p$)

$e = \text{Margen de error} = 10\%$

$$n = \frac{(288)(0.90)(0.1)(1.96)^2}{(0.1)^2(288 - 1) + (0.90)(0.1)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{99.57427}{2.87 + 0.3457}$$

$$n = \frac{99.57427}{3.215744}$$

$$n = 30.96461$$

$$n = 31$$

De acuerdo a los resultados obtenidos se tomó como muestra a 31 empresas del sector industrial del municipio de San Salvador departamento de San Salvador, las que fueron seleccionadas de forma aleatoria, mismas donde se encuentran los contadores que fueron encuestados.

Debido a que no se trabajó con el 100% de la población para la selección de las empresas se hizo uso de la herramienta de Excel, esta ayudó a obtener un muestreo aleatorio partiendo del número obtenido de la fórmula de población finita.

3.3.3 Variables e indicadores

La hipótesis formulada para la investigación realizada contiene las siguientes variables:

Variable independiente: adecuada comprensión de implicaciones contables, legales y financieras de los arrendamientos tomando de referencia la NIIF 16.

Variable dependiente: efectiva y adecuada aplicación de los criterios que la norma en favor de las empresas del sector industrial.

Los indicadores que acompañan a las variables son:

Para la variable **independiente** se estipulan los indicadores siguientes:

- Reconocimiento adecuado de los arrendamientos.
- Información adecuada en cuanto a los diferentes escenarios.

Y por último para la variable **dependiente** se estipulan los indicadores siguientes:

- Conocimiento normativo para la aplicación de los arrendamientos bajo la NIIF 16.
- Comprensión financiero en materia de ratios.
- Juicio legal sobre arrendamientos.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

3.4.1 Técnica y procedimiento para la recolección de información

Al realizar la investigación fue necesario la recolección de información que proporcionara los datos para el análisis de la problemática en estudio; en este sentido se aplicó la técnica de la encuesta.

3.4.2 Instrumento de medición

Una vez identificada la técnica a utilizar para la obtención de información se procedió a determinar el tipo de instrumento que se utilizaría, siendo éste el cuestionario el cual cuenta con una serie de preguntas cerradas con opciones únicas, dicotómicas y múltiples para que el contador encuestado le fuese más fácil responder las interrogantes y, al grupo de investigación analizar y tabular los resultados.

3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

Se realizó una encuesta a los contadores que laboran en las empresas del sector industrial, para identificar la problemática objeto de estudio, las implicaciones de no aplicar correctamente los criterios que establece la NIIF 16; los resultados obtenidos se presentan en cuadros y gráficos tabulando en términos absolutos y porcentuales utilizando el procesador de cálculos de Microsoft Excel, se incluyó la interpretación de los resultados por cada interrogante que compone el cuestionario. **(Ver anexo N° 2)**

3.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

Fue una herramienta de control y seguimiento para llevar a cabo la investigación tomando en consideración actividades y fechas previamente establecidas clasificando su realización por semana, tal como se detalla a continuación.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CRONOGRAMA PARA EL DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

ACTIVIDAD POR SEMANA		2016																									
		JUN.				JUL.				AGOS.				SEPT.				OCT.				NOV.				DIC.	
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2
Aprobación del anteproyecto																											
Ratificación ante la junta directiva																											
Capítulo I Planteamiento del problema																											
Planteamiento del problema																											
Enunciado del problema																											
Justificación del tema																											
Objetivos de la investigación																											
Hipótesis																											
Limitación de la investigación																											
Capítulo II Marco Teórico																											
Estado actual del hecho o situación																											
Principales definiciones																											
Legislación aplicable																											
Normativa Técnica aplicable																											
Capítulo III Metodología de la investigación																											
Enfoque y tipo de investigación																											
Delimitación espacial y temporal																											
sujetos y objeto de estudio																											
Técnicas, materiales e instrumentos																											
Procesamiento y análisis de la información																											
Cronograma de actividades																											
Presentación de resultados																											
Capítulo IV Propuesta de solución																											
Planteamiento del caso																											
Estructura del plan de solución																											
Beneficios y limitantes																											
Desarrollo del caso práctico																											
Conclusiones																											
Recomendaciones																											
Finalización del documento																											
Revisión de jurado evaluador																											
Entrega de correcciones a docente director																											
Programación de defensa																											

Nota: Por efectos de revisión y otros aspectos administrativos la programación experimento desfase. Por tal motivo se realizó la defensa en el mes de abril 2017.

3.7 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

3.7.1 Tabulación y análisis de resultados

Para realizar la presentación de los resultados fue necesario realizar cruce de variables por medio de tablas dinámicas tomando en cuenta aquellas preguntas que se relacionan entre sí, y posteriormente analizar los resultados; por lo que se presentan con su respectiva tabla las que contienen la frecuencia absoluta (fa) y la frecuencia relativa (fr) y el análisis correspondiente.

Es importante destacar que la encuesta se realizó con los contadores que laboran en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador.

Cruce de variables

Cruce 1

Pregunta 1: ¿Cuánto tiempo tiene de prestar sus servicios contables?

Pregunta 2: Además de prestar sus servicios como contador ¿En qué otra área se desempeña?
(puede marcar más de una opción)

Objetivo: Indagar el tiempo que tienen los contadores de prestar sus servicios y en que otras áreas se desempeña.

P1 \ P2	Asesor		Auditor fiscal		Auditor interno		Docente		Profesional independiente		Servicio aoutsourcing		Ninguna de las anteriores		Total general	
	fa	fr	Fa	Fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
de 1 a menos de 3 años	1	3%	1	3%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%	5	16%	9	29%
de 3 años a menos de 6 años	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	2	6%	0	0%	3	10%	6	19%
de 6 años a menos de 9 años	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	7	23%	9	29%
de 9 años en adelante	1	3%	0	0%	1	3%	2	6%	1	3%	0	0%	2	6%	7	23%
Total general	3	9%	2	6%	2	6%	2	6%	4	12%	1	3%	17	55%	31	100%

Análisis

El 55% del total de los encuestados expresaron que únicamente se desempeñan como contadores; y el 23% de ellos tienen de 6 años a menos de 9 años de prestar servicios contables, mientras que un 16% de ellos es de 1 a menos de 3 años.

Cabe destacar que un 12% del total a parte de contadores son profesionales independientes quienes realizan declaraciones de algunas entidades, o llevan contabilidad a empresas pequeñas, y de ellos un 6% tiene de 3 años a menos de 6 años de prestar sus servicios contables

Cruce 2

Pregunta 3: Para la adquisición de un activo (bien mueble) ¿Qué opción utiliza la entidad con más frecuencia?

Pregunta 4: En el caso que la entidad haga uso del arrendamiento ¿Cómo los categoriza?

Objetivo: Indagar si el contador conoce las diferentes opciones que utiliza la entidad para la compra de bienes, y si una de ellas es el arrendamiento y como los categorizan.

P4 \ P3	Arrendamiento		El costo lo asume la entidad		Préstamo en un banco		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Financiero	2	6%	2	6%	3	10%	14	45%
Operativo (alquiler)	4	13%	4	14%	4	13%	8	26%
Tanto financieros como operativos	8	26%	2	6%	2	6%	9	29%
Total general	14	45%	8	26%	9	29%	31	100%

Análisis

El 45% del total de la muestra encuestada expresaron que adquirirían activos a través del arrendamiento, y el 26% de ellos categorizan los arrendamientos tanto financieros como operativos.

Mientras que el 29% del total encuestado adquieren activos solicitando préstamos a instituciones bancarias.

Sin embargo un 26% del total expresaron que el costo lo asume la entidad en la comprar de bienes.

Cruce 3

Pregunta 5: ¿Cuál es el plazo de los contratos de arrendamiento que tiene la entidad?

Pregunta 6: ¿De qué forma se realizan los contratos de arrendamiento en la empresa que usted presta sus servicios?

Objetivo: Conocer la forma como realizan los contratos de arrendamientos en la entidad que el contador labora y cuál es el plazo de los mismos.

P6 \ P5	1 año		2 años		más de 3 años		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Escrito	3	10%	9	29%	17	55%	29	94%
No sabe/ No responde	2	6%	0	0%	0	0%	2	6%
Total general	5	16%	9	29%	17	55%	31	100%

Análisis

El 55% del total de encuestados manifestaron que tiene contratos de arrendamientos por más de 3 años y además lo hacen por escrito.

Mientras que un 29% del total tienen contratos por un plazo de 2 años y también los hacen constar por escrito reflejando los derechos y obligaciones para las partes involucradas.

Cruce 4

Pregunta 7: ¿En cuál de las siguientes disposiciones legales considera usted que hay regulación de los arrendamientos?

Pregunta 1: ¿Cuánto tiempo tiene de prestar sus servicios contables?

Objetivo: Identificar si los contadores encuestados poseen conocimiento de las disposiciones legales que regulan los arrendamientos y si influye el tiempo que tiene de prestar sus servicios como contador.

P1 P7	Ley de arrendamiento financiero		Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR)		Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestación de servicios (LIVA)		Todas las anteriores		No sabe/No responde		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
de 9 años en adelante	0	0%	0	0%	0	0%	7	23%	0	0%	7	23%
de 1 a menos de 3 años	1	3%	0	0%	0	0%	8	26%	0	0%	9	29%
de 3 años a menos de 6 años	0	0%	0	0%	0	0%	6	19%	0	0%	6	19%
de 6 años a menos de 9 años	0	0%	0	0%	0	0%	9	29%	0	0%	9	29%
Total general	1	3%	0	0%	0	0%	30	97%	0	0%	31	100%

Análisis

Un 97% del total de los encuestados expresaron que los arrendamientos están regulados en la Ley de Arrendamiento Financiero, Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (LIVA), y el 29% de ellos tienen una experiencia de 6 a menos de 9 años, y un 26% de ellos tienen de 1 a menos de 2 años.

Cruce 5

Pregunta 4: En el caso que la entidad haga uso del arrendamiento ¿Cómo los categoriza?

Pregunta 8: ¿Qué tipo de normativa contable aplica la entidad en la que usted presta sus servicios?

Objetivo: Indagar la clasificación que el contador encuestado otorga a los arrendamientos y cuál es la normativa contable que aplica.

P8 \ P4	Financiero		Operativo (alquiler)		Tanto financieros como operativos		Total general	
	fa	fr	fa	fr	Fa	fr	fa	fr
NIIF	3	10%	7	23%	10	32%	20	65%
NIIF para PyMES	4	13%	5	16%	2	6%	11	35%
Total general	7	23%	12	39%	12	38%	31	100%

Análisis

Un 39% del total de los encuestados expresaron que categorizan los arrendamientos como operativos, de ellos el 23% utilizan las NIIF, y un 16% de ellos aplican la NIIF para PyMES.

Mientras que otro 38% del total de los encuestados manifestaron que tienen arrendamientos tanto financieros y operativos, y de ellos un 32% utilizan NIIF para su contabilización.

Cruce 6

Pregunta 8: ¿Qué tipo de normativa contable aplica la entidad en la que usted presta sus servicios?

Pregunta 10: ¿Tiene conocimiento sobre la nueva norma NIIF 16 arrendamiento emitida por el IASB?

Objetivo: Indagar si el contador sabe que normativa contable aplica la entidad en la contabilización de sus operaciones y además si tiene conocimiento de la nueva normativa NIIF 16 arrendamientos.

P10 \ P8	NIIF		NIIF para PyMES		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr
No	11	35%	2	6%	13	42%
Sí	9	30%	9	29%	18	58%
Total general	20	65%	11	35%	31	100%

Análisis

Un 65% del total de los contadores encuestados expresaron que aplican las NIIF para la contabilización de sus operaciones, y un 35% de ellos manifestaron que no poseen conocimiento de la NIIF 16 aunque aplican las NIIF, siendo solo un 30% de ellos los que si la conocen. Mientras que un 35% del total encuestado aplican otra normativa para la contabilización de sus arrendamientos siendo esta la NIIF para PyMES, de estos un 29% conocen la NIIF 16.

Cruce 7

Si su respuesta anterior fue NIIF, conteste la siguiente pregunta

Pregunta 9: ¿Con base a qué criterio utiliza esta normativa?

Pregunta 12: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

Objetivo: Identificar la frecuencia con que recibe capacitación el contador de las empresas del sector industrial sujeto a estudio y si esto influye en la aplicación de las NIIF como base contable para el tratamiento de sus operaciones.

P9 \ P12	Cada 2 años		Cada 6 meses		Cada Año		Cuando una nueva norma es emitida		No recibo capacitación		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
La empresa cotiza en bolsa de valores	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	1	3%	2	6%
La empresa que consolida hace uso de esta normativa	1	3%	3	10%	6	19%	1	3%	6	19%	17	55%
No sabe/ No responde	0	0%	3	10%	3	10%	2	7%	3	10%	11	35%
Tiene obligación pública de rendir cuentas	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%
Total general	1	3%	6	20%	10	32%	4	13%	10	32%	31	100%

Análisis

Del total encuestado el 32% manifestó no recibir capacitaciones sobre normas contables pero si conocen el criterio por el cual la entidad en la que laboran aplican las NIIF, el 19% de ellos manifestó que aplican las NIIF porque son subsidiarias y las empresas consolidan los estados financieros hacen uso de esta normativa, el 3% de ellos manifiestan que es porque la empresa cotiza en bolsa de valores, y solo el 10% de ellos manifestaron desconocer el criterio por el cual se aplica NIIF.

Cruce 8

Pregunta 12: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

Pregunta 13: ¿Por qué medio recibe las capacitaciones sobre normas contables?

Objetivo: Conocer la periodicidad con que recibe capacitación el contador y el medio por el cual la recibe.

P13 \ P12	Cada 6 meses		Cada Año		Cada 2 años		Cuando una nueva norma es emitida		No recibo capacitación		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Auto aprendizaje	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	1	3%
Contratan un especialista	2	6%	4	13%	0	0%	1	3%	0	0%	7	23%
Los gerentes la imparten	3	10%	6	19%	1	3%	1	3%	0	0%	11	35%
No sabe/ No responde	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	10	32%	10	32%
Vía internet	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	2	6%
Total general	1	19%	10	32%	1	3%	4	13%	10	32%	31	100%

Análisis

Del total de encuestados un 32% manifestó no recibir capacitación alguna sobre normas contables, por lo tanto no utilizan algún medio por el que reciban capacitaciones.

Un 32% del total recibe cada año, el 19% de ellos la recibe por medio del gerente de la empresa en la que laboran, y el 13% de ellos manifestó que contratan un especialista sobre el tema a impartir.

Cruce 9

Pregunta 14: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones contables; según su criterio ¿cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia?

Pregunta 12: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

Objetivo: Identificar la frecuencia con que recibe capacitaciones el contador y si este conoce las implicaciones contables a las que se enfrenta la entidad en la que labora al momento de adoptar una nueva norma contable.

P14 \ P12	Cada 2 años		Cada 6 meses		Cada Año		Cuando una nueva norma es emitida		No recibo capacitación		Total general	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Cambio en la estructura y presentación de los estados financieros	0	0%	0	0%	2	7%	0	0%	2	7%	4	13%
Cambio en la forma de contabilización	0	0%	2	6%	1	3%	3	11%	1	3%	7	23%
Cambio en los registros contables	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	1	3%
Cambio en políticas contables	0	0%	0	0%	2	6%	1	3%	1	3%	4	13%
Todas las anteriores	1	3%	4	13%	5	16%	0	0%	5	16%	15	48%
Total general	1	3%	6	19%	10	32%	4	14%	10	32%	31	100%

Análisis

De los contadores encuestados el 32% del total no recibe capacitaciones, pero si tienen conocimiento de las implicaciones contables que genera la adopción de una nueva norma, ya que el 16% de ellos consideran que genera cambios tanto en la estructura y presentación de los estados financieros, en la forma de contabilización, en los registros contables como en las políticas contables.

Mientras que otro 32% del total los encuestados menciono que recibe capacitaciones sobre normas contables cada año, y de ellos el 7% considera que la adopción de una nueva norma contable solo genera cambios en la estructura y presentación de los estados financieros.

Cruce 10

Pregunta 12: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

Pregunta 15: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones legales; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia.

Objetivo: Identificar la frecuencia con la que el contador recibe capacitaciones en normas contables y si influye a que este tenga conocimiento de las implicaciones legales que genera la aplicación de una nueva norma.

P15 \ P12	Cada 2 años		Cada 6 meses		Cada Año		Cuando una nueva norma es emitida		No recibo capacitación		Total general	
	fa	Fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Cambios en la cláusulas contractuales	0	0%	1	3%	1	3%	0	0%	1	3%	3	10%
Genera impuesto diferido	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	1	3%
Genera un mayor pago de impuesto	1	3%	0	0%	3	10%	2	6%	3	10%	9	29%
Todas las anteriores	0	0%	5	17%	6	19%	1	3%	6	19%	18	58%
Total general	1	3%	6	20%	10	32%	4	13%	10	32%	31	100%

Análisis

Del total de encuestados el 32% manifestó no recibir capacitaciones pero si conocen las implicaciones legales que genera la aplicación de una nueva normativa ya que el 19% de ellos consideran que se generan cambios en las cláusulas contractuales así como un mayor pago de impuesto y también genera impuesto diferido.

