

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA



TRABAJO DE GRADUACIÓN:

**“EFECTOS FINANCIEROS Y TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR, DE LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS PARA LOS ARRENDATARIOS, APLICANDO LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS, A DESARROLLARSE EN EL AÑO 2018”**

**PRESENTADO POR:**

Br. GLENDA JULISSA MOLINA MOLINA

Br. ANA SARAÍ RIVAS DURÁN

Br. YOCELIN LISETH VENTURA FLORES

**PARA OPTAR AL GRADO DE:**

LICENCIADAS EN CONTADURÍA PÚBLICA

NOVIEMBRE DE 2019

SAN VICENTE,

EL SALVADOR,

CENTROAMÉRICA

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

Rector: Maestro Roger Armando Arias Alvarado  
Vicerrector Académico: Dr. Raúl Ernesto Azcúnaga López  
Vicerrector Administrativo: Ing. Juan Rosa Quintanilla Quintanilla  
Secretario General: Msc. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL**

Decano: Ing. Roberto Antonio Díaz Flores  
Vicedecano: Lic. Luis Alberto Mejía Orellana  
Secretario: Lic. Msc. Carlos Marcelo Torres Araújo

**JEFE DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Licda. Msc. Yolanda Yanira Guardado Jovel

**ASESORES DEL PROCESO DE GRADUACIÓN**

Coordinador del proceso: Lic. Msc. José Noel Argueta Iglesias  
Asesor Metodológico: Lic. Julián Raymundo Rivera Piche  
Asesor Especialista: Lic. Msc. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo

**TRIBUNAL EVALUADOR**

Lic. Msc. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo  
Lic. Msc. José Noel Argueta Iglesias  
Lic. Santos David Alvarado Romero

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios y a la Virgen María, por darme la inteligencia y sabiduría para culminar mi carrera.

A mis padres, Morena Patricia Durán de Chicas y Domingo Eduardo Chicas, por su apoyo incondicional durante toda mi vida y especialmente en este proceso; sus oraciones me han ayudado a cumplir esta meta.

A mi abuela, María Consuelo Alvarado de Durán, por su inmenso amor y ser una segunda madre para mí. Todo lo que soy se lo debo también a ella.

Al Pbro. José Adelmo Acosta (Q.E.P.D.), por su cariño fraternal. Sé que estaría muy orgulloso de mí.

A mis compañeras de tesis, Glenda Molina y Yocelin Ventura, por su amistad, compromiso y apoyo para alcanzar juntas este logro. Gracias por todos los momentos que hemos compartido, las aprecio mucho.

A todos los docentes que compartieron sus conocimientos durante mi formación universitaria, y especialmente a nuestro asesor de tesis, Lic. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo, por guiarnos en el trabajo de graduación.

Finalmente, a mis compañeros de estudio, familiares y todas las personas que de una u otra manera han formado parte de este proceso.

**Ana Sarai Rivas Durán.**

A Dios todo poderoso, a la Virgen de Guadalupe y al Divino Niño Jesús por permitirme culminar mis estudios universitarios.

A mis abuelos Rafael Antonio Rivera Santos (Q.E.P.D.) y Rosa Emilia Flores (Q.E.P.D.), por todo su apoyo y amor que me brindaron todos los años que compartimos juntos.

A mi madre Olga Claribel Flores Rivera por todo su apoyo, consejos y cariño brindado en todas las etapas de mi vida y de igual manera a mis hermanos por siempre escucharme cuando lo necesitaba.

A mi novio y mejor amigo Edwin Ernesto Ayala Rivas, por todo su apoyo, consejos, enseñanzas y palabras de aliento en todos estos años que hemos convivido para alcanzar juntos los objetivos que nos hemos trazado en nuestras vidas.

A mis tías Miriam Yaneth Rivera Flores y Milagro de la Paz Rivera Flores por siempre apoyarme en todos mis proyectos.

A la familia Ayala Rivas por todo su apoyo y cariño incondicional que me han brindado.

A mis compañeras de tesis por siempre trabajar en conjunto con el mismo objetivo común, culminar este proyecto.

A los docentes de la facultad por el tiempo que dedicaron para enseñarnos, en especial al Msc. Lic. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo y al Msc. Lic. José Noel Argueta Iglesias por mostrarme que los objetivos en la vida siempre se pueden alcanzar.

**Yocelin Liseth Ventura Flores**

Principalmente doy gracias a quien honor y gloria merece, Dios Todopoderoso, por permitirme obtener este importante logro, el cual sin Él no hubiese sido posible; por brindarme la salud, sabiduría, fuerzas y perseverancia, por guiarme y protegerme día tras día siempre en compañía de la Virgen María.

A mi madre Rosa Noemi Molina, a quien admiro, porque pese a su cansancio siempre ha estado a mi lado alentándome a no decaer frente a las dificultades, dando su máximo esfuerzo para que en este momento logre culminar mi carrera profesional, por sus constantes oraciones, por su educación y por todo su amor y cariño.

A mi abuela, Abelina Molina Gómez (Q.E.P.D.) por su valiosa educación y todas sus atenciones que me brindó hasta su último día de vida. Sé que estaría muy feliz porque este logro también es de ella.

A mis hermanos, Daysi Nohemy Molina González y José Miguel Molina Molina, por brindarme su apoyo económico y moral a lo largo de este proceso, y a mi sobrinito Daniel Antonio Bautista, por alegrar mi vida con todas sus ocurrencias especialmente en los días de desvelo constante.

A mis tíos, Jesús Molina y Benedicto Ángel, por su apoyo incondicional durante toda mi vida y especialmente en este proceso. Gracias por ser mis segundos padres para mí.

A mis compañeras de trabajo de graduación, por su comprensión, por los buenos y arduos momentos que compartimos, por su dedicación y esfuerzo.

A nuestro asesor y docente Lic. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo, por sus conocimientos, por su tiempo, paciencia y consejos que nos brindó para poder realizar en este trabajo de graduación y en el transcurso de la carrera; asimismo, agradecer a los docentes del departamento de economía por su esfuerzo en formar cada día mejores profesionales.

**Glenda Julissa Molina Molina**

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>ix</b>
<b>1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>11</b>
1.1 EL ARRENDAMIENTO .....	11
1.1.1 ANTECEDENTES A NIVEL INTERNACIONAL .....	11
1.1.2 ANTECEDENTES EN EL SALVADOR.....	13
1.2 JUSTIFICACIÓN.....	15
1.3 DELIMITACIÓN.....	17
1.4 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....	18
1.5 PROPUESTA TEMÁTICA.....	18
<b>1.6. OBJETIVOS.....</b>	<b>18</b>
1.6.1 OBJETIVO GENERAL .....	18
1.6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	18
<b>2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL .....</b>	<b>20</b>
2.1. DEFINICIONES .....	20
2.1.1 ARRENDANTE O ARRENDADOR.....	20
2.1.2 ARRENDATARIO .....	21
2.1.3 ARRENDAMIENTO OPERATIVO .....	22
2.2 NORMATIVA CONTABLE APLICABLE AL ARRENDAMIENTO OPERATIVO .....	25
2.2.1 NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.....	25
2.2.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS.....	25
2.2.3 NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS.....	26
2.2.4 UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES.....	26
2.2.5 CAMBIOS SIGNIFICATIVOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS .....	27
2.2.6 DIFERENCIAS ENTRE EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y EL ARRENDAMIENTO OPERATIVO.....	30
2.2.7 ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS Y LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS .....	30
2.2.8 IMPLICACIÓN EN OTRAS NORMAS CONTABLES.....	46
2.3 MÉTODOS DE ANÁLISIS FINANCIERO.....	52
2.3.1 DEFINICIÓN .....	53

2.3.2 INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS, EN EL ANÁLISIS FINANCIERO DEL ARRENDATARIO.....	53
2.3.3 CLASES DE MÉTODOS PARA EL ANÁLISIS FINANCIERO.....	53
<b>2.4. MARCO LEGAL APLICABLE AL ARRENDAMIENTO OPERATIVO.....</b>	<b>59</b>
2.4.1 CÓDIGO CIVIL.....	59
2.4.2 CÓDIGO DE COMERCIO .....	59
2.4.3 DISPOSICIONES TRIBUTARIAS .....	59
<b>3. METODOLOGÍA .....</b>	<b>62</b>
3.1 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.....	62
3.2 TIPO DE ESTUDIO.....	63
3.3 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES DE LOS OBJETIVOS.....	64
3.4 POBLACIÓN O UNIVERSO DE LA INVESTIGACIÓN .....	69
3.5 UNIDAD DE ANÁLISIS.....	72
3.6 TÉCNICAS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN .....	73
3.6.1 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN DE CAMPO .....	73
3.6.2 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN DOCUMENTALES .....	74
3.7 VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS.....	74
3.7.1 ACTA DE PRUEBA PILOTO .....	75
3.8 PLAN DE OBTENCIÓN DE DATOS .....	76
3.9 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN .....	78
3.10 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN .....	78
3.11 PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	78
<b>4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>78</b>
4.1 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENCUESTA DIRIGIDA A ESTUDIANTES.....	79
4.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENTREVISTA DIRIGIDA A DOCENTES.....	84
4.3 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENCUESTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA AGREMIADOS.....	94
4.4 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENTREVISTA DIRIGIDA A CONTADORES DE EMPRESAS ARRENDATARIAS QUE APLICAN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS .....	99
4.5 CONCLUSIONES.....	112
4.6 RECOMENDACIONES .....	114

<b>5. PROPUESTA DE PLAN DE IMPLEMENTACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS .....</b>	<b>116</b>
5.1 OBJETIVO GENERAL .....	116
5.2 BENEFICIOS Y LIMITANTES .....	117
5.2.1 BENEFICIOS.....	117
5.2.2 LIMITANTES.....	117
5.3 CASO PRÁCTICO - I.....	118
COMPARACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS CON BASE A LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS Y LOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS. ....	118
5.4 CASO PRÁCTICO – II.....	204
TRANSICIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS, A LOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS .....	204
5.5 CONCLUSIONES.....	227
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>231</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>236</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

<b>TABLA I.</b> PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL ARRENDAMIENTO OPERATIVO Y FINANCIERO .....	30
<b>TABLA II.</b> RECONOCIMIENTO .....	31
<b>TABLA III.</b> MEDICIÓN INICIAL .....	32
<b>TABLA IV.</b> MEDICIÓN POSTERIOR .....	36
<b>TABLA V.</b> PRESENTACIÓN.....	39
<b>TABLA VI.</b> INFORMACIÓN A REVELAR.....	43
<b>TABLA VII.</b> ANÁLISIS HISTÓRICO COMPARATIVO .....	57
<b>TABLA VIII.</b> OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES: OBJETIVO ESPECÍFICO 1 .....	64
<b>TABLA IX.</b> OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES: OBJETIVO ESPECÍFICO 2 .....	65
<b>TABLA X.</b> OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES: OBJETIVO ESPECÍFICO 3 .....	67
<b>TABLA XI.</b> OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES: OBJETIVO ESPECÍFICO 4 .....	67
<b>TABLA XII.</b> CALCULO DE MUESTRA ESTRATIFICADA DE ESTUDIANTES .....	71
<b>TABLA XIII.</b> CALCULO DE LA MUESTRA ESTRATIFICADA PARA AGREMIADOS.....	72
<b>TABLA XIV.</b> PLAN DE OBTENCIÓN DE DATOS .....	77

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>FIGURA 1.</b> CAMBIOS SIGNIFICATIVOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL ARRENDATARIO .....	28
<b>FIGURA 2.</b> MEDICIÓN INICIAL DEL ACTIVO POR DERECHO DE USO .....	34
<b>FIGURA 3.</b> APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 8 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.....	49

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

<b>GRÁFICA 1.</b> MEDICIÓN POSTERIOR DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO. ....	38
<b>GRÁFICA 2.</b> MEDICIÓN POSTERIOR DEL ARRENDAMIENTO OPERATIVO. ....	39
<b>GRÁFICA 3.</b> DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO .....	51
<b>GRÁFICA 4.</b> EN MATERIA DE ARRENDAMIENTOS, ¿CONOCE SI SE HAN EFECTUADO CAMBIOS EN LA NORMATIVA APLICABLE?.....	80
<b>GRÁFICA 5.</b> EN RELACIÓN CON LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS, ¿CONOCE SI SE HAN EFECTUADO CAMBIOS EN LA NORMATIVA FINANCIERA APLICABLE? .....	81
<b>GRÁFICA 6.</b> ¿CONOCE CUÁL ES EL NOMBRE DE LA NORMATIVA QUE SERÁ APLICABLE A LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS? .....	82
<b>GRÁFICA 7.</b> ¿EN QUÉ REQUERIMIENTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS, LE INTERESARÍA SE PROFUNDIZARA? .....	84
<b>GRÁFICA 8.</b> NORMATIVA CONTABLE QUE APLICA EN LAS ENTIDADES EN LA QUE LABORA O HA LABORADO .....	95
<b>GRÁFICA 9.</b> EN MATERIA DE ARRENDAMIENTOS, ¿CONOCE SI SE HAN EFECTUADO CAMBIOS EN LA NORMATIVA FINANCIERA APLICABLE? .....	96
<b>GRÁFICA 10.</b> ¿EN QUÉ REQUERIMIENTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS LE INTERESARÍA SE PROFUNDIZARA? .....	99

## INTRODUCCIÓN

Con el objetivo de asegurar una información útil, transparente y completa de las transacciones de arrendamiento en los estados financieros de los arrendatarios, se constituyó a finales de 2006 un grupo internacional de trabajo, formado entre el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (por sus siglas en inglés, FASB) y el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (por sus siglas en inglés, IASB), con el objetivo de analizar los estándares sobre la contabilidad de los arrendamientos operativos, perfeccionándose en enero de 2016, con la publicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, la cual sustituirá los requerimientos de la actual Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos.

El presente trabajo de investigación tiene como propósito evaluar, comparar y analizar los efectos financieros y tributarios de las transacciones sobre arrendamientos operativos en El Salvador, para los arrendatarios aplicando la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

La estructura de la investigación consta de cinco capítulos descritos de la forma siguiente:

El Capítulo I contiene el planteamiento del problema, antecedentes, destacando las primeras manifestaciones de los arrendamientos operativos a nivel nacional e internacional, la justificación y los objetivos del trabajo de investigación.