Por otro lado los que reciben capacitaciones cada vez que una norma contable es emitida representan el 13% del total de encuestados, y el 6% de ellos considera que genera mayor pago de impuesto y el 3% que genera impuesto diferido.

Cruce 11

Pregunta 16: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones financieras; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia

Pregunta 2: Además de prestar sus servicios como contador ¿En qué otra área se desempeña? (puede marcar más de una opción)

Objetivo: Identificar si el contador tiene conocimiento sobre las implicaciones financieras que genera la aplicación de una nueva normativa contable con el fin de conocer si a parte de prestar sus servicios como contador realiza otra actividad profesional y si esto le ha permitido obtener dicho conocimiento.

P2 \ P16	Aumento/disminución de los ratios de apalancamiento		Aumento/disminución de los ratios de liquidez		Aumento/disminución del EBITDA		Todas las anteriores		No sabe/ No responde		Total general	
	fa	fr	Fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Asesor	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%	3	10%
Auditor fiscal	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	2	6%
Auditor interno	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%	2	6%
Docente	0	0%	1	3%	0	0%	1	4%	0	0%	2	6%
Ninguna de las anteriores	1	3%	2	6%	1	3%	12	40%	1	3%	17	55%
Profesional independiente	0	0%	2	6%	0	0%	2	7%	0	0%	4	13%
Servicio aoutsourcing	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	0	0%	1	3%
Total general	2	6%	7	23%	1	3%	17	55%	4	13%	31	100%

Análisis

Del total de los contadores encuestados el 55% considera que la aplicación de una nueva norma genera implicaciones financieras y entre ellas se identifica aumento/disminución de los ratios de apalancamiento, de liquidez y del EBITDA, y el 40% de ellos solamente se dedican a prestar sus servicios como contadores, el 7% aparte de ser contadores realizan actividades de forma independientes como llevar la contabilidad de pequeñas empresas, elaborar declaraciones de impuesto sobre la renta.

Cruce 12

Pregunta 19: La NIIF 16 tiene la opción de ser aplicada con anticipación, ¿Qué tan importante considera la aplicación temprana de esta normativa?

Pregunta 21: Considera de utilidad un trabajo de investigación de la nueva normativa NIIF 16 arrendamiento a través de ejemplos prácticos que facilite al contador público la aplicación de la misma

Objetivo: Identificar si los contadores encuestados consideran de utilidad el presente trabajo de investigación y relacionar este hecho con la importancia de aplicar de forma anticipada la NIIF 16 Arrendamientos.

P19 \ P21	Si		No		Total	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Muy importante	13	42%	5	16%	18	58%
Importante	12	39%	1	3%	13	42%
Poco importante	0	0%	0	0%	0	0%
Nada importante	0	0%	0	0%	0	0%
No sabe/ No responde	0	0%	0	0%	0	0%
Total General	25	81%	6	19%	31	100%

Análisis

El 81% del total encuestado considera de utilidad un trabajo de investigación sobre la NIIF 16 Arrendamientos y el 42% de ellos consideran que es muy importante aplicar de forma anticipada esta normativa, ya que les dará la pauta de los pasos a seguir en la implementación de la misma.

Por otro lado el 19% del total de encuestados no considera de utilidad un trabajo sobre la NIIF 16 debido a que no aplican esta normativa en sus empresas ya que aplican NIIF para PyMES, pero el 16% de ellos consideran que para las empresas que si la aplican, la adopción temprana es muy importante.

Cruce 13

Pregunta 20 Señale algunos de los criterios más relevantes que conoce sobre los cambios que trae la NIIF16

Pregunta 13 ¿Por qué medio recibe las capacitaciones sobre normas contables?

Objetivo: Identificar si el contador conoce los criterios relevantes sobre los cambios de la NIIF 16 y si el medio por el cual se capacita influye en para obtener ese conocimiento.

P13 \ P20	Cambios en algunas razones financieras		Cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos		Cambios en la estructura de los estados financieros		Desconozco el contenido de la nueva normativa		TOTAL	
	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr	fa	fr
Los gerentes de la empresa la imparten	4	13%	3	10%	1	3%	3	10%	11	35%
La empresa contrata a un especialista	0	0%	3	10%	0	0%	4	13%	7	23%
c) Capacitaciones vía internet	0	0%	1	3%	1	3%	0	0%	2	6%
d) Auto aprendizaje	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%
e) No sabe/ No responde	1	3%	4	13%	0	0%	5	16%	10	32%
f) Otros (especifique):	0	0%		0%	0	0%	0	0%	0	0%
Total General	5	16%	12	39%	2	6%	12	39%	31	100%

Análisis

El 39% del total de encuestados no conoce los criterios que contempla la NIIF 16, el 16% de ellos no utilizan ningún medio para recibir capacitaciones debido a que en el lugar donde laboran no los capacitan, el 13% recibe capacitaciones por medio de un especialista en normas contables contratado por la empresa en la que laboran.

Sin embargo un 39% del total de encuestados manifestó que la NIIF 16 trae cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos, el 13% de ellos no recibe capacitaciones por ningún medio y el 10% contratan a un especialista en normas contables por parte de la empresa para recibir las capacitaciones.

Cruce 14

Pregunta 20: Señale algunos de los criterios más relevantes que conoce sobre los cambios que trae la NIIF 16.

Pregunta 21: Considera de utilidad un trabajo de investigación de la nueva normativa NIIF 16 arrendamiento a través de ejemplos prácticos que facilite al contador la aplicación de la misma.

Objetivo: Determinar si el contador objeto a estudio considera de utilidad un trabajo de investigación sobre la aplicación de la NIIF 16 Arrendamientos y si conoce los cambios que genera la misma.

P20 \ P21	Si		No		Total	
	fa	fa	fa	fa	fa	fa
Cambios en algunas razones financieras	4	13%	1	3%	5	16%
Cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos	8	26%	4	13%	12	39%
Cambios en la estructura de los estados financieros	2	6%	0	0%	2	6%
Desconozco el contenido de la nueva normativa	11	35%	1	3%	12	39%
Total general	25	81%	6	19%	31	100%

Análisis

El 81% del total de los encuestados considera que es de utilidad un trabajo de investigación sobre la NIIF 16 Arrendamientos, al consultarle a estos sobre los criterios más relevantes que conoce sobre los cambios que trae la misma y el 35% de ellos manifestaron desconocer el contenido de la nueva normativa, el 26% considera que generara cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos, el 13% coinciden que también en algunas razones financieras, y el 6% genera cambios en la estructura de los estados financieros.

3.7.2 Diagnóstico de la investigación

Tomando en cuenta el análisis de la información obtenido en el cruce de variables detallado con anterioridad, se determinaron los principales problemas y sus causas que genera a los contadores de las empresas del sector industrial la aplicación de la NIIF 16, entre los resultados obtenidos del diagnóstico se pueden mencionar:

Diversas áreas que laboran los contadores

Se tiene que 55% de los encuestados expresó que únicamente se desempeña como contadores, el 23% de ellos tienen de 6 a menos de 9 años de prestar sus servicios contables, mientras que un 16% de ellos de 1 a menos de 3 años. Cabe destacar que un 12% a parte de contadores son profesionales independientes y de ellos un 6% tienen entre 3 a menos de 6 años de prestar sus servicios contables como realizar declaraciones del impuesto sobre la renta, y llevar contabilidad de pequeñas empresas.

Esto indica que los años de experiencia que posee un contador no necesariamente significa que se desempeña en otras áreas para diversificar sus conocimientos, ya que en su mayoría se dedican a prestar sus servicios únicamente como contador en la entidad que laboran.

Conocimiento sobre las disposiciones legales de los arrendamientos

Los contadores encuestados expresó el 97% del total que los arrendamientos están regulados primeramente en Ley de Arrendamiento Financiero, luego en Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (LIVA), el 29% de ellos tienen una experiencia de 6 a menos de 9 años y un 26% de ellos tienen de 1 a menos de 2 años.

Con base a los resultados se determina que no existe relación entre el grado de experiencia laboral y el conocimiento de las disposiciones legales sobre los arrendamientos, debido a que la mayoría de estos conocimientos son adquiridos en la formación académica y son aplicados posteriormente en la actividad profesional.

Emisión de la NIIF 16 Arrendamientos

En los registros contables de los arrendamientos que realiza la muestra encuestada dijeron un 65% del total, que aplican las NIIF, y un 35% de ellos manifestó que no poseen conocimiento de la NIIF 16 aunque aplican las NIIF, siendo solo un 30% de ellos los que si la conoce. Mientras que un 35% del total encuestado aplica otra normativa para la contabilización de sus arrendamientos siendo esta la NIIF para PyMES, de estos un 29% conoce la normativa la NIIF 16.

En base a los resultados obtenidos se observa que la mayoría de los contadores que aplican las NIIF desconocen el contenido de la NIIF 16, por lo cual desconoce los criterios que la normativa establece para la contabilización de los arrendamientos.

Capacitación sobre normas contables

De los contadores encuestados un 32% manifestó no recibir capacitación alguna sobre normas contables, por lo tanto no utilizan algún medio por el que reciban capacitaciones. Mientras que un 32% del total recibe cada año, el 19% de ellos la recibe por medio del gerente de la empresa en la que laboran, y el 13% de ellos manifestó que contratan un especialista sobre el tema a impartir.

En base a los resultados obtenidos se identifica que existen entidades con poco interés para capacitar a su personal sobre la emisión de nuevas normas contables o modificaciones en las que ya existen, esto ocasiona que desconozcan el contenido de las mismas y no apliquen de forma adecuada los criterios que estas establecen.

Utilidad de la investigación

La investigación desarrollada sobre la aplicación de la NIIF 16 es de utilidad para los contadores encuestados que laboran en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador, debido que un 81% del total lo expresó de esa manera, y el 42% de ellos considera que es muy importante aplicar de forma anticipada esta normativa, ya que les dará la pauta de los pasos a seguir en la implementación de la misma.

Este documento será una guía para aquellos que tiene cierto conocimiento sobre la normativa en estudio, así como aquellos que desconocen en su totalidad de la misma, esto permitirá que los contadores tengan una base amplia y clara sobre la aplicación de la normativa ya sea que se adopte de forma anticipada o hasta que entre en vigencia obligatoria.

Comprobación de la existencia del problema

El desconocimiento de la emisión de la NIIF 16 reside en que el contador no recibe las capacitaciones necesarias al respecto o incluso no tiene un régimen de educación continua. Quienes manifestaron recibir capacitación lo hacen con poca frecuencia, esto genera la escasa actualización de sus conocimientos y la inadecuada aplicación de criterios contable en la entidad que laboran, lo que afecta en la razonabilidad de los estados financieros y en consecuencia no brindan información fiable a los usuarios de los mismos.

Respuesta a la problemática determinada

En relación al desconocimiento que el contador posee de la NIIF 16 y las implicaciones contables, legales y financieras que esta genera, se ha verificado que la elaboración de un documento que contenga casos prácticos será de utilidad para el contador que labora en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador, ya que estos le guiarán para aplicar correctamente los criterios que la norma y leyes establecen.

CAPÍTULO IV. APLICACIÓN DE LA NIIF 16 PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR INDUSTRIAL

4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

En este capítulo se desarrolla una ejemplificación práctica vinculada con la aplicación de la NIIF 16 por parte de las empresas que se dedican a la actividad industrial ubicadas en el municipio de San Salvador y que utilizan el marco de información financiera las NIIF. En estos casos se pretende ilustrar el tratamiento o la aplicación adecuada, a través de situaciones practicas hipotéticas de distintas partes de dicha norma.

Por el propósito antes descrito, se toma como ejemplo hipotético una empresa del sector industrial cuyo nombre es Grano de Trigo, S.A. de C.V., que es una sociedad constituida bajo las leyes de la República de El Salvador el 21 de junio de 1990, para un plazo indeterminado y su finalidad es fabricación, venta y distribución de pan, pasteles, galletas y bizcochos, entre otros.

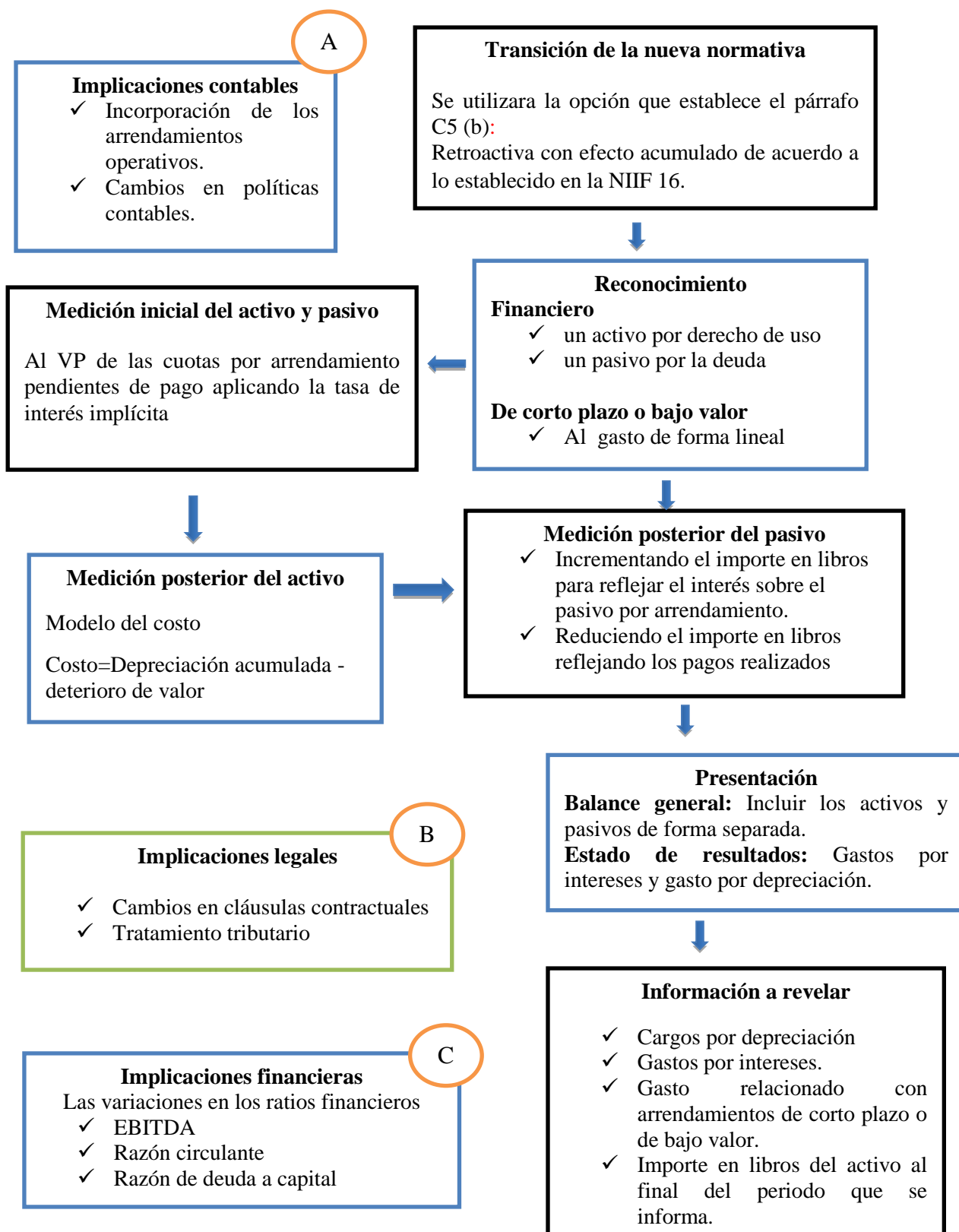
Para llevar a cabo sus operaciones la entidad hace uso de arrendamientos como parte de su estructura de financiamiento, los cuales contabiliza basado en los requerimientos que establece la NIC 17, pero con la emisión de la NIIF 16 la entidad ha decidido adoptar esta última normativa para el ejercicio contable 2017. No obstante que la vigencia obligatoria sea hasta el año 2019, la entidad aplicará dicha normativa de forma anticipada. Por tal motivo, asigna la responsabilidad de la transición hacia la norma referida y de aplicar los requerimientos que exige al departamento de contabilidad y finanzas de la empresa para el ejercicio contable 2017.

4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN

Para lograr una mayor comprensión de contenido de la propuesta de solución, seguidamente se presenta el flujo grama que detalla la forma en que se realizará la transición de la NIC 17 a la NIIF 16 y la aplicación de los criterios que esta última establece en la contabilización de los contratos de arrendamientos así como el momento en que se generan las implicaciones contables, legales y financieras.

Para que el departamento de contabilidad y finanzas de la entidad realice la aplicación de la NIIF 16 debe identificar los pasos a seguir estos son: transición, reconocimiento de la existencia de un contrato y si el mismo contiene o no un arrendamiento, medición inicial, posterior, presentación y revelación en los estados financieros respectivos. Adicionalmente en cada supuesto se detallan las implicaciones contables y legales que en estos se originan así como las financieras se desarrollarán durante el ejercicio contable 2017.

FLUJOGRAMA DEL PLAN DE SOLUCIÓN



Se presenta el detalle del grupo de bienes en arrendamiento operativo que posee la empresa “Grano de Trigo, S.A. de C.V.”, al final del ejercicio contable 2016:

No.	Nombre del bien arrendado	Cantidad	Fecha contrato	Fecha Vencimiento	Valor anual (USD)
1	Centro de producción y distribución	1	01/01/2015	01/01/2020	\$180,000.00
2	Bodega	1	01/01/2016	01/01/2020	\$ 96,000.00
3	Computadora	1	01/01/2016	01/01/2018	\$ 1,200.00

4.3 BENEFICIOS Y LIMITACIONES

Los beneficiarios serán los contadores de las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador que aplican esta norma. Las limitantes van enmarcadas al desconocimiento que se tiene de esta norma por ser prácticamente nueva; también las empresas ven el hecho de aplicar la normativa como un costo adicional que deben asumir para estar listas al momento de su implementación, deben capacitar al personal del área contable y financiera, departamento de impuestos y otros que tengan relación con los arrendamientos.

Pero los beneficios van más allá a la hora de aplicar esta normativa ya que la entidad aparte de estar cumpliendo con los requerimientos técnicos en materia contable, presentará cifras más razonables en los estados financieros, presentará la situación real económica y financiera en la que se encuentre la entidad y además podrá compararse a las demás empresas que también apliquen dicha norma, y sobre todo proporcionará veracidad en la cifras financieras que presente ante sus usuarios como inversionistas, proveedores, clientes, instituciones financieras, e incluso instituciones de gobierno.

4.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

Transición a la NIIF 16 y medición inicial

La junta general de la empresa Grano de Trigo, S.A. de C.V., en el mes de diciembre de 2016 toma la decisión de que se adopte de forma anticipada la NIIF 16, por lo que el departamento de contabilidad y finanzas procede al estudio de cada componente de arrendamientos operativos que posee la entidad a la fecha.

Solución:

Identificar si el contrato es o posee un arrendamiento (Párrafo. 9 y B9 de la NIIF 16)

Como lo establece el párrafo 9 de la NIIF 16 al inicio de un contrato se debe evaluar si éste es o contiene un arrendamiento, es decir, si el bien arrendado transmite el derecho de ser controlado por la entidad, por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Este fue el análisis que se realizó en todos los contratos operativos que posee la entidad; dando como resultado los contratos de del centro de producción y distribución y la bodega son o contienen un arrendamiento ya que estos transmiten sustancialmente todos los beneficios económicos de dichos bienes, además la potestad de utilizarlos como mejor le parezca a Grano de Trigo S.A de C.V, cumpliendo lo establecido en el párrafo B9 de la NIIF 16; por ende pasará de ser operativo a financiero y será reconocido en el balance general de la misma.

Luego de haber realizado el análisis anterior se procede al reconocimiento de los bienes, los que pasarán a formar parte de los activos y de las obligaciones que tiene la entidad para el periodo 2017.

Medición inicial

Esta se realizaría en el momento en que se aplique la NIIF 16, es decir el 01/01/2017, para esto la entidad se auxilia de los requerimientos que establece la norma en los párrafos del C5 a C13.

Primero se debe determinar la forma en que se llevará a cabo la transición de la NIC 17 a la NIIF 16, tomando en cuenta el párrafo C5 literal (b) en el cual se especifica que se reconocerá retroactivamente con el efecto acumulado de la transición de la normativa en la fecha de aplicación inicial como un ajuste al saldo de apertura en las ganancias acumuladas¹.

La transición con efecto retroactivo de acuerdo con el párrafo C5 literal (b) también es conocido como puesta al día acumulado, para esta opción de transición no se necesita los saldos comparativos de balance, cualquier diferencia encontrada entre el activo y el pasivo, si la hubiere, se reconocerán en los saldos iniciales de las ganancias acumuladas, el pasivo se medirá al valor presente de los pagos futuros, para la medición del activo es factible realizarlo de dos formas, la primera como si se hubiera aplicado la norma desde el inicio del arrendamiento y la segunda que es la que se utilizó en este caso es que se mide el activo al mismo monto que el pasivo.

A continuación se presenta un detalle de los bienes en arrendamiento operativo que la entidad posee y que de acuerdo al estudio realizado de conformidad con la norma se contabilizarán como financiero:

¹Cabe recalcar que también tiene la opción del párrafo C5 literal (a) aplicando la NIC 8 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores es decir que aplicara expresión de estados financieros.

Bien arrendado: **Centro de producción y distribución**

Canon de arrendamiento: **\$180,000.00**

Años plazo: **5**

Fecha de inicio del arrendamiento: **01/01/2015**

Años pendientes a la fecha de transición de la normativa: **3 años**

Tasa de interés implícita: **8% anual**

En el párrafo C8 especifica la forma en que se debe medir el activo por arrendamiento financiero de los contratos que anteriormente tenía categorizados como operativos y ahora pasan a ser financieros; especifica que lo medirá al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial, por lo anterior se procede a aplicar la siguiente fórmula para obtener el valor presente:

$$VP = \frac{A}{i} \left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right)$$

Dónde:

VP= valor presente

A= Valor de la cuota a pagar

i= Tasa de interés

n= Cantidad de cuotas a pagar

Aplicación de la fórmula para determinar el valor presente del bien:

$$VP = \frac{\$180,000.00}{8\%} \left(1 - \frac{1}{(1 + 8\%)^3} \right) = \$463,877.46$$

Mediante la aplicación de la fórmula se tiene como resultado el valor presente por un monto de **\$463,877.46**, monto por el cual se reconocerá en el activo.

TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL ARRENDAMIENTO

CANON	AÑO DE PAGO	CANON SIN IVA	IVA DE CANON	CANON CON IVA	CAPITAL	INTERES	SALDO
0							\$ 463,877.46
1	2017	\$ 180,000.00	\$ 23,400.00	\$ 203,400.00	\$142,889.80	\$37,110.20	\$320,987.65
2	2018	\$ 180,000.00	\$ 23,400.00	\$ 203,400.00	\$154,320.99	\$25,679.01	\$166,666.67
3	2019	\$ 180,000.00	\$ 23,400.00	\$ 203,400.00	\$166,666.67	\$13,333.33	\$0.00

Bien arrendado: **Bodega**

Canon de arrendamiento anual: **\$96,000.00**

Años plazo: **4**

Fecha de inicio del arrendamiento: **01/01/2016**

Años pendientes a la fecha de transición de la normativa: **3 años**

Tasa de interés implícita: **10.5 % anual**

Opción de compra: **\$75,000.00** (al momento de la transición a la NIIF 16)

Para este bien, la fórmula del valor presente difiere ya que existe una opción de compra a la fecha de vencimiento del contrato por tal razón se le agrega un periodo más.

$$VP = \frac{A}{i} \left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) + \frac{oc}{(1+i)^n}$$

Dónde:

VP= Valor presente

A= Valor de la cuota a pagar

i = Tasa de interés

n= Cantidad de cuotas a pagar

OC= Opción de compra

Aplicación de la fórmula para determinar el valor presente del bien:

$$VP = \frac{\$96,000.00}{10.5\%} \left(1 - \frac{1}{(1+10.5\%)^3} \right) + \frac{\$75,000.00}{(1+10.5\%)^4}$$

$$VP = \$236,651.85 + \$50,305.12$$

Mediante la aplicación de la formula se tiene como resultado el valor presente por un monto de **\$286,956.97**, el cual se reconocerá en el activo.

TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL ARRENDAMIENTO

CANON	AÑO DE PAGO	CANON SIN IVA	IVA DE CANON	CANON CON IVA	CAPITAL	INTERES	SALDO
0							\$ 286,956.97
1	2017	\$ 96,000.00	\$ 12,480.00	\$ 108,480.00	\$65,869.52	\$30,130.48	\$ 221,087.45
2	2018	\$ 96,000.00	\$ 12,480.00	\$ 108,480.00	\$72,785.82	\$23,214.18	\$ 148,301.63
3	2019	\$ 96,000.00	\$ 12,480.00	\$ 108,480.00	\$80,428.33	\$15,571.67	\$ 67,873.30
4	2020	\$ 75,000.00	\$ 9,750.00	\$ 84,750.00	\$67,873.30	\$7,126.70	\$ 0.00

Partida contable para el registro de la transición

A continuación se detalla el registro contable por la transición de la NIIF 16, en este asiento contable se hace el registro del arrendamiento del centro de producción y distribución por

un valor de \$463,877.00 y el de la bodega por \$286,957.00 dicho monto es igual al reconocido en el pasivo.

Libro Diario				
Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
110005	Propiedades, planta y equipo		\$750,834.00	
1100051010	Centro de producción y distribución	\$463,877.00		
1100051020	Bodega	\$286,957.00		
211010	Cuentas por pagar por arrendamiento a corto plazo			\$208,759.00
21101010	Arrenpro, S.A. de C.V.	\$208,759.00		
211020	Cuentas por pagar por arrendamiento a largo plazo			\$542,075.00
21102010	Arrenpro, S.A. de C.V.	\$542,075.00		
	V/ Para registro de transición NIIF 16		\$750,834.00	\$750,834.00

Efecto de transición en estado de situación financiera por la aplicación de la NIIF 16 de conformidad con el párrafo C5 b)

Para reflejar el registro de la transición en el estado de situación financiera, se toma los saldos iniciales, para este caso son los saldos al 01 de enero 2017, ya que la entidad está realizando la transición en el año 2017, en este se reconoce el activo por derecho de uso por los \$750,834.43 y el pasivo a corto plazo y el de largo plazo por los montos correspondientes, por los dos arrendamientos que se están incluyendo como financiero.

Como se puede observar en el estado de situación financiera se ve el impacto que genera el reconocimiento de los arrendamientos que anteriormente tenía categorizados como operativos y ahora pasan a ser financieros, se reconoce dentro de los activos no corrientes el activo por arrendamientos financieros, incrementando así el total activos, pasando de \$17,932,137.00 a \$18,682,971.43. Para el caso de los pasivos se reconoce la obligación por arrendamiento financiero tanto a corto como a largo plazo, incrementando así el total pasivos pasando de \$4,456,851.00 a \$5,207,685.98.

GRANO DE TRIGO, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 01 DE ENERO DE 2017

(Expresados en Dólares de los Estados Unidos de América)

	Saldo al 01 de enero de 2017 NIC 17	Ajuste por transición a la NIIF 16	Saldo ajustado al 01 de enero de 2017
ACTIVOS			
ACTIVOS CORRIENTES:			
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 2.020.857,15		\$ 2.020.857,15
Cuentas por cobrar - netas	\$ 2.761.320,20		\$ 2.761.320,20
Cuentas por cobra a compañías relacionadas	\$ 3.019.652,35		\$ 3.019.652,35
Inventarios netos	\$ 1.642.282,10		\$ 1.642.282,10
Otros activos corrientes	\$ 42.339,35		\$ 42.339,35
	<u>\$ 9.486.451,15</u>		<u>\$ 9.486.451,15</u>
ACTIVOS NO CORRIENTES:			
Propiedad, planta y equipo - neto	\$ 8.445.685,85		\$ 8.445.685,85
Activo por arrendamiento financiero		\$ 750.834,43	\$ 750.834,43
Depreciación de arrendamiento financiero			<u>\$ -</u>
	<u>\$ 8.445.685,85</u>		<u>\$ 9.196.520,28</u>
TOTAL ACTIVOS	<u><u>\$ 17.932.137,00</u></u>		<u><u>\$ 18.682.971,43</u></u>
PASIVOS Y PATRIMONIO			
PASIVOS CORRIENTES:			
Cuentas por pagar comerciales	\$ 1.942.905,15		\$ 1.942.905,15
Cuentas por pagar a compañías relacionadas	\$ 1.449.265,30		\$ 1.449.265,30
Otras cuentas por pagar y gastos acumulados	\$ 583.007,35		\$ 583.007,35
Cuentas por pagar arrendamiento financiero corto plazo		\$ 208.759,32	\$ 208.759,32
	<u>\$ 3.975.177,80</u>		<u>\$ 4.183.937,12</u>
PASIVOS NO CORRIENTES:			
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 408.773,50		\$ 408.773,50
Obligaciones por beneficios de retiro voluntario	\$ 72.900,25		\$ 72.900,25
Cuentas por pagar arrendamiento financiero largo plazo		\$ 542.075,10	\$ 542.075,10
	<u>\$ 481.673,75</u>		<u>\$ 1.023.748,85</u>
Total pasivos	<u>\$ 4.456.851,55</u>		<u>\$ 5.207.685,98</u>
PATRIMONIO:			
Capital social	\$ 11.291.493,50		\$ 11.291.493,50
Reserva legal	\$ 594.958,35		\$ 594.958,35
Utilidad acumulada	\$ 1.588.833,60		\$ 1.588.833,60
	<u>\$ 13.475.285,45</u>		<u>\$ 13.475.285,45</u>
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO	<u><u>\$ 17.932.137,00</u></u>		<u><u>\$ 18.682.971,43</u></u>

Medición posterior del activo por derecho de uso

Tal como se describe en el párrafo 29 de la NIIF 16, el activo se medirá aplicando el modelo del costo, según el cual, se registra el valor del activo al costo de adquisición menos la depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor y ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por el arrendamiento.

Para el cálculo de la depreciación la entidad lo realizará utilizando el método de línea recta. A continuación la fórmula para depreciación método de línea recta.

$$\text{Valor de depreciación} = \frac{\text{Valor del bien} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

TABLAS DE DEPRECIACIÓN

Tabla de depreciación del centro de producción

AÑO	DEPRECIACIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
			\$ 463,877.46
2017	\$ 154,625.82	\$ 154,625.82	\$ 309,251.64
2018	\$ 154,625.82	\$ 309,251.64	\$ 154,625.82
2019	\$ 154,625.82	\$ 463,877.46	\$ -

Tabla de depreciación de bodega

AÑO	DEPRECIACIÓN	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	IMPORTE EN LIBROS
			\$ 286,956.97
2017	\$ 95,652.32	\$ 95,652.32	\$ 191,304.65
2018	\$ 95,652.32	\$ 191,304.65	\$ 95,652.32
2019	\$ 95,652.32	\$ 286,956.97	\$ -

A continuación se presenta el registro contable por la depreciación del centro de producción y de la bodega para lo que se hace uso del método de línea recta, tal como lo expresa en la NIC 16 párrafo 43 el cual refleja que cada bien se debe depreciar de forma separada utilizando el método de depreciación que coincida con la vida útil del bien.

Libro Diario				
Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
530056	Gastos de distribución y venta		\$250,278.14	
53005610	Gasto por depreciación			
5300561010	Depreciación de centro de producción y distribución	\$154,625.82		
5300561020	Depreciación de bodega	\$95,652.32		
121006	Depreciación acumulada			\$250,278.14
12100610	Centro de producción y distribución	\$154,625.82		
12100620	Bodega	\$95,652.32		
	V/ Para registro de la depreciación correspondiente al año 2017		\$250,278.14	\$250,278.14

Medición posterior del pasivo por arrendamiento

La medición posterior del pasivo se realizará de acuerdo con el párrafo 36 de la NIIF 16, en este se realizará la disminución del importe en libros para reflejar el pago realizado por el arrendamiento.

El pago se divide en abono de capital y en intereses, el valor de la cuenta por pagar está conformado por: centro de producción y distribución \$142,889.80 y bodega por \$65,869.52, y el pago de intereses lo integran: centro de producción y distribución \$37,110.20 y bodega por \$30,130.48.

Libro Diario				
Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
212007	Cuentas por pagar arrendamiento financiero a corto plazo		\$ 208,759.32	
21200710	Arrenpro, S.A. de C.V.	\$ 208,759.32		
550056	Gasto financieros		\$ 67,240.68	
55005610	Gastos por intereses de arrendamiento financiero	\$ 67,240.68		
1120002	Crédito fiscal - IVA		\$ 35,880.00	
112000210	Crédito por compras	\$ 35,880.00		
111002	Efectivo y equivalentes del efectivo			\$311,880.00
11100210	Bancos	\$311,830.00		
	V/ Para registro del pago del canon de arrendamiento del año 2017		\$ 311,88.00	\$311,880.00

A continuación se muestra el impacto en resultados del año, con la implementación de la NIIF 16 en los primeros años se soportará un mayor monto en gastos, a diferencia del que se registraba con la aplicación de la NIC 17, debido a que con esta normativa el pago por los cánones de arrendamiento se registra de forma lineal y con la nueva modalidad lo que se registra es la depreciación y los intereses de los cánones de arrendamiento pagados, para ejemplificar se tiene: canon de arrendamiento para el centro de producción y distribución \$180,000.00 y para la bodega \$96,000.00 para todos los años, y para el caso de la aplicación de la NIIF 16 conformado por la depreciación e intereses de ambos bienes como se refleja en el cuadro siguiente:

Comparación del gasto en ambas normativas					
Año	NIC 17	NIIF 16		Total	Diferencia
	Canon	Depreciación	Intereses		
2017	\$ 276,000.00	\$ 250,278.14	\$ 67,240.68	\$ 317,518.82	\$ 41,518.82
2018	\$ 276,000.00	\$ 250,278.14	\$ 48,893.19	\$ 299,171.34	\$ 23,171.34
2019	\$ 276,000.00	\$ 250,278.14	\$ 28,905.00	\$ 279,183.15	\$ 3,183.15

A continuación el efecto de la aplicación de los arrendamientos relacionado con las leyes en materia tributaria y legal

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios

Para Grano de Trigo, S.A. de C.V., siendo una entidad que se rige bajo las leyes salvadoreñas, le constituye hecho generador de IVA el contrato bajo el concepto de servicios, de acuerdo al **Art 16**, mientras que en el **Art 17 literal c)** ejemplifica que el arrendamiento de bienes muebles corporales se considera una prestación de servicios, por lo tanto el arrendatario debe pagar el 13% de IVA generado por el canon pagado en concepto de arrendamiento al arrendador y este lo trasladará por medio de su declaración de IVA mensual, debido a que la NIIF 16 trata sobre la forma en cómo se contabilizarán los arrendamientos en lo regulado esta ley no surge ningún efecto ya que se mantiene el impuesto del 13% en concepto de canon de arrendamiento.