El Capítulo II aborda las generalidades, definiciones, características, leyes y normativas contables aplicables al arrendamiento operativo en El Salvador; además, se comparan los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de los arrendamientos operativos, según la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamiento, y la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y las implicaciones que esta última tiene con otras normas contables, así como su incidencia en el análisis financiero del arrendatario.

En el Capítulo III se presenta la metodología de la investigación, tipo de investigación, determinación de la población o universo, técnicas para recolección de la información, análisis y presentación de la información.

En el Capítulo IV se muestran los resultados del proceso de recolección de información, los cuales han sido analizados utilizando datos estadísticos y gráficos, generados por medio de las entrevistas y encuesta suministrada a las unidades de análisis.

El Capítulo V incluye el plan de intervención y la propuesta del trabajo de investigación realizada mediante el desarrollo de casos prácticos aplicando los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, permitiendo reflejar de manera comparativa los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, haciendo uso de herramientas para el análisis de estados financieros.

## **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.1 EL ARRENDAMIENTO**

#### **1.1.1 ANTECEDENTES A NIVEL INTERNACIONAL**

El Código de Hammurabi, que habría sido entregado por un dios a Hammurabi, considerado uno de los mayores reyes de Babilonia (Castel, 1998); regulaba aspectos relacionados a los arrendamientos, dentro de los cuales se encontraban: el arriendo de campos de forma total o parcial para la explotación por parte de un arrendatario, la transferencia de los perjuicios y la obligación de pagar la renta por el arriendo del campo, así como también, si el arrendatario no efectuaba el pago al dueño del campo, el pago se realizaba con el cultivo que aún contenía el campo, según la proporción pactada, y si en el campo no se criaba cebada ni sésamo, el contrato no se modificaba. Además, si un arrendatario recibía el campo de una sacerdotisa, el arrendatario tenía que sustentarla mientras ella viviera.

Por otro lado, en el derecho romano, la figura del arrendamiento era también aplicable a personas. Según el jurista Padilla Sahagún (1998), la condición jurídica de los esclavos en la antigüedad permitía que fueran considerados de manera simultánea como persona y cosa; estos esclavos estaban sujetos a la potestad de un amo o señor, la condición jurídica les impedía tener capacidad patrimonial, por lo cual, todo lo que estos adquirieran pasaría a manos de su dueño. El esclavo era calificado como “Res” (cosa), una cosa en razón de ser objeto de un derecho y formar parte del patrimonio de una persona; asimismo, existía la susceptibilidad para ser valuados, vendidos, rentados, donados, etcétera.

En cuanto al desarrollo en las últimas décadas de la contabilización de los arrendamientos, “el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) ha influido en la descripción y definición de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Entre los años de 1939 a 1959 publicó una serie de boletines (*Accounting Research Bulletins*), los cuales fueron considerados como la máxima expresión de los principios de contabilidad generalmente aceptados.” (Pyle, White & Larson, 1981, p. 35). El Boletín No. 38 “Revelación de arrendamientos a largo plazo en los estados financieros de los arrendatarios”, publicado en octubre del año 1949, y que en junio de 1953 pasó a conformar el capítulo 14 del boletín no. 43 “Reformulación y revisión de los boletines de investigación contable”; en

donde el Comité de Procedimientos Contables recomendaba que debía revelarse información material en los estados financieros sobre las rentas anuales a ser pagadas bajo cualquier tipo de arrendamiento a largo plazo, y el alcance de las obligaciones de los mismos. Además, a pesar de que se consideraba que los arrendatarios no tenían el título legal de propiedad, que no necesariamente asumían obligaciones hipotecarias directas y que era un error reconocer un activo y un pasivo por la transacción, el Comité era de la opinión que cuando el arrendamiento evidentemente involucraba una compra en sustancia, entonces la propiedad arrendada debía ser incluida como parte de los activos de los arrendatarios con el pasivo correspondiente y los cargos relacionados en el estado de resultados.

Más adelante, en el año 1959, el AICPA crea la Comisión de Principios Contables (*Accounting Principles Board*), otorgándole autoridad para emitir opiniones (*Opinions of the Accounting Principles Board*) que debían ser consideradas por sus miembros como pronunciamientos autorizados respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (Pyle, White & Larson, 1981).

En septiembre del año 1964, la Comisión emite la Opinión No. 5 “Contabilización por parte del arrendatario”, que reemplazó al Boletín No. 43, la cual establecía que para la contabilización de los arrendamientos, la sustancia del acuerdo debía prevalecer sobre su forma legal, exigiendo que para un arrendamiento que fuera sustancialmente compra a plazo se reconociera su propiedad y la obligación relacionada en la hoja de balance, como activo y pasivo, respectivamente. “Antes de 1965, los arrendamientos, independientemente de su duración u otras características, no se capitalizaban y era poco lo que a su respecto revelaban el arrendatario o el arrendador en las notas que acompañaban a sus estados financieros. La contabilidad de todos los arrendamientos consistía simplemente en cargar el gasto de renta, por parte del arrendatario, y en abonar el ingreso proveniente de las rentas, por parte del arrendador, a medida que los pagos se efectuaban o se acumulaban.” (Kieso & Weygand, 1991).

Once años después, se disuelve la Comisión de Principios Contables, constituyéndose en su lugar el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (*Financial Accounting Standards Board*), quien sería el encargado de emitir declaraciones (*Statements of the Financial Accounting Standards Board*), que cumplirían la misma función que las opiniones

extendidas por la Comisión. En noviembre del año 1979, se emitió la Declaración No. 13 “Contabilidad para arrendamientos”, la cual sustituyó a la Opinión No. 5 y todas las declaraciones oficiales publicadas sobre la contabilidad de arrendamientos. Esta declaración proporciona mayor claridad en cuanto a la clasificación de los arrendamientos, tanto para el arrendador como para el arrendatario, estableciendo criterios para tal clasificación.

### **1.1.2 ANTECEDENTES EN EL SALVADOR**

En El Salvador, el “llamado leasing operativo constituye la forma primitiva de la que han derivado las demás, y ha servido principalmente como medio para la colocación de los productos por parte de los propios fabricantes o distribuidores” (Larrosa, 2006). Este tipo de arrendamiento es regulado únicamente por las disposiciones en materia civil, mercantil y normativa contable, tal como se describe en los párrafos siguientes.

El primer Código Civil de El Salvador, aprobado el 23 de agosto de 1859, reglamentaba específicamente los aspectos del contrato de arrendamiento contenidos en el Libro IV, TITULO XXVI: Del contrato de arrendamiento, desde el Art. 1703 al 1783, donde se expone la definición, la susceptibilidad de arrendar cosas corporales o incorpóreas, y el establecimiento de los derechos y obligaciones de los arrendantes y arrendatarios, las reglas relativas al pago de la renta periódica y las causales de expiración del contrato de arrendamiento. Asimismo, se permitía el arrendamiento de criados domésticos.

Más adelante, lo referente al arrendamiento de criados domésticos que comprendía del Art. 1775 al 1783 del Código Civil de El Salvador, fue derogado por decreto legislativo n° 241 con fecha 22 de enero de 1963, para regularse en el Código de Trabajo.