Ley de Impuesto sobre la Renta

Para este caso en específico como todos los bienes reconocidos de acuerdo a la NIIF 16 son considerados financieros la cuota que se paga se divide una parte en intereses y otra en abono a capital, por lo que el monto total de la cuota no puede deducirse del ISR, más bien solo el pago de intereses, ya que los bienes arrendados son considerados una figura para obtener financiamiento, una vez invertidas en las fuente generadora de renta es decir las actividades operativas de Grano de Trigo, S.A. de C.V., de acuerdo al **Art 29 numeral 4**

En relación a la depreciación que se reconoce, está de acuerdo a la LISR Grano de Trigo, S.A. de C.V., no puede deducírsela debido a que el bien arrendado no es de su propiedad, aunque sea utilizado para la obtención de rentas gravadas, esto según el **Art 30 numeral 5**.

Ley de Arrendamiento Financiero

Según el **Art 14** el arrendatario podrá deducirse para efectos del Impuesto sobre la Renta el valor de los cánones, cuotas o rentas de los arrendamientos para los bienes destinados en la producción de ingresos gravados, si existe el caso que los bienes arrendados generen ingresos gravados y exentos solamente será deducible la parte que corresponda a ingresos gravados sin hacer distinción entre financiero u operativo, pero en este caso prevalece lo que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El **Art 15** establece que en caso de bienes muebles que se tenía en arrendamiento, el arrendatario al adquirir estos bienes, tendrá derecho a deducirse el valor de la depreciación siempre que cumpla con los términos establecidos en el Art 30 de LISR.

Bienes que se contabilizarán como arrendamiento de corto plazo o de bajo valor

Luego de haber realizado el registro de los bienes que se contabilizaran como arrendamiento financiero, la entidad debe evaluar aquellos bienes que cumplen con las características de las exenciones detalladas en el párrafo 5 de la NIIF 16, los que contabilizará directamente al gasto y de forma lineal, como se demuestra a continuación:

Bien arrendado: **Computadora**

Años plazo: **2**

Fecha de inicio del arrendamiento: **01/01/2016**

Años pendientes a la fecha de transición de la normativa: **1 año**

Tasa de interés implícita: **6.75% anual**

Después de haber realizado el estudio de reconocimiento de acuerdo con la NIIF 16, se concluye que por ser un bien de bajo valor y además de corto plazo, la entidad lo debe reconocer como gasto de forma lineal a lo largo del arrendamiento.

Por lo tanto el registro contable por el activo clasificado como de corto plazo o de estos será el siguiente:

Libro Diario				
Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
520030	Gastos de administración		\$ 1,200.00	
52003050	Gastos por arrendamiento	\$ 1,200.00		
5200305010	Gastos por arrendamiento de corto plazo de activos de bajo valor	\$ 1,200.00		
1120002	Crédito fiscal - IVA		\$ 156.00	
112000210	Crédito por compras	\$ 156.00		
111002	Efectivo y equivalentes del efectivo			\$ 1,356.00
11100210	Bancos	\$ 1,356.00		
	V/ Para el registro del pago del canon de arrendamiento de corto plazo correspondiente al año 2017		\$ 1,356.00	\$ 1,356.00

Información a revelar

De acuerdo con el párrafo 51 al 60 de la NIIF 16, el arrendatario revelará en una nota única la información de los arrendamientos con referencia cruzada o una sección separada de los arrendamientos.

NOTA 1. ARRENDAMIENTOS

La compañía ha adquirido bienes en arrendamiento financiero. El plazo promedio de los arrendamientos es de 3 años, la tasa de los bienes es para el centro de producción y distribución 8% y para la bodega la cual tiene opción de compra al final del plazo es de 10.5%.

Las obligaciones bajo arrendamiento financiero son aseguradas por el arrendador, cargando esos montos al valor de los activos arrendados.

	Pagos mínimos del arrendamiento 2017	Valor presente de los pagos mínimos 2017
Cuentas por pagar de arrendamiento financiero		
A un año	\$ 142,889.80	\$ 142,889.80
+ De dos a más años	\$ 320,987.65	\$ 320,987.65
= Total	\$ 463,877.46	\$ 463,877.46
- cargos financieros futuros	\$142,889.80	
= Valor presente de las obligaciones por arrendamiento	\$ 320,987.65	\$ 320,987.65
+ Monto pagado a 12 meses		\$ 154,320.99
+ Monto a pagar después de 12 meses		\$ 166,666.67
= Total de arrendamientos financieros	\$ 320,987.65	\$ 320,987.65
Gasto por arrendamientos de corto plazo de activos		
+ de bajo valor	\$ 1,200.00	\$ -
Total de arrendamientos	\$ 322,187.65	

Implicaciones financieras

Para medir el impacto que tiene la aplicación de la NIIF 16 es importante evaluar algunas razones financieras que ayudarán a comparar la información financiera de la entidad, mientras aplicaba la NIC 17 y ahora que aplica la NIIF 16, como parte de la adopción de esta normativa, las razones financieras que se analizarán son: el EBITDA, razón circulante y la razón de deuda total. Importante enfocarse en unas de ellas ya que se verán afectadas por la inclusión de los arrendamientos operativos a los estados financieros, estas se detallan a continuación:

EBITDA: Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.

El EBITDA es el beneficio bruto de explotación calculado antes de la deducibilidad de los gastos financieros representando la capacidad de una empresa para generar beneficios considerando únicamente su actividad productiva con el fin de mostrar el resultado puro de explotación sin incorporar los gastos por intereses, impuestos, amortizaciones y depreciaciones.

Para el caso de Grano de trigo lo veremos a continuación:

GRANO DE TRIGO, S.A. DE C.V.			
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL			
Del 01 al 31 de enero de 2017			
(Expresados en dólares de los Estados Unidos de América)			
	Saldos 2017 con aplicación de NIC 17	Efecto por aplicación de NIIF 16	Saldos 2017 con efecto de aplicación de NIIF 16
INGRESOS	\$ 31457,985.75		\$ 31457,985.75
COSTO DE VENTAS	(\$ 19627,758.00)	\$ (180,000.00)	(\$ 19447,758.00)
UTILIDAD BRUTA	\$ 11830,227.75		\$ 12010,227.75
OTROS INGRESOS	\$ 99,675.25		\$ 99,675.25
GASTOS DE DISTRIBUCIÓN Y VENTAS	(\$ 9173,952.25)	\$ (96,000.00)	(\$ 9077,952.25)
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	(\$ 2135,319.00)		(\$ 2135,319.00)
EBITDA	\$ 620,631.75		\$ 896,631.75
GASTOS FINANCIEROS	(\$ 3,337.75)	\$ 67,240.68	(\$ 70,578.43)
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	\$ -	\$ 250,278.14	(\$ 250,278.14)
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 617,294.00		\$ 575,775.18
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (30%)	(\$ 185,188.20)		(\$ 247,816.00)
UTILIDAD DEL AÑO	\$ 432,105.80		\$ 327,959.18

Se puede observar en el estado de resultado presentado que con la aplicación de la NIC 17 Grano de trigo reconocía los arrendamientos operativos por el canon en su totalidad es por ello que los \$180,000.00 corresponden al centro de producción y distribución incluido dentro del

costo de venta, mientras que los \$96,000.00 pertenecen a la bodega se reconocidos en los gastos de distribución y venta; ahora estos valores deben restarse por la aplicación de la NIIF 16 ya que estos no pertenecen a esas cuentas, lo que ocasiona que la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización incremente, pasando de \$620,631.75 a \$896,631.75 es decir el EBITDA incremento.

Ahora la entidad, aplicando la NIIF 16 en el estado de resultados reconoce gastos por intereses por el pasivo a corto y a largo plazo que posee y gasto por depreciación que surge del activo por arrendamiento. Por ello la entidad incluye en los gasto por intereses \$67,240.68 y en los gastos por depreciación \$250,278.14. Lo anteriormente detallado genera cambios en los valores que se toman en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta; cuando la entidad aplicaba la NIC 17 la utilidad antes de impuesto interés amortización y depreciación era \$620,631.75 a esta le resta los intereses generados en ese periodo de \$3,337.75 dándole una utilidad antes de impuesto sobre la renta de \$617,294.00 esto se multiplica por el 30% y se obtiene el impuesto sobre la renta a pagar para ese periodo de \$185,188.20.

Con la implementación de la NIIF 16 los valores que se toman en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta cambian, se considera intereses por \$67,240.68 y depreciación por \$250,278.43 dando una utilidad antes de impuesto sobre la renta de \$575,775.18, pero para el cálculo del Impuesto sobre la renta solamente se deben de restar los gastos por intereses los que según el Art 29 numeral 10 de la LISR son deducibles, pero el gasto por la depreciación esta no es deducible debido a que estos bienes en arrendamiento no son propiedad de la entidad, esto basado en el Art 30 de la LISR, por lo tanto a los \$575,775.18 que ya se la habían restado los intereses y la depreciación, se le suman los \$250,278.43 de la depreciación y luego se multiplica por el 30% dando un impuesto sobre la renta de \$247,816.00.

Lo anterior tiene un efecto en la utilidad del periodo ya que con la NIC 17 la entidad tenía una utilidad de \$432,105.80 que serían distribuidos entre los accionistas al final del periodo y con la aplicación de la NIIF 16 por el cambio en los valores que se toman en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta, la entidad tiene una utilidad de \$327,959.18 disminuyendo en \$104,146.62, valores que deben de tomar en cuenta las accionistas la toma de decisiones en relación a la distribución de dividendos.

Razón circulante

Sirve como prueba de la solidez financiera de una empresa midiendo la capacidad de dinero en activos susceptibles de ser convertidos en dinero dentro del periodo de un año con el fin de pagar las deudas que posee en ese mismo periodo; es decir la capacidad que la empresa tiene para pagar sus obligaciones a corto plazo.

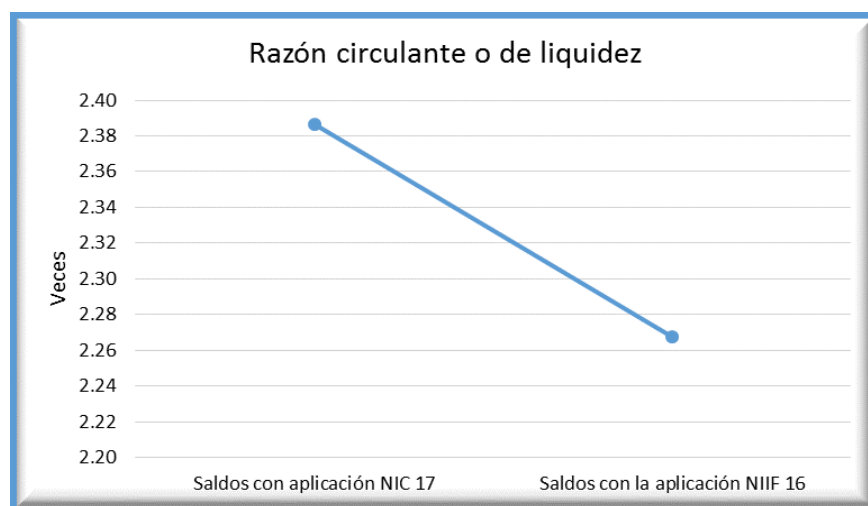
$$\text{Razón Circulante} = \frac{\text{Activo circulante}}{\text{Pasivo circulante}}$$

	Saldos con aplicación NIC 17	Saldos con la aplicación NIIF 16
Activo circulante	\$ 9,486,451.15	\$ 9,486,451.15
Pasivo circulante	\$ 3,975,177.80	\$ 4,183,937.12

$$\text{Razón Circulante aplicando la NIC 17} = \frac{\$9,486,451.15}{\$3,975,177.80} = 2.39 \text{ Veces}$$

$$\text{Razón Circulante aplicando NIIF 16} = \frac{\$9,486,451.15}{\$4,183,937.12} = 2.27 \text{ Veces}$$

Lo anterior se puede ver en forma gráfica:



La razón circulante conocida también como de liquidez disminuye debido a que se incluyen los pasivos por arrendamiento a corto plazo que con la NIIF 16 pasan a ser financieros, lo cual no se hacía con la NIC 17 debido a que se contabilizaban como operativos.

Esto significa que la incorporación de las obligaciones por los arrendamientos financieros en los estados financieros que la empresa tiene refleja con exactitud la capacidad que posee para solventar sus obligaciones a corto plazo, ya que con la NIC 17 la entidad por \$1.00 de obligaciones que tenía contaba con \$2.39 para hacerle frente; ahora con la aplicación de la NIIF 16 por cada \$1.00 de deudas que tiene la entidad cuenta con \$2.27 para hacerles frente. Aunque la capacidad de grano de trigo para hacerle frente a sus obligaciones a corto plazo disminuyó se puede observar que todavía tiene la capacidad de hacerle frente a sus obligaciones a corto plazo.

Razón de deuda total

Esta razón toma en cuenta todas las deudas que la empresa tiene y la capacidad que la empresa posee para hacerle frente a sus obligaciones con el capital que cuenta. La fórmula se detalla como sigue:

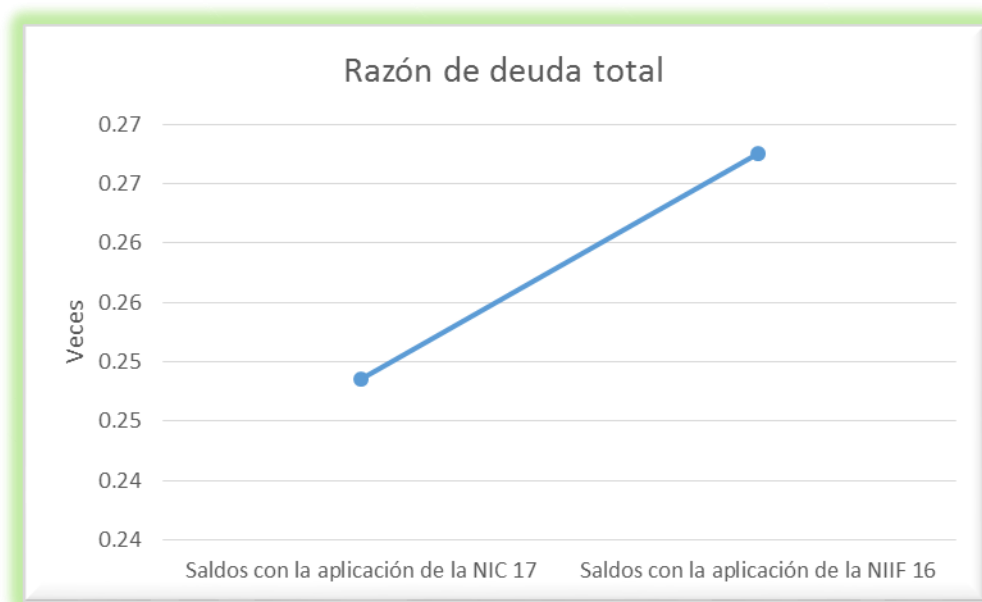
$$\text{Razón de deuda total} = \frac{\text{Activos totales} - \text{Capital total}}{\text{Activos totales}}$$

	Saldos con la aplicación de la NIC 17	Saldos con la aplicación de la NIIF 16
Activos totales	\$ 17,932,137.00	\$ 18,396,014.46
Capital Total	\$ 13,475,285.45	\$ 13,475,285.45

$$\text{Razón de deuda a capital aplicando la NIC 17} = \frac{\$17,932,137.00 - \$13,475,285.45}{\$13,475,285.45} = 0.25 \text{ Veces}$$

$$\text{Razón de deuda a capital aplicando la NIIF 16} = \frac{\$18,396,014.46 - \$13,475,285.45}{\$13,475,285.45} = 0.27 \text{ Veces}$$

Lo anterior se puede ver en la gráfica siguiente:



En esta relaciona la deuda que la entidad tiene y el capital para hacerle frente a esta, se ve incrementada debido a que en el pasivo se incorpora la deuda procedente de los arrendamientos que se incluyen con la NIIF 16 como financieros y que la NIC 17 los excluía por ser contabilizados como operativos.

Esto significa que la entidad refleja la deuda real que la empresa tiene, y que con la aplicación de la NIC 17 representa que la empresa tiene \$0.25 centavos de deuda y que tiene un dólar de capital para hacerle frente y con la aplicación de la NIIF 16 la cual incorpora al estado de situación financiera la deuda en concepto de arrendamientos que solo se revelaban en notas y que con esta cumplen con la característica de financiero, representa que la empresa tiene \$0.27 centavos de deuda y para esto tiene un dólar de capital para hacerle frente.

CONCLUSIONES

- La no aplicación de la NIIF 16, implica poca razonabilidad, comparabilidad y fiabilidad de las cifras presentadas los estados financieros, esto genera que los usuarios de los mismos tomen decisiones económicas, administrativas u otras que no vayan en relación con la realidad de la entidad.
- El desconocimientos de la NIIF 16 por parte de los contadores que laboran en las empresas del sector industrial radica en el hecho de ser una normativa recientemente publicada por ende desconocen los criterios de aplicabilidad que establece lo que ocasiona que al momento que esta normativa entre en vigencia obligatoria tengan inconvenientes y mayores costos de implementación
- Otra razón por la cual los contadores objeto de estudio desconocen el contenido de la NIIF 16 es porque no reciben capacitaciones por parte de las empresas industriales del municipio de San Salvador donde laboran, en relación a la emisión de nuevas normas contables, lo que conlleva al incumplimientos de los criterios establecidos en diversas normas por los organismos internacionales encargados de la creación, modificación y emisión de las mismas.
- Es de utilidad para el contador que labora en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador y que aplican las NIIF para la contabilización de sus operaciones un documento guía que ejemplifique por medio de casos prácticos la aplicación de la NIIF 16 en la contabilización de sus arrendamientos, siendo una herramienta que le permita conocer paso a paso los criterios de aplicabilidad de la misma; así mismo le permitirá a otras personas interesadas en el tema aumentar sus conocimientos y aplicarlos en su actividad profesional

RECOMENDACIONES

- Que las empresas del sector industrial adopten la NIIF 16 ya sea de forma anticipada o cuando está entre en vigencia obligatoria, ya que esto le genera una mayor fiabilidad en la información que proporciona a los usuario de los estados financieros, para la toma de decisiones.
- Los contadores de las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador, y demás profesionales consideren el hábito auto capacitarse, especialmente en lo relacionado a la emisión o modificación de normas contables y demás leyes aplicables a la profesión, ya que esto les dará un valor agregado realizando sus actividades profesionales con mayor calidad.
- Establecer programas de capacitación tanto para las empresas que las imparten con poca frecuencia como aquellas entidades que no capacitan al personal, sobre temas relacionados a la modificación o creación de nuevas normas contables como es el caso de la NIIF 16, con el propósito de orientar y proporcionar las herramientas necesarias para mantener sus conocimientos actualizados.
- Para los contadores que laboran en las empresas que aplican las NIIF en la contabilización de sus operaciones, se recomienda utilicen este trabajo de investigación ya que les permitirá tener un panorama claro a lo que se enfrentaran al momento de aplicar la NIIF 16 (implicaciones contables, legales y financieras) y debido a que la normativa es de obligatorio cumplimiento les servirá para comprender paso a paso los lineamientos a seguir al momento de contabilizar sus arrendamientos bajo el enfoque de esta normativa

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de El Salvador. Ley de Impuesto sobre la Renta, (2000). Recuperado de <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentoslegislativos/ley-de-impuesto-sobre-la-renta>

Asamblea Legislativa de El Salvador. Ley del IVA, (2000). Recuperado de <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/ley-de-impuesto-a-la-transferencia-de-bienes-muebles-y-la-prestacion-de-servicios-iva>

Asamblea Legislativa de El Salvador. Ley de Arrendamiento Financiero, (2000). Recuperado de <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/ley-de-arrendamiento-financiero>

Ávalos Sánchez, I. E., Martínez Fuentes, F. M., & Rivas Berrios, L. A. (2012). "NIIF PARA PYMES APLICADA EN LA CONTABILIZACION DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTOS EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR INDUSTRIAL DEL MUNICIPIO DE ANTIGUO CUSCATLAN". San Salvador: Universidad de El Salvador.

Contabilidad, C. d. (2015). Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes. Inglaterra: IASB.

Contabilidad, J. d. (Enero 2016). NIIF 16 Arrendamientos. Inglaterra: Fundación IFRS.

Contabilidad, J. d. (Enero 2016). NIIF 16 Arrendamientos. Inglaterra : Fundación IFRS.

DELOITTE. (enero 2015). IASB emite el ISFRS 16-Arrendamientos.Londos: The Creative Studio at Deloitte.

Deloitte. (2016). NIIF 16 Arrendamientos. Grupo Tecnico , 18-19.

Hernandez Sandoval , K. E., Monterrosa Arias, J. B., & Quintanilla Guerrero, I. A. (2003).

"EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (LEASING), EN LA PRACTICA MERCANTIL SALVADOREÑA". San Salvador: Universidad de El Salvador.

IASB. (2006). Manual del Procedimiento a Seguir para el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. E.E.U.U.: Fundación IFRS.

KPMG. (2015). NIIF 16 Arrendamientos Resumen. suiza: KPMG International.

ANEXOS

TÉCNICAS Y RECOLECCION DE DATOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



CUESTIONARIO

DIRIGIDO A: Contador u otro Personal que lleva la contabilidad en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador.

OBJETIVO DE LA ENCUESTA: Indagar sobre la aplicabilidad de la Norma Internacional de Información Financiera 16 “Arrendamientos” en las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador, que le sirva al Contador que labora en dichas empresas para la aplicación correcta de los criterios que en ella se definen, así como sus implicaciones contables, legales y financieras.

PROPÓSITO: El cuestionario se ha realizado por estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública, con el fin de respaldar el trabajo de investigación “Implicaciones Contables legales y financieras de los arredramientos para las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador en el marco de la Norma Internacional de Información Financiera 16”.

INDICACIONES: A continuación se presentan una serie de interrogantes, favor marque con una “X” la(s) respuesta(s) que usted considere más conveniente o complementar según el caso.

1. ¿Cuánto tiempo tiene de prestar sus servicios contables?

- a) de 1 año a menos de 3 años
- b) de 3 años a menos de 6 años
- c) de 6 años a menos de 9 años
- d) de 9 años en adelante

Objetivo: Obtener el dato sobre tiempo que tiene el Contador de ofrecer sus servicios contables para verificar si es posible establecer una relación del tiempo que tiene de prestar sus servicios con el grado de experiencia que este ha adquirido a través de los años y la aplicación de sus conocimientos y habilidades.

Indicador: Pregunta de control

2. Además de prestar sus servicios como contador ¿En qué otra área se desempeña? (puede marcar más de una opción)

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> a) Docente | <input type="checkbox"/> f) Profesional independiente |
| <input type="checkbox"/> b) Consultor | <input type="checkbox"/> g) Servicios outsourcing |
| <input type="checkbox"/> c) Asesor | <input type="checkbox"/> h) Ninguna de las anteriores |
| <input type="checkbox"/> d) Auditor interno | <input type="checkbox"/> i) Otro especifique_____ |
| <input type="checkbox"/> e) Auditor fiscal | _____ |

Objetivo: Indagar si el Contador se desempeña en otras facetas o áreas laborales siempre relacionadas con la carrera, en las cuales muestra sus conocimientos y habilidades.

Indicador: Pregunta de control

3. Para la adquisición de un activo (bien mueble) ¿Qué opción utiliza la entidad con más frecuencia?

- a) Préstamo en un banco
- b) Arrendamiento
- c) el costo lo asume la entidad
- d) Otro(especifique) _____
- e) No sabe/No responde

Objetivo: Obtener información sobre la manera en que las empresas adquieren sus activos fijos, y vincularlo con los beneficios económicos que estas opciones de financiamiento les pueda generar.

Indicador: Financiamiento

4. En el caso que la entidad haga uso del arrendamiento ¿Cómo los categoriza?

- a) Financiero d) No tiene arrendamientos
 b) Operativo (alquiler) e) No Sabe/ No responde
 c) Tanto financieros como operativos

Objetivo: Indagar las categorías de arrendamiento que posee la entidad en que labora el profesional de la contabilidad para la debida aplicación de los criterios contables de los mismos.

Indicador: Reconocimiento de los arrendamientos

5. ¿Cuál es el plazo de los contratos de arrendamiento que tiene la entidad?

- a) 1 año c) más de 3 años
 b) 2 años d) No sabe/ No responde

Objetivo: Identificar el tiempo de vencimiento de los contratos de arrendamiento que posee la entidad y con base a ello tener una estimación de los beneficios económicos que esta obtiene.

Indicador: Reconocimiento de los arrendamientos

6. ¿De qué forma se realizan los contratos de arrendamiento en la empresa que usted presta sus servicios?

- a) verbal Escrito Otro(especifique): _____
 d) No sabe/ No responde

Objetivo: medir por medio de la respuesta, si las empresas realizan sus contratos de arrendamiento de forma escrita para cumplir con los requisitos legales al momento que se presente algún inconveniente con el bien arrendado.

Indicador: Reconocimiento de los arrendamientos.

7. ¿En cuál de las siguientes disposiciones legales considera usted que hay regulación de los arrendamientos?

- a) Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR)
 b) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios (LIVA)
 c) Ley de Arrendamiento Financiero
 d) Todas las anteriores
 e) Otro (especifique) : _____

f) No sabe/ No responde

Objetivo: Indagar si el contador conoce sobre las regulaciones legal y tributaria que está inmersa en la figura del arrendamiento y la aplicación de la misma.

Indicadores: Conocimientos legales sobre arrendamiento

8. ¿Qué tipo de normativa contable aplica la entidad en la que usted presta sus servicios?

- a) NIIF
- b) NIIF para PyMES
- c) Normas de Contabilidad Financiera
- d) No sabe/ No responde
- e) Otro (especifique) : _____

Objetivo: Medir por medio de la respuesta si el contador que labora en las empresas del sector industrial tiene conocimiento de la normativa contable que está aplica, para determinar el cumplimiento de la misma.

Indicador: Conocimiento de normas contables

Si su respuesta anterior fue NIIF, conteste la siguiente pregunta

9 ¿Con base a qué criterio utiliza esta normativa?

- a) La empresa que consolida hace uso de esta normativa
- b) Tienen obligacion publica de rendir cuenta
- c) La empresa cotiza en la bolsa de valores
- d) No sabe/ No responde

Objetivo: Conocer si el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial tiene claro bajo qué criterio la entidad ha adoptado la Norma Internacional de Información Financiera para el registro de sus operaciones.

Indicador: Conocimiento de normas contables.

10 ¿Tiene conocimiento sobre la nueva norma NIIF 16 arrendamiento emitida por el IASB?

- a) Sí b) No

Objetivo: Medir por medio de la respuesta, si el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial esta actualizado con las nuevas normas contables que el IASB emite para determinar el grado de educacion continua que este posee.

11. ¿De qué forma se enteró de la emisión de la NIIF 16 arrendamientos?

- a) Notificación de la gerencia
- b) A través de un colega
- c) Correo electrónico
- d) Redes sociales
- e) Gremiales Profesionales
- f) Sitios webs relacionados a la contabilidad
- g) La empresa privada
- h) Consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría
- i) No sabe/ No responde
- j) Otra (especifique) _____

Objetivo: Medir por medio de la respuesta el grado de educación continúa que el contador posee, si le sirve como medios de actualización sobre la emisión de nuevas normas contables.

Indicador: Conocimiento de normas contables

12. ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

- a) Cada 6 meses
- b) Cada año
- c) Cada 2 años
- d) Cuando una nueva norma es emitida
- e) No recibo capacitación

Objetivo: Indagar sobre la preparación continua que brinda la entidad en que el profesional contable presta sus servicios, sobre normativa contable, debido a los cambios que estas experimentan y que deben aplicarse en dicha empresa.

Indicador: frecuencia de capacitaciones

13. ¿Por qué medio recibe las capacitaciones sobre normas contables?

- a) Los gerentes de la empresa la imparten
- b) La empresa contrata a un especialista
- c) Capacitaciones vía internet
- d) Auto aprendizaje

- e) No sabe/ No responde
- f) Otros (especifique): _____

Objetivo: Medir por medio de la respuesta el grado de aprendizaje continuo que el contador recibe en la empresa que presta sus servicios, de tal forma que pueda aplicarlo sus conocimientos y habilidades adquiridas.

Indicador: accesibilidad a capacitaciones.

14. Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones contables; según su criterio ¿cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia?

- a) Cambio en la estructura y presentación de los estados financieros
- b) Cambios en las políticas contables
- c) Cambios en la forma de contabilización
- d) Cambios en los registros contables
- e) Todas las anteriores
- f) No sabe/ No responde
- g) Otros (especifique) _____

Objetivo: Medir el grado de conocimiento que posee el profesional contable que presta su servicio en las empresas del sector industrial basado en su experiencia sobre los efectos contables que se genera en la adopción de una nueva normativa contable.

Indicador: Experiencia laboral

15. Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones legales; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia:

- a) Genera un mayor pago de impuesto
- b) Genera impuesto diferido
- c) Cambios en las cláusulas contractuales
- d) Todas las anteriores
- e) No sabe/ No responde
- f) Otro (especifique)

Objetivo: Medir el grado de conocimiento que posee el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial basado en su experiencia sobre los efectos legales que se genera cuando se adopta una nueva norma contable.

Indicador: Experiencia laboral.

16. Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones Financieras ; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia:

- a) Aumento/disminución de los ratios de liquidez
- b) Aumento/disminución de los ratios de apalancamiento financiero
- c) Aumento/disminución del EBITDA
- d) Todas las anteriores
- e) No sabe/No responde
- f) Otro Especifique_____

Objetivo: Medir la capacidad que tiene el profesional de la contaduría para hacerle frente a las implicaciones financieras que genera la implementación de una nueva norma.

Indicador: Conocimiento de ratios financieros.

17. Según su criterio ¿cuáles son los efectos de no aplicar correctamente la NIIF 16 Arrendamientos así como las demás normas contables?

- a) Poca razonabilidad de los estados financieros
- b) No presenta la situación económica real de la entidad
- c) Poca credibilidad de la información financiera ante terceros
- d) No existe comparabilidad en los estados financieros
- e) Todas las anteriores
- f) No sabe/ no responde
- g) Otro (especifique) _____

Objetivo: Indagar si el profesional del área contable tienen conocimientos sobre las consecuencias negativas que genera la no aplicación correctamente la normativa.

Indicador: Conocimiento de normas contables.

18. ¿Qué normativa contable utiliza actualmente para contabilizar los arrendamientos?

- a) NIC 17 Arrendamientos
- b) Sección 20 Arrendamientos
- c) Otra (Especifique)_____
- d) No sabe/ No responde

Objetivo: Medir por medio de la respuesta del contador la normativa contable utilizada en la los

registros de los contratos de arrendamiento que posee la entidad.

Indicadores: Conocimiento de normas contables.

19. La NIIF 16 tiene la opción de ser aplicada con anticipación, ¿Qué tan importante considera la aplicación temprana de esta normativa?

- a) Muy importante
- b) Importante
- c) Poco importante
- d) Nada importante
- e) No sabe/ No responde

Objetivo: Identificar si la entidad está a la expectativa de los cambios en las normativas contables para ser competitiva en su medio, y que el profesional de la contabilidad pueda aplicar sus conocimientos de manera oportuna en dichos casos.

Indicador: Conocimiento de normas contables.

20. Señale algunos de los criterios más relevantes que conoce sobre los cambios que trae la NIIF 16.

- a) Cambios en algunas razones financieras
- b) Cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos
- c) Cambios en la estructura de los estados financieros
- d) Desconozco el contenido de la nueva normativa

Objetivo: Medir por medio de la respuesta del contador sobre la actualización en sus conocimientos que posee de la nueva normativa contable y los criterios que esta contiene.

Indicador: Conocimiento de normas contables.

21. Considera de utilidad un trabajo de investigación de la nueva normativa NIIF 16 arrendamiento a través de ejemplos prácticos que facilite al contador la aplicación de la misma

- a) Sí
- b) No

Objetivo: Identificar el grado de importancia que el profesional le dará a un trabajo que refleje por medio de casos hipotéticos diferentes escenarios que se pueden presentar al contabilizar los arrendamientos.

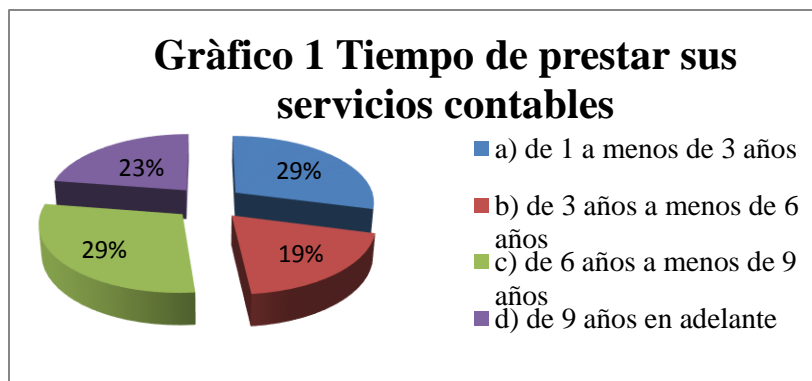
Indicador: Pregunta de control.

ANÁLISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS

PREGUNTA UNO: ¿Cuánto tiempo tiene de prestar sus servicios contables?

OBJETIVO: Obtener el dato sobre tiempo que tiene el Contador de ofrecer sus servicios contables para verificar si es posible establecer una relación del tiempo que tiene de prestar sus servicios con el grado de experiencia que este ha adquirido a través de los años y la aplicación de sus conocimientos y habilidades.