Por otra parte, el 1 de diciembre de 1855 se decreta el primer Código de Comercio y Ley de Enjuiciamiento de El Salvador, con el propósito de reglamentar los derechos y obligaciones que proceden de los actos de comercio. Pese a existir este grupo de normas legales, aún no aparece definido en ello el término de arrendamiento, no obstante se estipulan aspectos generales que prescriben en el derecho común referente a las generalidades de los contratos mercantiles, las cuales eran aplicables al momento de efectuarse un contrato de arrendamiento.

En el LIBRO SEGUNDO: De los contratos del comercio en general, sus formas y efectos, TITULO PRIMERO, Art. 193 y siguientes, del Código en mención, se encontraban establecidas las disposiciones preliminares sobre la formación de las obligaciones del comercio. Dado que las actividades de arrendamiento son formalizadas mediante contratos de tal naturaleza, estos debían cumplir requisitos, así como las excepciones que impedían su ejecución, y las causas que invalidaban a las partes involucradas (arrendante y arrendatario); estos contratos se regían por las cláusulas determinadas en esas normas y preceptos mercantiles.

Posteriormente, se decreta el 5 de julio de 1904 una nueva edición del Código de Comercio de la República de El Salvador, donde se mencionó por primera vez en el Título Preliminar Disposiciones Generales, Art. 3, numeral 3, el término “arrendamiento”, reconociéndolo como un acto de comercio. Además, el arrendamiento se encontraba regulado en el LIBRO CUARTO (De las quiebras, de las prescripciones y de la jurisdicción mercantil), TÍTULO I, Capítulo IV, Art. 803 y 804, numeral 2, que establecía como derecho del acreedor a disponer de los bienes dados en arrendamiento, cuya propiedad no hubiere sido trasferida al deudor, en caso de quiebra de este último.

En materia contable, en El Salvador se emplearon los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y/o el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (IACPA), en el año de 1974, los cuales brindarían procedimientos contables, para registrar todo tipo de operación, entre ellas las relacionadas a los arrendamientos, siendo adoptados en razón de no existir en el país una normativa contable sistemática. (Ayala, García & Perdomo, 2007).

En 1983 se decide emprender un nuevo proceso para adoptar las Normas de Contabilidad Financiera (NCF). Sin embargo, fue hasta en julio de 1996, en la IV Convención Nacional de Contadores, en donde se promulgó, entre otras normas, la Norma de Contabilidad Financiera 19 Contabilización de los Arrendamientos. (Mejía, Montano & Martínez, 2008).

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), es creado como ente responsable de fijar las normas generales para la

elaboración de los estados financieros, determinar y aprobar los principios conforme a los cuales se debe llevar la contabilidad; atribuciones otorgadas por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública. Lo anterior se sustenta en las exigencias contenidas en los Art. 443 y 444 del Código de Comercio de El Salvador, reformado según decreto legislativo No. 826, del Diario Oficial No.40, Tomo 246, de fecha 25 de febrero del año 2000, donde establece que todo balance general debe de expresar con veracidad, y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera, tomando como base los criterios y reglas emitidos por el Consejo, y en su defecto, las Normas Internacionales de Contabilidad.

El Consejo acordó en sesión celebrada el 2 de septiembre de 1999, que “en la preparación de los atestados financieros deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)” (CVPCPA, 2016), dentro de las cuales se incluía la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos. Luego, en la sesión celebrada el 5 de diciembre del año 2000, se acordó que estas normas “serían de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inician en o después del 1 de enero de 2002” (CVPCPA, 2016). Sin embargo, en la sesión celebrada el 11 de enero de 2002, se amplió el plazo de obligatoriedad y entrada en vigencia de las normas, a partir del ejercicio económico que comienza el 1 de enero del año 2004.

El 20 de agosto de 2009 se acuerda aprobar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, para la preparación de estados financieros con propósito general. A partir del 1 de enero de 2011, esto es obligatorio para entidades que cotizan en la Bolsa de Valores de El Salvador, con obligación pública de rendir cuentas, y para aquellas que no lo están, pero toman la decisión de aplicar tal normativa. (CVPCPA, 2016).

## **1.2 JUSTIFICACIÓN**

Las operaciones de arrendamiento que realizan las entidades cuyas acciones son cotizadas en la Bolsas de Valores de El Salvador, y por tanto, obligadas a rendir cuentas al público por la captación y colocación de recursos, deben ser reconocidas, medidas, presentadas e informadas de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, y los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, según lo establece el Código de Comercio de



El Salvador en los artículos 443 y 444, con el propósito de unificar la información financiera para que los inversores, la administración y otros usuarios interesados, puedan comparar con facilidad los informes financieros de empresas del mismo sector, aunque operen en diferentes países.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, es un conjunto de estándares que establece requisitos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar con respecto a los arrendamientos financieros y operativos. El tratamiento contable de los arrendamientos operativos para los arrendatarios con esta normativa, consiste en registrar los cánones de arrendamiento en cuentas de gastos, sin reconocer el valor de los bienes en sus activos, y por ende, no reconociendo la obligación en sus pasivos.

En el mes de enero del año 2016, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés *International Accounting Standards Board*, IASB), emitió la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, con la finalidad de sustituir lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, con lo que se busca igualar el tratamiento contable tanto de los arrendamientos financieros como el de los arrendamientos operativos, es decir, que los arrendamientos operativos pasarán de ser reflejados en cuentas de resultados, a presentarse en los activos y pasivos de la entidad arrendataria, lo que supone tratar de transparentar la información financiera relacionada con la financiación a través de arrendamientos; con estos cambios efectuados se busca evitar la ocultación de obligaciones contraídas en concepto de arrendamientos operativos. La nueva norma también mejora la comparabilidad de información financiera para los inversionistas y analistas entre las empresas que arrendan y aquellas que solicitan préstamos para adquirir activos.

Los cambios para los arrendamientos operativos que la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, con entrada en vigencia el 1 de enero del año 2019, implica para los arrendatarios identificar si un contrato contiene o no un arrendamiento y los nuevos criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de los bienes que posee bajo el contrato de arrendamiento operativo, lo que modifica el Estado de Resultados con la inclusión del gasto por depreciación financiera de los bienes en arrendamiento operativo y el gasto por intereses, generando un efecto en el

impuesto sobre la renta diferido, así como también, la presentación en el Estado de Situación Financiera del activo por derecho de uso, el pasivo por arrendamiento y la generación de diferencias temporarias relacionadas al impuesto sobre la renta; cambios que conllevan a la afectación en la estructura del Estado de Flujo de Efectivo. De ahí la importancia del estudio de este nuevo enfoque de la normativa, ya que cambiará en gran medida el tratamiento contable de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, y el análisis de la información contenida en sus estados financieros.

El desarrollo de esta investigación beneficiará a estudiantes, egresados, profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, e interesados en la temática, ya que se proporcionará una herramienta que les ayude a la comprensión y aplicación de los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

Con respecto al tratamiento de los arrendamientos operativos, según los nuevos requerimientos que serán exigidos con la entrada en vigencia de la normativa, no se han realizado investigaciones que permitan la comprensión que conlleva la aplicación de estos cambios, y tampoco que estén de acuerdo a las características y el entorno económico del país, tales particularidades hacen del desarrollo de la investigación algo novedoso.

En el desarrollo de la investigación se cuenta con asesores y expertos en la temática, permitiendo que los objetivos de la investigación sean alcanzables, y que previo a la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, el 1 de enero de 2019, el lector tendrá una herramienta que le facilite la comprensión de los cambios.