TABLA 1		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) de 1 a menos de 3 años	9	29%
b) de 3 años a menos de 6 años	6	19%
c) de 6 años a menos de 9 años	9	29%
d) de 9 años en adelante	7	23%
Total	31	100%

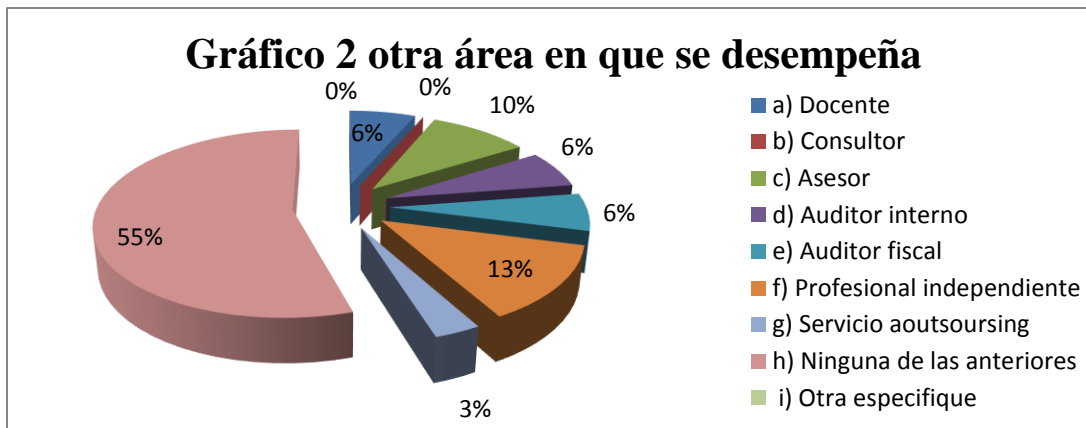


ANÁLISIS: Los contadores encuestados que tiene entre 6 a menos de 9 años de desempeñarse profesionalmente representan el 29% del total de encuestados, igual porcentaje cuentan quienes poseen con un tiempo de prestar sus servicios de 1 a menos de 3 años, mientras que un 23 % tiene más de 9 años de experiencia en el área contable.

PREGUNTA DOS: Además de prestar sus servicios como contador ¿En qué otra área se desempeña? (puede marcar más de una opción)

OBJETIVO: Indagar si el contador se desempeña en otras facetas o áreas laborales siempre relacionadas con la carrera, en las cuales muestra sus conocimientos y habilidades.

TABLA 2		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Docente	2	6%
b) Consultor	0	0%
c) Asesor	3	10%
d) Auditor interno	2	6%
e) Auditor fiscal	2	6%
f) Profesional independiente	4	13%
g) Servicio aoutsourcing	1	3%
h) Ninguna de las anteriores	17	55%
i) Otra especifique	0	0%
Total	31	100%

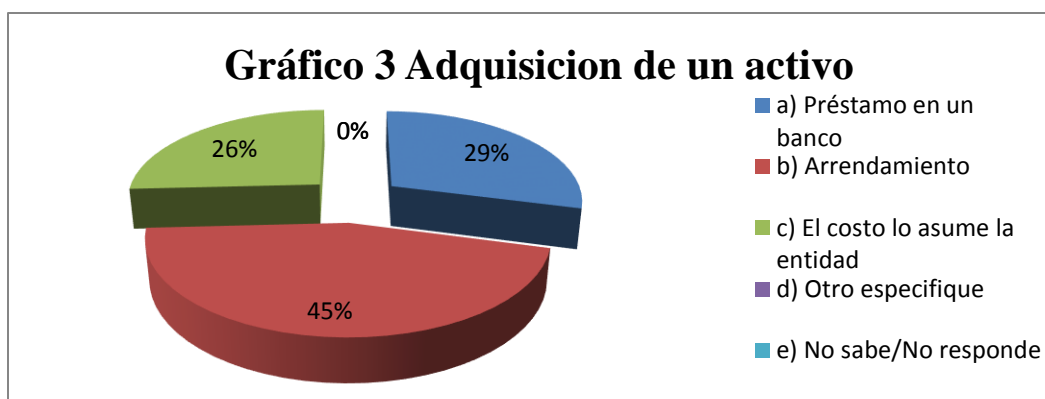


ANÁLISIS: El 55% del total encuestados manifestó que no se desempeña en otra faceta o área laboral y que se dedican exclusivamente a prestar sus servicios como contadores generales, por el contrario el 13% aparte de llevar la contabilidad de la empresa en la que labora realiza trabajos de forma independiente siempre que se lo soliciten, mientras los que se desempeñan en la docencia y auditoría fiscal representan el 6% cada uno.

PREGUNTA TRES: Para la adquisición de un activo (bien mueble) ¿Qué opción utiliza la entidad con más frecuencia?

OBJETIVO: Obtener información sobre la manera en que las empresas adquieren sus activos fijos, y vincularlo con los beneficios económicos que estas opciones de financiamiento les pueda generar.

TABLA 3		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Préstamo en un banco	9	29%
b) Arrendamiento	14	45%
c) El costo lo asume la entidad	8	26%
d) Otro especifique	0	0%
e) No sabe/No responde	0	0%
Total	31	100%

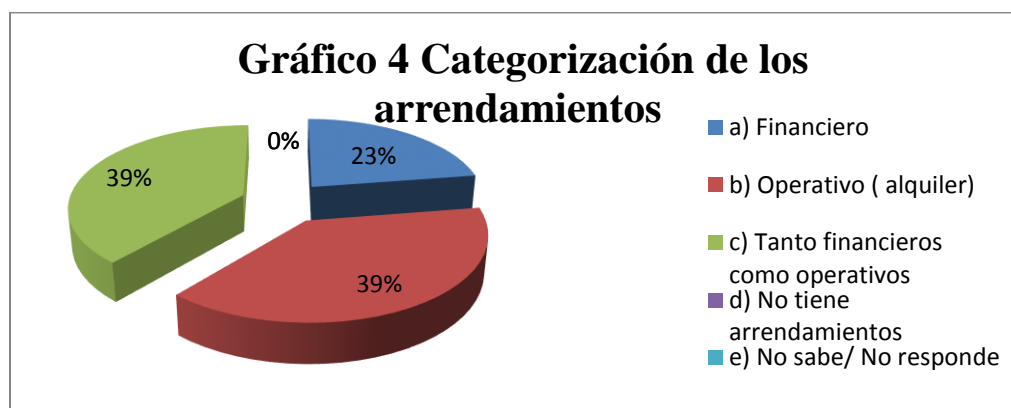


ANÁLISIS: Se puede observar que el arrendamiento resulta ser la opción más utilizada por las empresas al momento de adquirir un activo, esto representa el 45% del total de encuestados, por otro lado el 29% manifestaron que lo hacen mediante la adquisición de préstamo en instituciones financieras mientras que el 26% manifestaron que el costo lo asume la entidad.

PREGUNTA CUATRO: En el caso que la entidad haga uso del arrendamiento ¿Cómo los categoriza?

OBJETIVO: Indagar las categorías de arrendamiento que posee la entidad en que labora el profesional de la contabilidad para la debida aplicación de los criterios contables de los mismos.

TABLA 4		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Financiero	7	23%
b) Operativo (alquiler)	12	39%
c) Tanto financieros como operativos	12	39%
d) No tiene arrendamientos	0	0%
e) No sabe/ No responde	0	0%
Total	31	100%

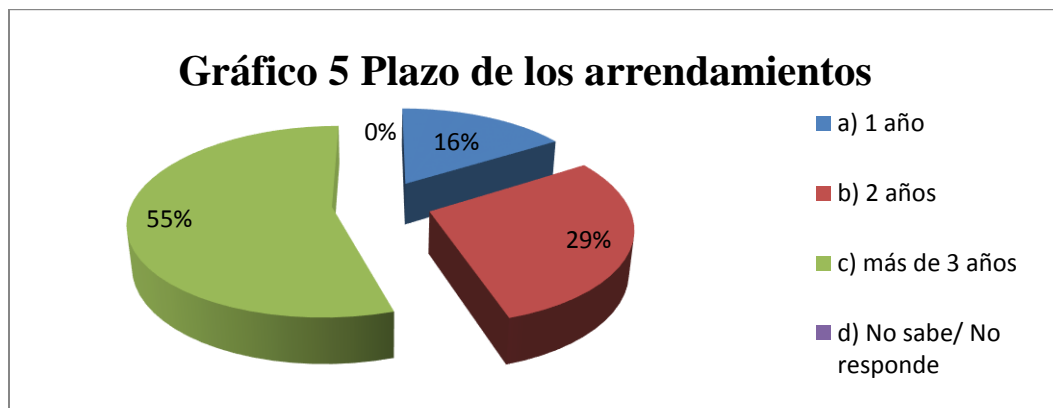


ANÁLISIS: Los contadores encuestados manifestó que las empresas en las que labora tiene arrendamientos tanto financieros como operativos siendo este el 39% del total de encuestados, igual porcentaje manifestó que solamente tienen operativos (alquileres); mientras que un 23 % cuentan solamente con financieros.

PREGUNTA CINCO: ¿Cuál es el plazo de los contratos de arrendamiento que tiene la entidad?

OBJETIVO: Identificar el tiempo de vencimiento de los contratos de arrendamiento que posee la entidad y con base a ello tener una estimación de los beneficios económicos que esta obtiene.

TABLA 5		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) 1 año	5	16%
b) 2 años	9	29%
c) más de 3 años	17	55%
d) No sabe/ No responde	0	0%
Total	31	100%

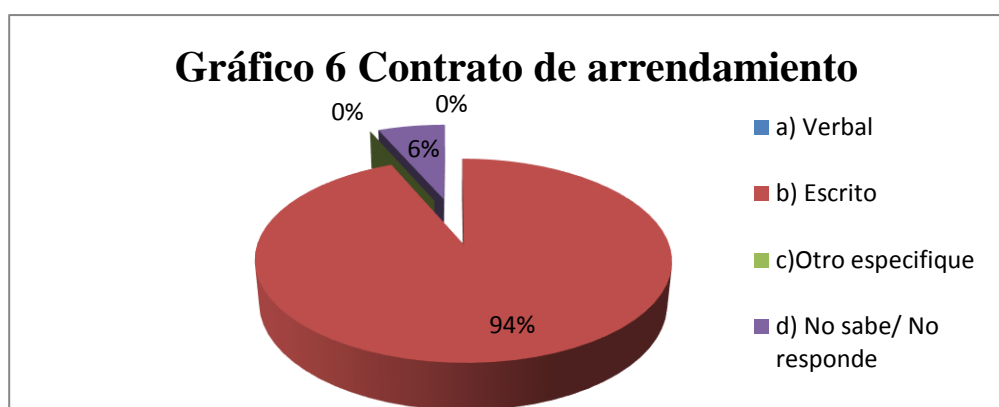


ANÁLISIS: El 55% de los encuestados señala que los contratos de arrendamientos que posee las empresas donde labora tienen un plazo mayor a 3 años, un 29% dos años mientras que el 16% solamente tiene 1 año plazo.

PREGUNTA SEIS: ¿De qué forma se realizan los contratos de arrendamiento en la empresa que usted presta sus servicios?

OBJETIVO: medir por medio de la respuesta, si las empresas realizan sus contratos de arrendamiento de forma escrita para cumplir con los requisitos legales al momento que se presente algún inconveniente con el bien arrendado.

TABLA 6		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Verbal	0	0%
b) Escrito	29	94%
c) Otro especifique	0	0%
d) No sabe/ No responde	2	6%
Total	31	100%

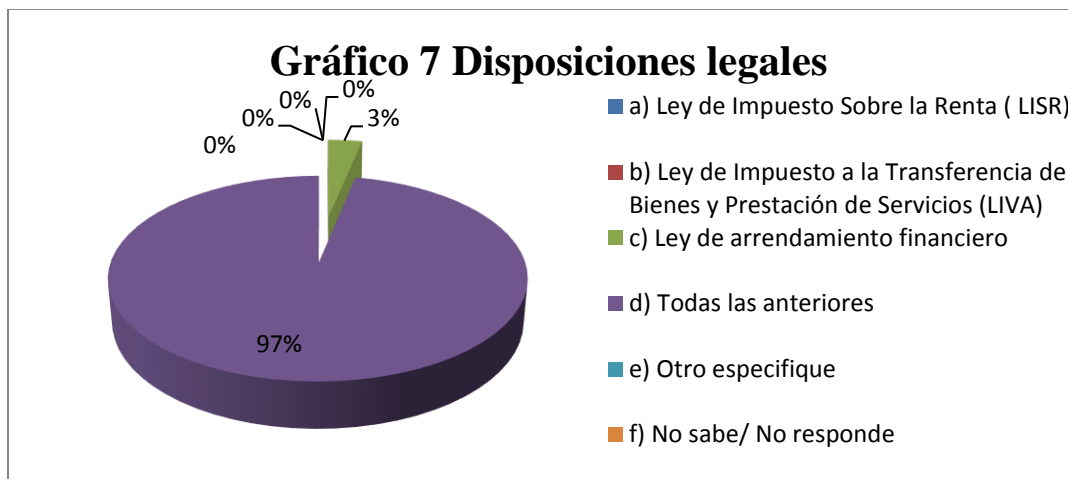


ANÁLISIS: La realización de los contratos de forma escrita resultó ser la opción con mayor porcentaje, representando este el 94% del total de encuestados, mientras que un 6% indicó que desconocen la forma en que la entidad lleva a cabo sus arrendamientos. Ninguno de los contadores sujetos a análisis respondió que la empresa donde labora realiza sus contratos de forma verbal.

PREGUNTA SIETE: ¿En cuál de las siguientes disposiciones legales considera usted que hay regulación de los arrendamientos?

OBJETIVO: Indagar si el contador conoce sobre las regulaciones legal y tributaria que está inmersa en la figura del arredramiento y la aplicación de la misma.

TABLA 7		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR)	0	0%
b) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios (LIVA)	0	0%
c) Ley de arrendamiento financiero	1	3%
d) Todas las anteriores	30	97%
e) Otro especifique	0	0%
f) No sabe/ No responde	0	0%
Total	31	100%

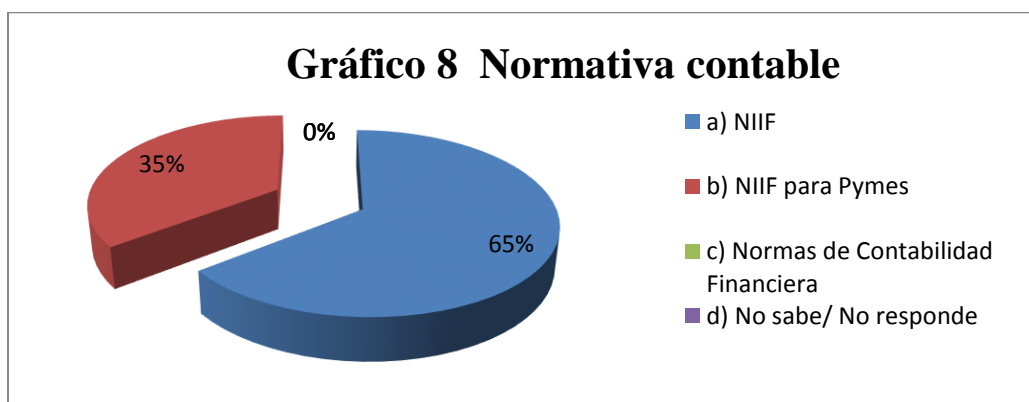


ANÁLISIS: Los contadores encuestados conocen las diversas disposiciones legales que toman en cuenta la figura del arrendamiento como lo son: Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), Ley de Impuesto a la de Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (LIVA) y Ley de Arrendamiento Financiero siendo este en porcentaje el 97% de los encuestados; mientras que un 3% conoce solamente la Ley de Arrendamiento Financiero.

PREGUNTA OCHO: ¿Qué tipo de normativa contable aplica la entidad en la que usted presta sus servicios?

OBJETIVO: Medir por medio de la respuesta si el contador que labora en las empresas del sector industrial tiene conocimiento de la normativa contable que está aplica, para determinar el cumplimiento de la misma.

TABLA 8		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) NIIF	20	65%
b) NIIF para PyMES	11	35%
c) Normas de Contabilidad Financiera	0	0%
d) No sabe/ No responde	0	0%
e) Otro especifique	0	0%
Total	31	100%



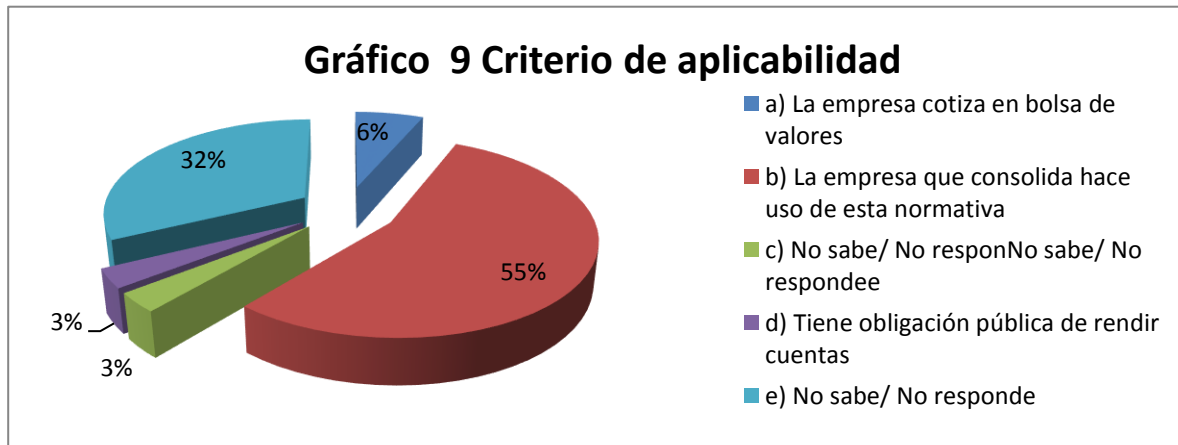
ANÁLISIS: Del total de encuestados un 65% afirman que la Normativa contable adoptada por la empresa en la que presta sus servicios para llevar a cabo el registro de sus operaciones son las NIIF, mientras que un 35% utilizan las NIIF para PyMES.

Si su respuesta anterior fue NIIF, conteste la siguiente pregunta

PREGUNTA NUEVE: ¿Con base a qué criterio utiliza esta normativa?

Objetivo: Conocer si el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial tiene claro bajo qué criterio la entidad ha adoptado la Norma Internacional de Información Financiera para el registro de sus operaciones.

TABLA 9		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) La empresa cotiza en bolsa de valores	2	6%
b) La empresa que consolida hace uso de esta normativa	17	55%
c) No sabe/ No responde	1	3%
d) Tiene obligación pública de rendir cuentas	1	3%
e) No sabe/ No responde	10	32%
Total	31	100%

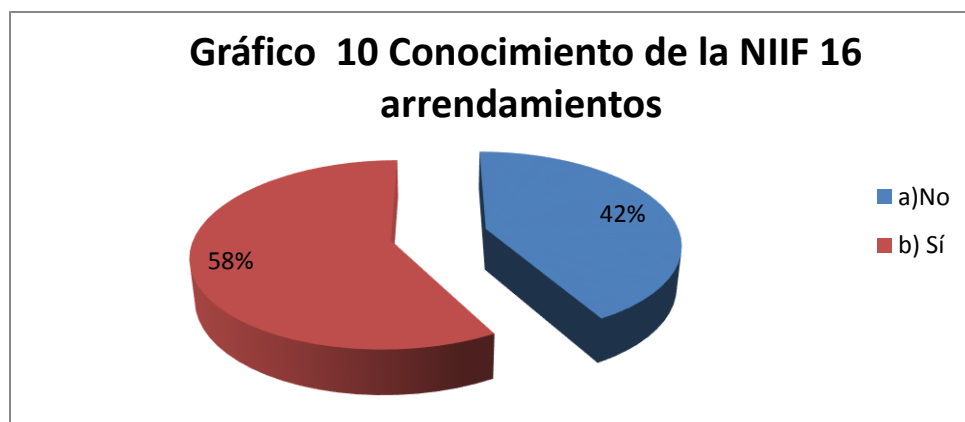


ANÁLISIS: El 55% de los contadores encuestados afirma que utilizan las NIIF debido a que la empresa que consolida hace uso de esta normativa puesto que son subsidiarias, y un 6% la utilizan porque cotizan en bolsa de valores, mientras que un 32% no respondió a dicha interrogante debido a que aplican NIIF Para PyMES.

PREGUNTA DIEZ ¿Tiene conocimiento sobre la nueva norma NIIF 16 arrendamiento emitida por el IASB?

Objetivo: Medir por medio de la respuesta, si el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial esta actualizado con las nuevas normas contables que el IASB emite para determinar el grado de educacion continua que este posee.

TABLA 10		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a)No	13	42%
b) Sí	18	58%
Total	31	100%

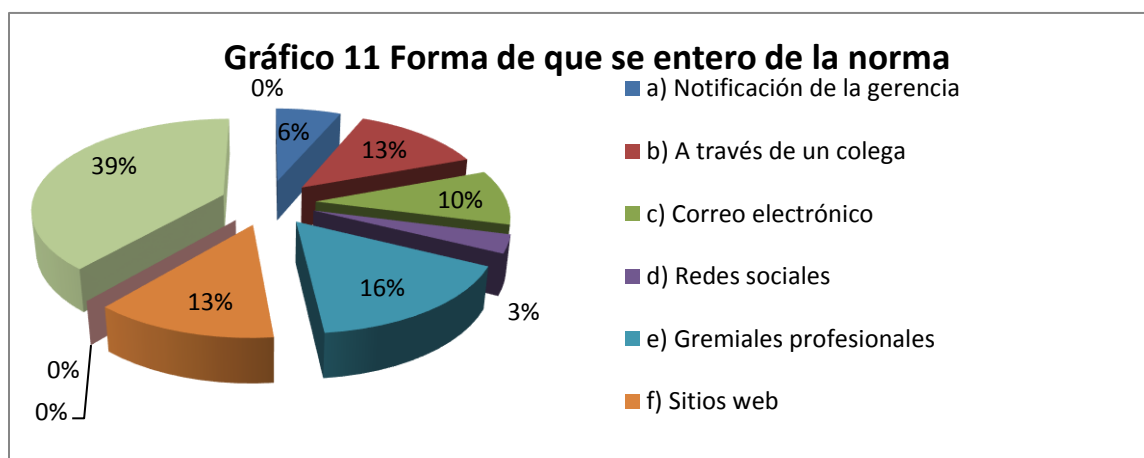


ANÁLISIS: Los contadores encuestados afirman que tienen conocimiento sobre la emisión de la norma de información financiera 16 Arrendamientos siendo estos el 58% de los encuestados, mientras que un 42% especificaron que desconocen dicha normativa.

PREGUNTA ONCE: ¿De qué forma se enteró de la emisión de la NIIF 16 arrendamientos?

OBJETIVO: Medir por medio de la respuesta el grado de educación continúa que el contador posee, si le sirve como medios de actualización sobre la emisión de nuevas normas contables.

TABLA 11		
Alternativas	Frecuencia	Porcentaje
a) Notificación de la gerencia	2	6%
b) A través de un colega	4	13%
c) Correo electrónico	3	10%
d) Redes sociales	1	3%
e) Gremiales profesionales	5	16%
f) Sitios web	4	13%
g) La empresa privada	0	0%
h) Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría	0	0%
i) No sabe/ No responde	12	39%
j) Otra especifique	0	0%
Total	31	100%

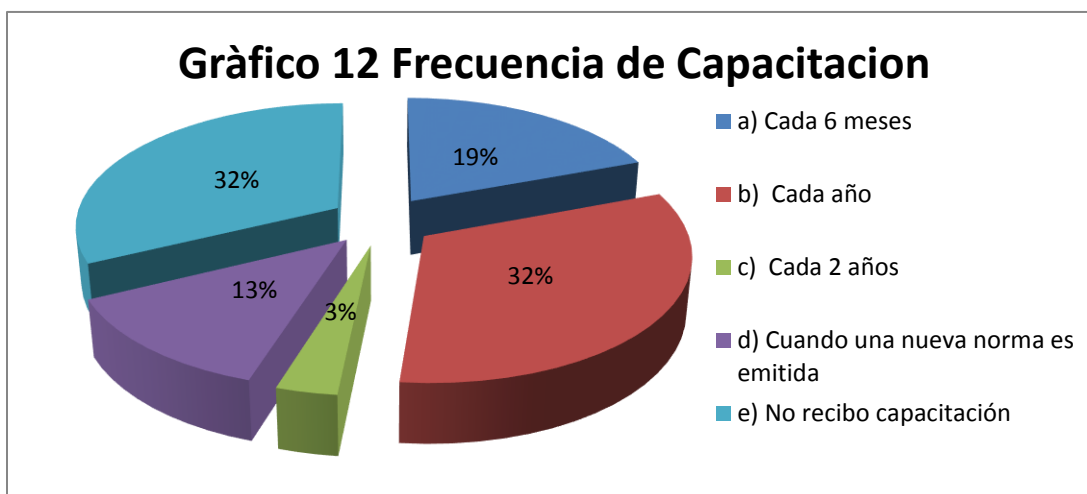


ANÁLISIS: Las gremiales profesionales fueron el medio para que el 16% de los contadores encuestados se dieran cuenta de la existencia de la nueva norma sobre los arrendamientos NIIF 16 por medio de los boletines que emiten algunas gremiales, como firmas de auditoría, similar porcentaje refleja aquellos contadores que se dieron cuenta por medio de un colega o en alguna página de internet relacionada a temas de contabilidad mientras que un porcentaje alto el 39% de los encuestados no respondió esta interrogante.

PREGUNTA DOCE: ¿Cada cuánto recibe capacitaciones sobre cambios en las normas contables?

OBJETIVO: Indagar sobre la preparación continua que brinda la entidad en que el profesional contable presta sus servicios, sobre normativa contable, debido a los cambios que estas experimentan y que deben aplicarse en dicha empresa.

TABLA N° 12		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Cada 6 meses	6	19%
b) Cada año	10	32%
c) Cada 2 años	1	3%
d) Cuando una nueva norma es emitida	4	13%
e) No recibo capacitación	10	32%
Total	31	100%

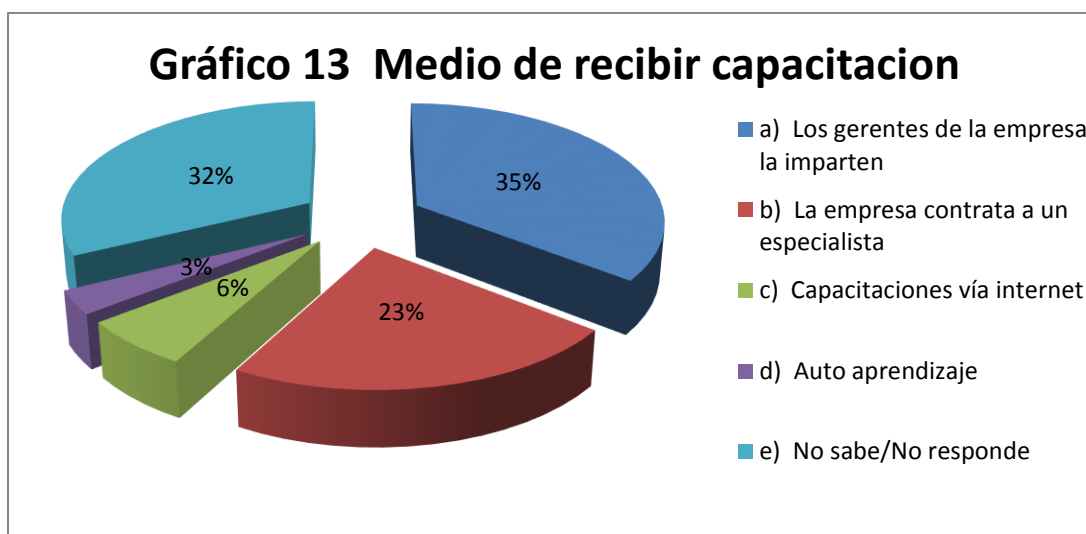


ANÁLISIS: De los Contadores encuestados, 32% manifestaron que reciben capacitación cada año mientras que el 3% indicó que recibe capacitación cada 2 años. Un dato muy importante que recalcar es que el 32% de los encuestados manifestaron que no reciben capacitaciones.

PREGUNTA TRECE: ¿Por qué medio recibe las capacitaciones sobre normas contables?

OBJETIVO: Medir por medio de la respuesta el grado de aprendizaje continuo que el contador recibe en la empresa que presta sus servicios, de tal forma que pueda aplicarlo sus conocimientos y habilidades adquiridas.

TABLA N° 13		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Los gerentes de la empresa la imparten	11	35%
b) La empresa contrata a un especialista	7	23%
c) Capacitaciones vía internet	2	6%
d) Auto aprendizaje	1	3%
e) No sabe/No responde	10	32%
Total	31	100%

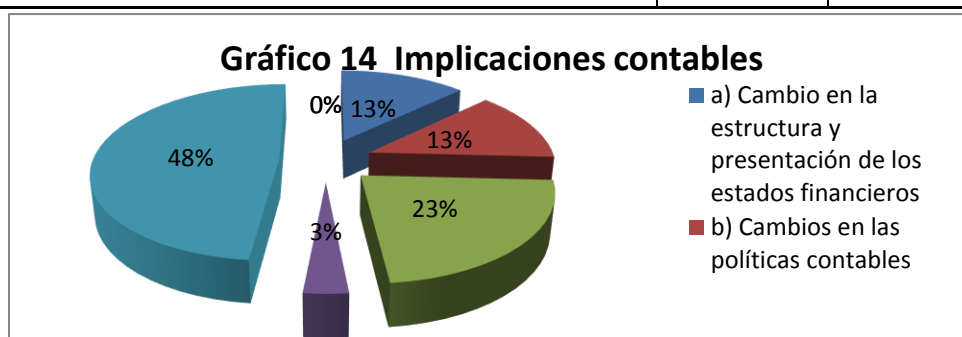


ANÁLISIS: El 35% de los encuestados manifestaron que la capacitación la recibe a través de los gerentes de la empresa en que laboran, el 23% manifestó que la empresa contrata un especialista solo el 3% indicó que se auto capacitan. El 32% que manifestó no saber el medio de capacitación representan los contadores que no reciben capacitación alguna.

PREGUNTA CATORCE: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones contables; según su criterio ¿cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia?

OBJETIVO: Medir el grado de conocimiento que posee el profesional contable que presta su servicio en las empresas del sector industrial basado en su experiencia sobre los efectos contables que se genera en la adopción de una nueva normativa contable.

TABLA N° 14		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Cambio en la estructura y presentación de los estados financieros	4	13%
b) Cambios en las políticas contables	4	13%
c) Cambios en la forma de contabilización	7	23%
d) Cambios en los registros contables	1	3%
e) Todas las anteriores	15	48%
f) No sabe/ No responde	0	0%
g) Otros (especifique)	0	0%
Total	31	100%

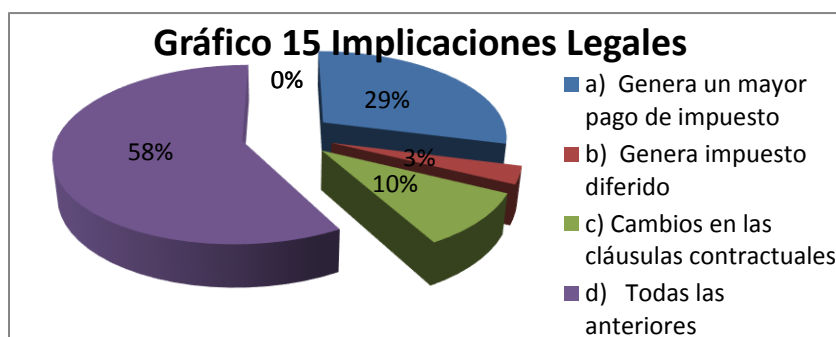


ANÁLISIS: En relación con las implicaciones contables que trae consigo la adopción de una nueva norma, el 48% de los contadores encuestados consideran que genera un cambio en la estructura y presentación de los estados financieros, cambios en las políticas contables, cambios en la forma de contabilización y cambios en los registros contables, mientras que el 23% considera que solamente generan cambios en la forma de contabilización, y un 3% en los registros contables.

PREGUNTA QUINCE: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones legales; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia:

OBJETIVO: Medir el grado de conocimiento que posee el profesional contable que labora en las empresas del sector industrial basado en su experiencia sobre los efectos legales que se genera cuando se adopta una nueva norma contable.

TABLA N° 15		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Genera un mayor pago de impuesto	9	29%
b) Genera impuesto diferido	1	3%
c) Cambios en las cláusulas contractuales	3	10%
d) Todas las anteriores	18	58%
e) No sabe/ No responde	0	0%
f) Otro (especifique)	0	0%
Total	31	100%

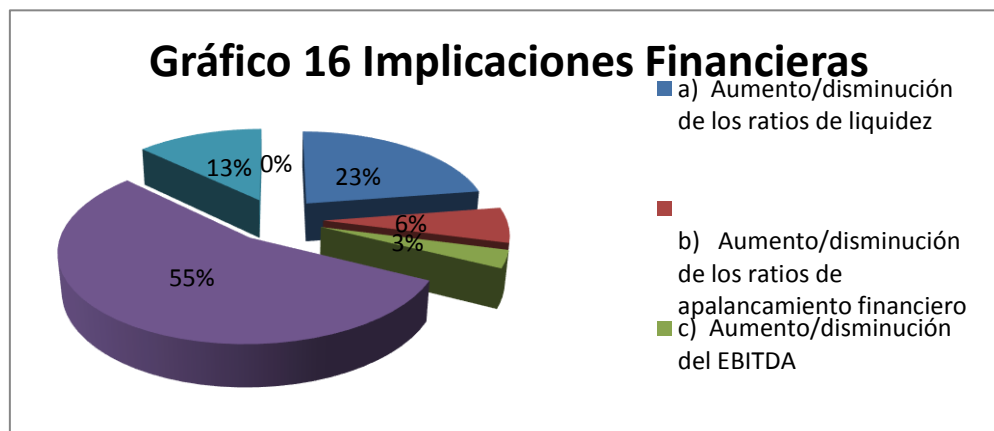


ANÁLISIS: La tendencia de los datos (58%) indican que la adopción de una nueva normativa trae consigo diversas implicaciones de tipo legal, generando mayor pago de impuesto, impuesto diferido e incluso cambios en las cláusulas contractuales, mientras que el 29% solamente consideran que genera mayor pago de impuestos. Por otro lado el 3% manifiestan que solo genera impuesto diferido.