### **1.3 DELIMITACIÓN**

**DELIMITACIÓN TEMPORAL:** el desarrollo de la investigación comprenderá el año 2018.

**DELIMITACIÓN ESPACIAL:** el tema de investigación se desarrollará en la Facultad de Ciencias Económicas y Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador, tomando como sujetos de estudio a los estudiantes que han cursaron el tema de arrendamiento y docentes que lo imparten en la

Universidad de El Salvador, determinadas empresas que aplican la normativa en estudio y profesionales graduados de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública que se encuentran agremiados.

**DELIMITACIÓN TEÓRICA:** se tomará como base del estudio los cambios significativos de los arrendamientos operativos para los arrendatarios en cuanto al reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar, contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y los aspectos tributarios aplicables en el territorio nacional.

#### **1.4 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

¿Cuáles serán los efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

#### **1.5 PROPUESTA TEMÁTICA**

Efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a desarrollarse en el año 2018.

#### **1.6. OBJETIVOS**

##### **1.6.1 OBJETIVO GENERAL**

Conocer los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia en El Salvador de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

##### **1.6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Analizar los cambios en relación a los arrendamientos operativos con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en cuanto al reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar en los Estados Financieros de los arrendatarios.

- Identificar los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, para los arrendatarios.
- Proponer casos prácticos sobre arrendamientos operativos con base a los estándares contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, reflejando los cambios en cuanto a su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación, información a revelar para los arrendatarios y su transición.
- Interpretar los efectos financieros de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a través del desarrollo de casos prácticos.

## **2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL**

Una parte principal en la que se centra la inversión realizada por una entidad, está representada por la propiedad, planta y equipo. La obtención de estos bienes del activo generalmente representa una fuerte inversión de dinero, de la cual la entidad espera obtener beneficios futuros de su explotación en el giro de su negocio. La inversión en bienes de capital constituye salidas de flujo de efectivo que pueden afectar en gran parte la liquidez de la entidad, siendo la causa por la cual las entidades recurren a los contratos de arrendamientos operativos.

### **2.1. DEFINICIONES**

#### **2.1.1 ARRENDANTE O ARRENDADOR**

##### **2.1.1.1 DEFINICIÓN**

**a) DEFINICIÓN SEGÚN DOCTRINA:**

“La persona que da en arrendamiento alguna cosa propia de este contrato” Cabanellas de Torres, G. (1993).

**b) DEFINICIÓN LEGAL:**

El Código Civil de El Salvador, en el Art. 1707 define que el arrendador “en el arrendamiento de las cosas es la parte que da el goce de ellas”.

**c) DEFINICIÓN SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS:**

“Una entidad que proporciona el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.” (IFRS Foundation, 2018)

Según las definiciones anteriores se puede concluir que un arrendador es la persona natural o jurídica quien es el legítimo dueño del bien y que hace uso de su propiedad sobre el mismo para transferir el derecho de uso y goce de los beneficios del bien a una segunda persona llamada arrendatario, a cambio de recibir una cuota previamente establecida entre ambas partes.

### **2.1.1.2 OBLIGACIONES DEL ARRENDADOR**

El Código Civil de El Salvador, en su Art. 1712 establece que las obligaciones del arrendador son:

1. Entregar al arrendatario la cosa arrendada;
2. Mantenerla en estado de servir para el fin que ha sido arrendada;
3. Librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada.

### **2.1.2 ARRENDATARIO**

#### **2.1.2.1 DEFINICIÓN**

##### **a) DEFINICIÓN SEGÚN DOCTRINA:**

“El que toma una cosa en arrendamiento”. Cabanellas de Torres, G. (1993).

##### **b) DEFINICIÓN LEGAL:**

En el arrendamiento de las cosas, el arrendatario es la parte que da el precio, según el Art. 1707 del Código Civil de El Salvador.

##### **c) DEFINICIÓN SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS:**

“Una entidad que obtiene el derecho a usar un **activo subyacente** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.” (IFRS Foundation, 2018)

De lo anterior se define el arrendatario como aquella persona natural o jurídica que recibe el derecho de uso y goce de los beneficios del bien propiedad del arrendador, cedido bajo la figura de arrendamiento.

#### **2.1.2.2 OBLIGACIONES DEL ARRENDATARIO**

Para el arrendatario surgen las siguientes obligaciones de conformidad al Art. 1726 del Código Civil:

1. Usar de la cosa según los términos o espíritu del contrato, y no podrá en consecuencia hacerla servir a otros objetos que los convenidos;

2. Emplear a la conservación de la cosa el cuidado de un buen padre de familia;
3. Estará a cargo de las reparaciones del bien arrendado;
4. Está obligado a pagar el precio o renta a cambio del uso y goce del bien arrendado;
5. No ceder el arrendamiento o subarrendar, a menos que se le haya expresamente concedido;
6. Restituir la cosa al fin del arrendamiento.

### **2.1.3 ARRENDAMIENTO OPERATIVO**

#### **2.1.3.1 DEFINICIÓN**

**a) DEFINICIÓN SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS:**

“Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas, inherentes a la propiedad del activo subyacente.” (IFRS Foundation, 2018).

**b) DEFINICIÓN SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS:**

“Un *arrendamiento operativo* es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.” (IASB, 2006).

En los arrendamientos se transfiere el derecho de uso sobre un bien específico sobre el cual el arrendatario paga una cuota por este derecho, el arrendamiento operativo tiene una característica particular en la cual el arrendatario no tiene la opción de quedarse con el bien al término del plazo establecido en el contrato. El arrendamiento operativo también es definido como “El contrato por el cual un arrendador, por lo regular fabricante de un bien, cede su uso en forma limitada y determinada a un arrendatario, recibiendo aquel como contraprestación del bien, una cuota de arrendamiento, así como los gastos de mantenimiento y por un plazo normalmente corto (de 1 a 3 años), pudiendo en cualquier momento el arrendatario rescindir la operación, dando aviso al arrendador a cuyo cargo corren los riesgos técnicos de las misma.” (Pedro Raxon, 2008).

## **2.1.3.2 CONTRATO DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO**

### **DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS**

#### **a) DEFINICIÓN SEGÚN DOCTRINA:**

Ossorio (1974) define el contrato de arrendamiento como: “El contrato en que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto.”

#### **b) DEFINICIÓN LEGAL:**

“El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.” Código Civil de El Salvador, Art. 1703.

#### **c) DEFINICIÓN SEGÚN NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS:**

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, define un arrendamiento como “un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el **activo subyacente**) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.” (IFRS Foundation, 2018).

De modo que se puede definir al contrato de arrendamiento como un acuerdo donde el arrendante cede el uso y goce de un bien determinado al arrendatario, a cambio de pagos periódicos, obligándose legalmente a respetar y cumplir los términos pactados para el arrendamiento.

### **CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO**

Alessandri & Somarriva (2001), clasifican el contrato con base al contenido doctrinario, siendo aplicable al contrato de arrendamiento de la siguiente manera:



a) Por la manera en que se perfecciona:

**Consensual:** Según Wolters Kluwer (s.f.), el contrato de arrendamiento “se perfecciona con el mero consentimiento, sin especiales exigencias en cuanto a la forma o la entrega de la cosa propia de los contratos formales o reales”. De modo que, este contrato tiene lugar cuando las partes contratantes, arrendador y arrendatario, llegan a un acuerdo de voluntades con respecto a los elementos del mismo.

b) Atendiendo al número de las partes que intervienen:

**Bilateral:** en el contrato de arrendamiento intervienen dos partes, el arrendador y el arrendatario. Wolters Kluwer (s.f.) afirma que el contrato de arrendamiento es bilateral “al dar lugar a obligaciones recíprocas o correlativas que sirven mutuamente de causa pues, de una parte, el arrendador se obliga a ceder el goce o uso de la cosa, y de la otra el arrendatario se obliga a pagar un precio cierto por el uso o goce”.

c) Atendiendo a la utilidad que produce para los contratantes:

**Oneroso:** Debido a que existen beneficios para ambas partes; al arrendatario se le concede el uso o goce del bien, y al arrendante un pago determinado a cambio de esa cesión. Esto está sustentado en la definición de arrendamiento que establece el Código Civil de El Salvador, en el Art. 1703.

d) Atendiendo a la forma en cómo existen:

**Principal:** Figeac & López (2006), opinan que los contratos son de carácter principal cuando estos subsisten por sí solos, sin la necesidad de otro contrato, teniendo autonomía.

El contrato de arrendamiento no depende de otro contrato para tener validez legal, esto lo convierte en un contrato principal, del cual pueden derivarse otros contratos, como los de subarrendamiento.

e) Por su denominación o reglamentación:

**Nominado:** Son nominados “aquellos contratos que tienen un nombre y una reglamentación establecida por la ley con sus efectos y obligaciones” (Alessandri & Somarriva, 2001, p. 66).

El contrato de arrendamiento se encuentra regulado en el Código Civil de El Salvador, título XXVI, del Art. 1703 al 1774, en donde establecen sus elementos, características generales, las obligaciones de las partes, entre otros aspectos.

f) Atendiendo a cómo se van produciendo las obligaciones:

**De tracto sucesivo:** Porque el contrato de arrendamiento tiene lugar en el tiempo. El arrendante y arrendatario deberán cumplir sus obligaciones en el transcurso del plazo pactado.

## **2.2 NORMATIVA CONTABLE APLICABLE AL ARRENDAMIENTO OPERATIVO**

### **2.2.1 NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES**

La Sección 20 Arrendamientos, trata la contabilización de los arrendamientos operativos de los arrendatarios, en lo relacionado al reconocimiento, medición e información a revelar de los arrendamientos operativos. Los pagos realizados, se reconocerán como un gasto de manera lineal, u otra base sistemática que el arrendatario considere más representativa. El arrendatario deberá revelar la información sobre el total de los pagos futuros mínimos del arrendatario bajo los contratos de arrendamientos operativos, no cancelables para los plazos que el párrafo 20.16 establece.

### **2.2.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

La actual norma tiene como objetivo establecer para el arrendante y arrendatario los requerimientos adecuados para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Según los criterios de esta normativa contable, el arrendatario debe reconocer las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos como un gasto de forma lineal, a menos

que otra base de distribución resulte más representativa, gastos que deberán de figurar en el estado de resultados. Cabe destacar, que la normativa no menciona de manera explícita que esta erogación se presentará en los resultados del periodo, sobreentendiéndose que deberá ser considerado dentro de los gastos de dicho estado.

### **2.2.3 NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

Con la entrada en vigencia de esta norma se busca solventar los vacíos contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, principalmente lo regulado con respecto a los arrendamientos operativos de los arrendatarios.

Parte de los cambios obligan al arrendatario al inicio de un arrendamiento operativo a reconocer un activo por derecho de uso, cuyo costo comprenderá lo establecido en el párrafo 24, resumido en la figura 2, y un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos que aún no ha realizado, de acuerdo al párrafo 26 y 27, los que medirá posteriormente al costo u otro modelo de medición posterior, y amortizando el valor del pasivo y los intereses generados, respectivamente. Tanto el bien y la obligación se reflejarán en el estado de situación financiera y el estado de resultados, según corresponda.

### **2.2.4 UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES**

La Declaración de Estándares de Contabilidad Financiera (*Statement of Financial Accounting Standards*) No. 13 establece los criterios para determinar si una transacción de arrendamiento es considerada como financiera u operativa, de acuerdo al párrafo 7.

Esta declaración requiere que los ingresos y gastos relacionados a un arrendamiento operativo, se amorticen durante los plazos en los cuales el arrendatario obtenga beneficios por el uso de la propiedad arrendada. Dicha amortización del gasto se realiza según el método de línea recta, a menos que otra base sistemática y racional fuera más representativa para los arrendatarios.

Para todos los arrendamientos operativos, los arrendatarios deberán revelar en el estado de resultados, de conformidad al párrafo 16, los pagos mínimos futuros por arrendamiento a la fecha de presentación, así como los montos separados de renta mínimo,

rentas contingentes y rentas por subarrendamientos. Los pagos de renta bajo arrendamientos con términos de un mes o menos que no sean renovables, no necesitan ser incluidos.

## **2.2.5 CAMBIOS SIGNIFICATIVOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

A pesar de que la necesidad de cambiar los criterios para la contabilización de los arrendamientos operativos se discute desde hace tiempo, fue hasta el año 2005 en el que la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos de América (en inglés *Securities and Exchange Commission*, SEC), expresó preocupación sobre la falta de transparencia que representan los arrendamientos operativos al no ser reflejados en los activos y pasivos de la entidad. Debido a esto, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés, *International Accounting Standards Board*, IASB) en conjunto con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (en inglés *Financial Accounting Standards Board*, FASB), iniciaron el proyecto de mejorar los estándares de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de los arrendamientos operativos, llegando a la conclusión que los arrendatarios obtenían un activo y al mismo tiempo un pasivo al inicio del contrato de arrendamiento operativo, y con los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, estos no eran reportados en sus Estados de Situación Financiera, resultando en pérdida de información financiera significativa, (IASB, 2016). Hasta el año 2014, se reportaban fuera de balance 2.9 trillones de dólares aproximadamente en concepto de pagos futuros por arrendamientos operativos por parte de las compañías que aplican los estándares del IASB. (IASB, 2016).

Tras el largo proceso de revisión y discusión por parte de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, se publica en enero de 2016 la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, modificando los estándares para la contabilización de los arrendamientos operativos para el arrendatario, aplicados según la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, y en su lugar, serán tratados de la misma forma que los arrendamientos financieros.