PREGUNTA DIECISEIS: Al momento de adoptar una nueva norma, esta trae consigo implicaciones financieras; según su criterio cuál de las siguientes opciones considera se presenta con mayor frecuencia:

OBJETIVO: Medir la capacidad que tiene el profesional de la contaduría para hacerle frente a las implicaciones financieras que genera la implementación de una nueva norma.

TABLA N° 16		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Aumento/disminución de los ratios de liquidez	7	23%
b) Aumento/disminución de los ratios de apalancamiento financiero	2	6%
c) Aumento/disminución del EBITDA	1	3%
d) Todas las anteriores	17	55%
e) No sabe/No responde	4	13%
f) Otro Especifique	0	0%
Total	31	100%

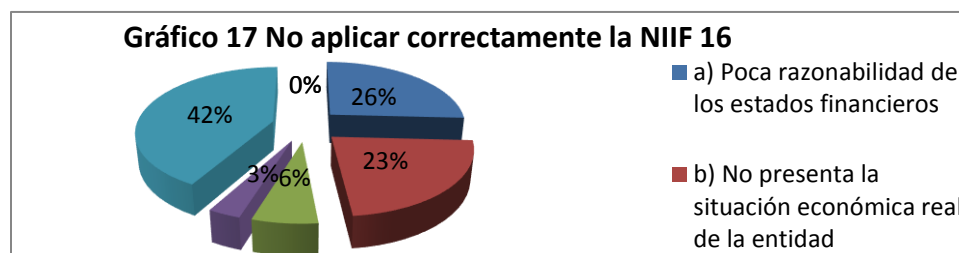


ANÁLISIS: Con base a los datos obtenidos el 55% considera que las implicaciones financieras que genera la adopción de una nueva norma contable se ven reflejado en el aumento/disminución de los ratios de liquidez, aumento/disminución de los ratios de apalancamiento financiero y aumento/disminución del EBITDA. Sin embargo el 23% consideran únicamente en un aumento/disminución de los ratios de liquidez

PREGUNTA DIECISIETE: Según su criterio ¿cuáles son los efectos de no aplicar correctamente la NIIF 16 Arrendamientos así como las demás normas contables?

OBJETIVO: Indagar si el profesional del área contable tienen conocimientos sobre las consecuencias negativas que genera la no aplicación correctamente la normativa.

TABLA N° 17		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Poca razonabilidad de los estados financieros	8	26%
b) No presenta la situación económica real de la entidad	7	23%
c) Poca credibilidad de la información financiera ante terceros	2	6%
d) No existe comparabilidad en los estados financieros	1	3%
e) Todas las anteriores	13	42%
f) No sabe/ no responde	0	0%
g) Otro (especifique)	0	0%
Total	31	100%

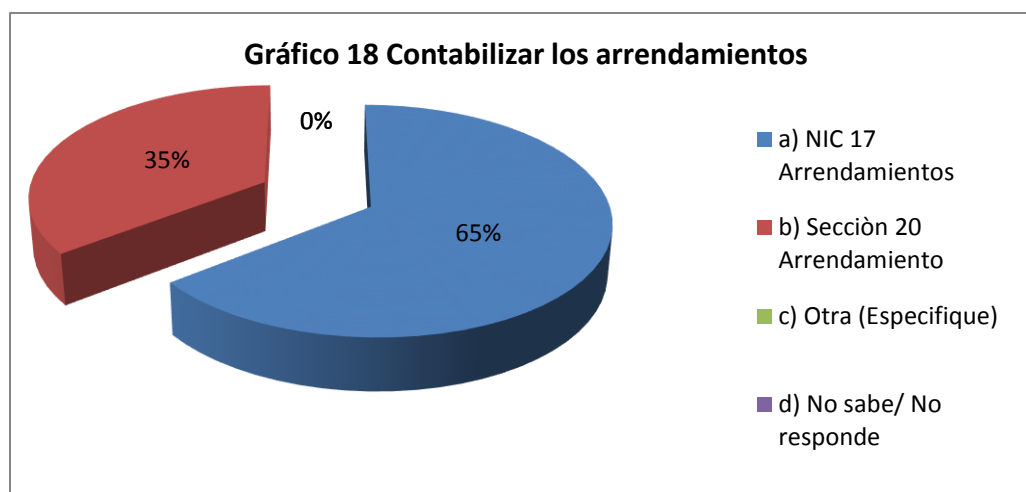


ANÁLISIS: Los datos obtenidos de los encuestados sobre la no aplicación correcta de la NIIF 16 o las demás normas contable el 42% expresa que esto genera un efecto en la poca razonabilidad de los estados financieros, no presenta la situación económica real de la entidad, poca credibilidad de la información financiera ante terceros y no existe comparabilidad en los estados financieros, mientras que el 26% manifiestan que hay un efecto únicamente en la poca razonabilidad de los estados financieros. Es importante enfatizar que al no aplicar debidamente cada criterio establecido en una normativa contable afectará en el juego de los estados financieros.

PREGUNTA DIECIOCHO: ¿Qué normativa contable utiliza actualmente para contabilizar los arrendamientos?

OBJETIVO: Medir por medio de la respuesta del contador la normativa contable utilizada en la los registros de los contratos de arrendamiento que posee la entidad.

TABLA N° 18		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) NIC 17 Arrendamientos	20	65%
b) Sección 20 Arrendamiento	11	35%
c) Otra (Especifique)	0	0%
d) No sabe/ No responde	0	0%
Total	31	100%

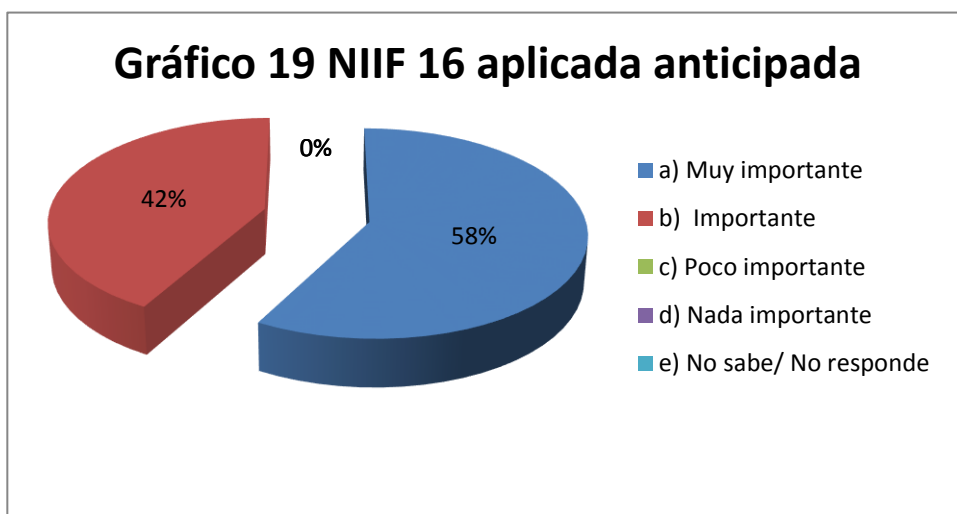


ANÁLISIS: El 65% de los contadores encuestados manifestó que utilizan la NIC 17 para la contabilización de los arrendamientos ya sean financieros u operativos, en tanto que el 35% utiliza la Sección 20 Arrendamientos de la NIIF para PYMES.

PREGUNTA DIESINUEVE: La NIIF 16 tiene la opción de ser aplicada con anticipación, ¿Qué tan importante considera la aplicación temprana de esta normativa?

OBJETIVO: Identificar si la entidad está a la expectativa de los cambios en las normativas contables para ser competitiva en su medio, y que el profesional de la contabilidad pueda aplicar sus conocimientos de manera oportuna en dichos casos.

TABLA N° 19		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Muy importante	18	58%
b) Importante	13	42%
c) Poco importante	0	0%
d) Nada importante	0	0%
e) No sabe/ No responde	0	0%
Total	31	100%

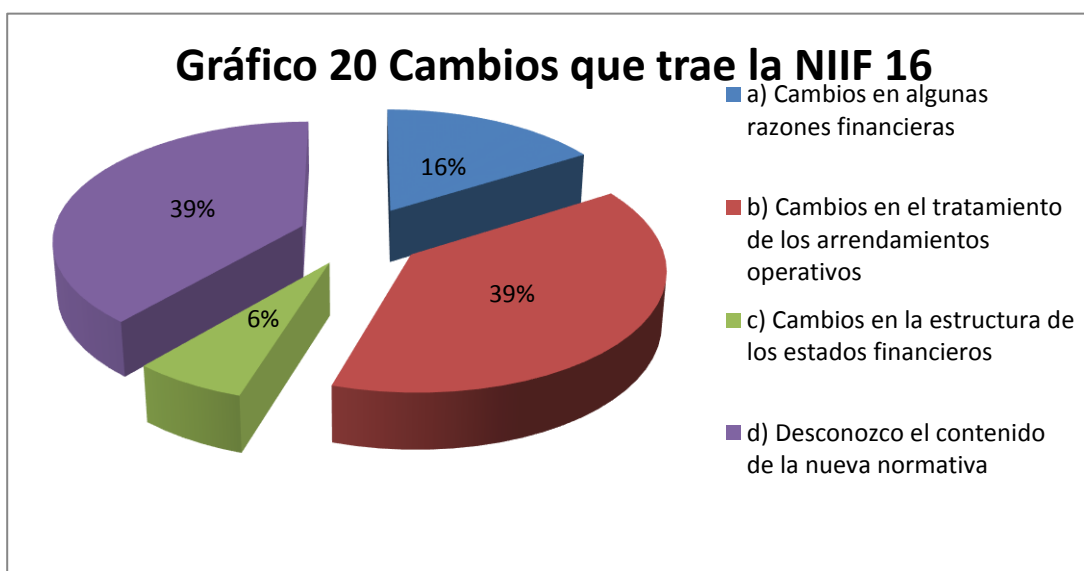


ANÁLISIS: Se puede observar que la opinión de los contadores encuestados de la importancia sobre la aplicación anticipada de la NIIF 16 se obtuvo que el 58% lo consideren muy importante, en tanto el 45% lo consideran importante.

PREGUNTA VEINTE: Señale algunos de los criterios más relevantes que conoce sobre los cambios que trae la NIIF 16.

OBJETIVO: Medir por medio de la respuesta del contador sobre la actualización en sus conocimientos que posee de la nueva normativa contable y los criterios que esta contiene.

TABLA N° 20		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a)Cambios en algunas razones financieras	5	16%
b)Cambios en el tratamiento de los arrendamientos operativos	12	39%
c)Cambios en la estructura de los estados financieros	2	6%
d)Desconozco el contenido de la nueva normativa	12	39%
Total	31	100%

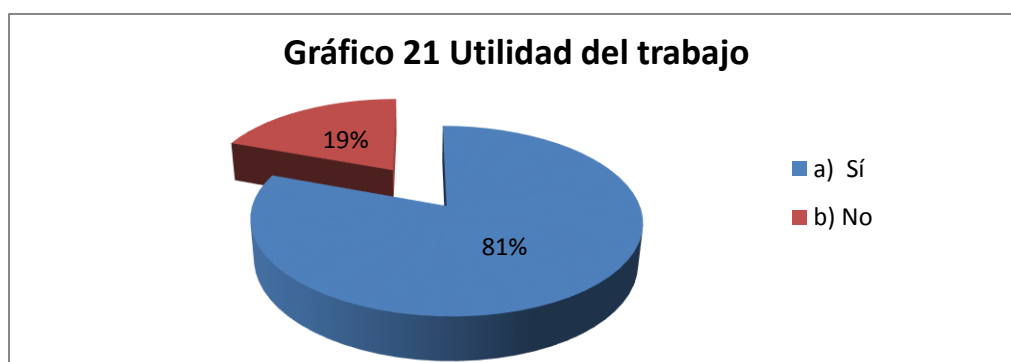


ANÁLISIS: De acuerdo con la información obtenida, el 39% de los contadores encuestados afirman que la NIIF 16 genera cambios el tratamiento de los arrendamientos operativos, mientras que el 16% expresan que hay cambios únicamente en la estructura de los estados financieros. Por otra parte el 39% manifiestan desconocer el contenido de la nueva normativa.

PREGUNTA VEINTE Y UNO: Considera de utilidad un trabajo de investigación de la nueva normativa NIIF 16 arrendamiento a través de ejemplos prácticos que facilite al contador la aplicación de la misma

OBJETIVO: Identificar el grado de importancia que el profesional le dará a un trabajo que refleje por medio de casos hipotéticos diferentes escenarios que se pueden presentar al contabilizar los arrendamientos.

TABLA N° 21		
Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
a) Sí	25	81%
b) No	6	19%
Total	31	100%



ANÁLISIS: El 81% de los encuestados manifestaron que es de utilidad el desarrollo de un trabajo de investigación sobre la nueva normativa NIIF 16 arrendamiento a través de ejemplos prácticos que facilite al contador la aplicación de la misma, mientras que el 19% expresaron que no es de utilidad para ellos debido a que no lo aplicarían en sus quehacer profesional. Cabe recalcar que hay Contadores que aplican NIIF para Pymes en su contabilidad sin embargo expresaron que es de utilidad el trabajo ya que es una herramienta que servirá de apoyo no solo a nivel de conocimiento sino que podrán ponerlo en práctica en algún momento determinado si posteriormente laboran en empresas que aplican la NIIF 16 Arrendamientos.

ANEXO 3**EXTRACTO DE CATALOGO DE CUENTAS**

Para efectos prácticos en los registros contables se utilizan las siguientes cuentas con sus respectivos códigos:

CÓDIGO	CUENTA
111002	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO
11100210	BANCOS
1120002	CRÉDITO FISCAL - IVA
112000210	CRÉDITO POR COMPRAS
11200005	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO
1100051010	CENTRO DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN
1100051020	BODEGA
121006	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
211010	CUENTAS POR PAGAR POR ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO
211010	CUENTAS POR PAGAR POR ARRENDAMIENTO A LARGO PLAZO
530056	GASTOS DE DISTRIBUCIÓN Y VENTA
53005610	GASTO POR DEPRECIACIÓN
520030	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN
52003050	GASTOS POR ARRENDAMIENTO
5200305010	GASTOS POR ARRENDAMIENTO DE CORTO PLAZO DE ACTIVOS DE BAJO VALOR
550056	GASTO FINANCIEROS
55005610	GASTOS POR INTERESES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Proceso de selección de la muestra.

Para la selección de las empresas encuestadas se tomó en consideración lo siguiente:

- Número de la muestra obtenida por medio de la fórmula para población finita que en dicho caso se obtuvo un número de 31 empresas.
- El listado de las empresas del sector industrial del municipio de San Salvador proporcionado por la alcaldía de dicho municipio.

De los datos mencionados anteriormente se realizó un muestreo aleatorio utilizando la herramienta de Excel denominada Excel Analytics; del listado obtenido, en su mayoría resultaron ser compañías que aplicaban la NIIF para PyMES, no obstante y dado el hecho que el presente trabajo de investigación es basado en las NIIF, se procedió a realizar una sustitución de empresas la cual permitió encuestar a un mayor número que utilizan las NIIF, quedando como resultado el siguiente listado:

LISTADO DE EMPRESAS ENCUESTADAS

El listado que se detalla a continuación servirá para sustentar que efectivamente se pasaron las encuestas, por lo que la información proporcionada se tratará con estricta confidencialidad.

Nº	NOMBRE DE LA EMPRESA
1	LABORATORIOS WOHLER, S.A. DE C.V.
2	MOLINOS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.
3	IMPRESORA LA UNION, S.A. DE C.V.
4	ROBERTONI, S.A. DE C.V.
5	TECNISER, S.A. DE C.V.
6	DIZUCAR, S.A. DE C.V.
7	AGROSANIA, S.A. DE C.V.
8	NACEL DE EL SALVADOR, S.A DE C.V
9	TRICSA, S.A. DE C.V.
10	HARISA, S.A. DE C.V.
11	NRK, S.A. DE C.V.
12	SAGRISA, S.A. DE C.V.
13	COQUINSA, S.A. DE C.V.
14	SOCIEDAD DE SERVICIOS, S.A. DE C.V.
15	IMPRESOS MODELO S.A. DE C.V.
16	CAMEL GROUP, S.A. DE C.V.
17	PINTUCO, S.A. DE C.V.
18	ENERGY, S.A. DE C.V.
19	ARISTA DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.
20	CORPORACIÓN FERRETERA, S.A. DE C.V.

21	PRODUCTOS ALIMENTICIOS IDEAL, S.A. DE C.V.
22	DINFHA, S.A. DE C.V.
23	LA SULTANA, S.A. DE C.V.
24	DIPAN, S.A. DE C.V.
25	COMSERVI, S.A. DE C.V.
26	SERVIGEN, S.A. DE C.V.
27	MONTAGRI, S.A. DE C.V.
28	DHACASA, S.A. DE C.V.
29	FABRICA MOLINERA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V.
30	NIXTAMASA DE CENTROAMERICA, S.A. DE C.V.
31	FARINA, S.A. DE C.V.