La nueva norma de información financiera trae consigo cambios sustanciales, referente a los cinco criterios relevantes al momento de presentarse o estar presente un contrato de arrendamiento operativo, respecto a:

1. Reconocimiento;
2. Medición inicial;
3. Medición posterior;
4. Presentación; e
5. Información a revelar

Los principales cambios reconocidos con la entrada en vigencia de la nueva normativa se presentan de manera resumida en la figura siguiente:

<b>ARRENDATARIO</b>				
		<b>NIC 17</b>	<b>NIIF 16</b>	
		<b>Arrendamientos operativos</b>	<b>Todos los arrendamientos</b>	<b>Comentarios</b>
<b>Estado de Flujo de Efectivo</b>	Actividades de operación	Único flujo	▼	<b>Exenciones al reconocimiento</b>
	Actividades de financiamiento	--	▲	
	Actividades de inversión	--	▲	
<b>Estado de Situación Financiera</b>	Activo –Derecho de uso de los activos arrendados	-	▲	<b>Cambios en el análisis financiero (Ratios Claves)</b>
	Pasivo –Pasivo Financiero	-	▲	
	Patrimonio		▼	<b>Reconocimiento del pasivo</b>
	Derechos y Obligaciones fuera de Balance.	▲	-	<b>No habrá arrendamientos fuera de Balance</b>
<b>Estado de Resultados</b>	Ingresos	-	-	
	Gastos Operativos (Sin depreciación)	Único Gasto	▼	<b>Cambios en el análisis financiero (Ratios Claves)</b>
	Depreciaciones	-	▲	
	Gastos Financieros	-	▲	<b>Mayores resultados Financieros</b>
		▲	▼	
		<b>Aumento en el cuadro</b>	<b>Disminución en el cuadro</b>	

**Figura 1.** Cambios significativos en los estados financieros del arrendatario

**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación retomando publicación *NIIF 16 Arrendamientos: lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos*, Deloitte (2016).

Aplicando lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, los arrendatarios dejarán de reconocer los arrendamientos operativos como

un gasto de manera lineal, lo cual tendrá efecto en sus Estados Financieros, siendo los principales los siguientes:

a) Estado de Situación Financiera:

En el Estado de Situación Financiera se reconocerá un activo producto del aumento en los derechos de uso de los bienes arrendados entregados al arrendatario, en contrato de arrendamiento operativo, el cual comprenderá los elementos establecidos en el párrafo 24 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, reflejados en la figura 2, y consecuentemente, reconocerá la obligación que se adquiere por ese derecho, la cual se irá amortizando a lo largo del plazo pactado.

b) Estado de Resultados:

En el caso del Estado de Resultados, se presentará el gasto en concepto de intereses y el gasto correspondiente a la depreciación financiera del bien en arrendamiento operativo, de acuerdo al párrafo 49 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos. Además, se mostrará el efecto en el Impuesto Sobre la Renta Diferido según la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias, lo que se ampliará en el punto 2.2.8. *Implicación en otras normas contables.*

c) Estado de Flujo de Efectivo:

Según la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, el reconocimiento del gasto en forma lineal durante el plazo del contrato de arrendamiento operativo, es presentado como parte de las actividades de operación en el estado de flujo de efectivo del arrendatario. No obstante, con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, el estado de flujo de efectivo se verá afectado, ya que se generarán salidas de efectivo correspondientes al principal y a los intereses del pasivo por arrendamiento operativo dentro de las actividades de financiación.

## 2.2.6 DIFERENCIAS ENTRE EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y EL ARRENDAMIENTO OPERATIVO

Anteriormente se ha descrito que los arrendamientos se clasifican como operativos y financieros, cada uno de ellos poseen características distintas según la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, las cuales se puntualizan en la tabla I:

**Tabla I.**

*Principales diferencias entre el arrendamiento operativo y financiero*

<b>Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos</b>	
<b>Arrendamiento Financiero</b>	<b>Arrendamiento Operativo</b>
1. Transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien.	1. No transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien.
2. El arrendatario tiene la opción de compra del bien.	2. No existe opción de compra del bien.
3. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del bien.	3. El arrendamiento no cubre la mayor parte de la vida económica del bien.
4. El arrendador no tiene la obligación de proveer otro tipo de servicios.	4. El arrendador es el encargado del mantenimiento y demás gastos relacionados al bien.

**Fuente:** Elaborado por grupo de investigación.

## 2.2.7 ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS Y LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS

A continuación, se mostrará una comparación entre las dos normativas, detallando los cambios más relevantes, a efecto de analizar la nueva forma de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de los arrendamientos operativos que los arrendatarios hayan adquirido bajo un contrato de arrendamiento operativo.

## 2.2.7.1 RECONOCIMIENTO

**Tabla II.**  
*Reconocimiento*

<b>Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamiento</b>	<b>Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamiento</b>
<p><b><u>Párrafo 8.</u></b> Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.</p> <p><b><u>Párrafo 10.</u></b> El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato.</p>	<p><b><u>Párrafo 9.</u></b> Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.</p> <p><b><u>Párrafo 22.</u></b> En la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.</p>

**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, hace la separación entre un arrendamiento financiero y un arrendamiento operativo, la diferencia sustancial para clasificarlos como tal, radica en si existe o no transferencia de los riesgos y beneficios del activo dado en arrendamiento, por parte del arrendante al arrendatario; de manera que, se reconocerá el bien en arrendamiento operativo si estos riesgos y beneficios inherentes al mismo no han sido trasladados, lo que implica para el arrendatario reconocer las cánones de arrendamiento operativo como un gasto de forma lineal (o sobre otra base que, a su juicio, refleje mejor la esencia de la transacción), no incluyéndose el valor del bien en sus activos, y a su vez, no reconociendo su obligación como parte de sus pasivos.

Por su parte, la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, no hace diferencia para el arrendatario entre los arrendamientos al momento de su reconocimiento, limitando su reconocimiento a una nueva definición: “Derecho de uso”. El cambio de esta nueva normativa consiste en que el arrendatario reconocerá todos los bienes



cedidos a él en arrendamiento como parte de sus activos, y a su vez, reconociendo una obligación a pagar por el uso de esos bienes.

En el caso que los contratos de arrendamientos sean acordados para un plazo menor a doce meses y el valor de esos activos no sea significativo, el arrendatario podrá o no, aplicar los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

Con el cambio de normativa se busca asegurar una información financiera útil, transparente y completa para los inversionistas presentes y futuros, acreedores, la administración y otros interesados, acerca de las transacciones de arrendamientos operativos en los estados financieros, dejando atrás operaciones “fuera de balance”, lo que representaba una situación poco real de la actividad que realiza el arrendatario y no de mucha ayuda para la toma de decisiones.

#### 2.2.7.2 MEDICIÓN INICIAL

*Tabla III.*  
*Medición Inicial*

<b>Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos</b>	<b>Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos</b>
Esta norma no establece medición inicial para los arrendamientos operativos.	<p><b><u>Párrafo 23</u></b> En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.</p> <p><b><u>Párrafo 24</u></b> El costo del activo por derecho de uso comprenderá:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;</li><li>(b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;</li></ul>

**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación.

---

**Norma Internacional de Contabilidad 17  
Arrendamientos**

---

---

**Norma Internacional de Información  
Financiera 16 Arrendamientos**

---

(c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y

(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

**Párrafo 26** En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

---

**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, no establece requerimientos para la contabilización del arrendamiento operativo en lo referente a su medición inicial, esto debido a que no hay reconocimiento de activos y pasivos por arrendamiento operativo en el Estado de Situación Financiera del arrendatario; en su lugar, las cuotas derivadas de estos arrendamientos son reconocidas como un gasto de forma lineal durante el plazo del arrendamiento, sin el establecimiento de una base para medir el activo y el pasivo, que en teoría es cedido en el contrato de arrendamiento operativo.

Sin embargo, la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, plantea de forma detallada en relación a la medición inicial en la contabilidad del arrendatario sobre sus arrendamientos operativos. Esta medición se encuentra separada en la valoración inicial del activo por derecho de uso y la valoración inicial del pasivo por arrendamiento.

a. Medición inicial del activo por derecho de uso:

En la fecha de ocurrencia del hecho económico por primera vez, el arrendatario deberá medir el activo por derecho de uso al costo, el cual incluirá: el importe de la valoración inicial del pasivo por arrendamiento, cualquier pago por arrendamiento abonado al arrendador antes o en la fecha de comienzo del plazo pactado para el arrendamiento operativo, descontando, si hubiere, todo incentivo de arrendamiento recibido por el arrendatario, los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario y una estimación de los costos en que incurrirá el arrendatario al dismantelar y retirar el activo subyacente, restaurar el activo en el que se encuentra ubicado, o bien, costos incurridos por restaurar al activo subyacente a una condición determinada según el contrato de arrendamiento operativo (a menos que estos costos sean incurridos al producir bienes del inventario).

Estos costos podrán ser incurridos a cuenta del arrendatario en la fecha de inicio, o por la propia utilización del activo subyacente a lo largo del plazo del arrendamiento. Lo anterior se puede ver reflejado en la figura siguiente:

**Figura 2.** Medición Inicial del activo por derecho de uso



**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación

Consecutivamente, la valoración inicial del activo por derecho de uso se hará de conformidad al modelo del costo o al modelo de revaluación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo, lo que conlleva a reconocer el deterioro del activo en la cuenta de pérdidas y ganancias, y de realizarse revaluación, el reconocimiento de la revaloración en patrimonio.

El valor del activo por derecho de uso determinado en la fecha de comienzo, podrá ser ajustado al ocurrir cambios en el pasivo por arrendamiento en fechas posteriores.

b. Medición inicial del pasivo por arrendamiento:

El arrendatario medirá inicialmente el pasivo por arrendamiento operativo al valor presente de los pagos futuros por arrendamiento, descontados aplicando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esta tasa pudiera determinarse con facilidad, de lo contrario, el arrendatario utilizará la tasa incremental aplicada a sus préstamos.

Los pagos por arrendamientos incluidos en la medición inicial comprenden las siguientes erogaciones por parte del arrendatario a lo largo del plazo del arrendamiento operativo, que no hayan sido pagados en la fecha de comienzo: pagos fijos (incluyendo pagos “en sustancia” fijos), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar, pagos por arrendamiento variables que dependan de un índice o una tasa de interés (como por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor o a una tasa de interés de referencia), que hayan sido medidos inicialmente utilizando el índice o tasa en la fecha de comienzo; e importes que el arrendatario espera pagar al arrendador en concepto de garantías de valor residual del activo subyacente.

### 2.2.7.3 MEDICIÓN POSTERIOR

**Tabla IV**  
*Medición posterior*

Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos	Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos
<p><b><u>Párrafo 33</u></b> Los pagos por arrendamientos de arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.</p>	<p><b><u>Párrafo 29</u></b> Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35.</p> <p><b><u>Párrafo 30</u></b> Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo:</p> <p>(a) Menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c).</p> <p><b><u>Párrafo 31</u></b> Un arrendatario aplicará los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 32.</p> <p><b><u>Párrafo 32</u></b> Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo hasta el final de la vida útil del activo subyacente.</p>

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

**Párrafo 34** Si un arrendatario utiliza el modelo del valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable al derecho de uso de los activos que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40.

**Párrafo 36** Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:

(a) incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;

(b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados; y

(c) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento especificadas en los párrafos 39 a 46, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados (véase el párrafo B42).

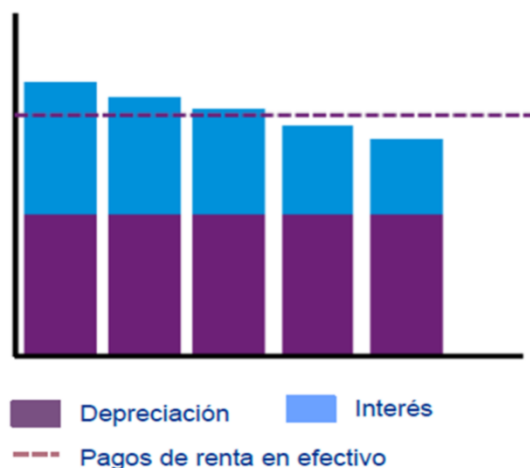
La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, establece que para medir posteriormente el activo por derecho de uso podrá emplearse el modelo del costo, o bien, otro modelo de medición elegido por el arrendatario.

Si el arrendatario decide aplicar el modelo del costo, el bien en arrendamiento operativo registrado en el activo se ajustará por la disminución al valor en libros producto de su uso, la cual se calculará de acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo, en el transcurso del periodo pactado para el arrendamiento operativo; a menos que el bien en arrendamiento se relacione a una clase de propiedad, planta y equipo, que sea medida posteriormente aplicando el modelo de revaluación contenido en la normativa mencionada, entonces el arrendatario podrá aplicar este modelo al activo por derecho de uso.

En el caso del pasivo por arrendamiento, se reconocerá el importe de la obligación por separado, es decir, una parte por los intereses que genera este tipo de financiamiento y la otra por el valor del monto principal.

Este tratamiento se ve reflejado en la gráfica 1:

*Gráfica 1. Medición Posterior del arrendamiento operativo.*



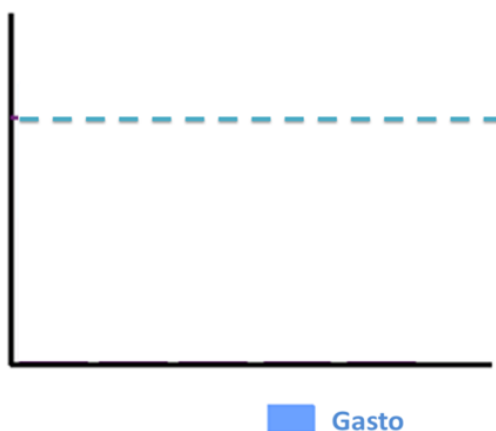
Fuente: KPMG (2016).

En donde, la depreciación financiera calculada al activo en arrendamiento operativo es constante (esto, dependiendo de la base para la depreciación del activo por derecho de uso, seleccionada por el arrendatario), y el gasto por intereses de la operación de arrendamiento

decrece a lo largo del plazo pactado en el contrato de arrendamiento. De igual manera, el pago de la cuota del arrendamiento operativo es constante durante el plazo establecido.

Según la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, en la medición posterior, el arrendamiento operativo es reconocido como gasto de forma lineal durante el plazo del arrendamiento, de la siguiente manera:

**Gráfica 2.** Medición Posterior del arrendamiento operativo.



**Fuente:** Elaborado por el grupo de Investigación.

#### 2.2.7.4 PRESENTACIÓN

**Tabla V**  
Presentación

Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos	Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos
<p><b>Párrafo 33</b> Los pagos por arrendamientos de arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el</p>	<p><b>Párrafo 47</b> Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas:</p> <p>(a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos.</p>

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.



Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos	Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos
patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.	Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario: <p data-bbox="824 447 1383 646">(i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; y</p> <p data-bbox="824 699 1383 814">(ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.</p> <p data-bbox="824 867 1383 1192">(b) Los pasivos por arrendamiento por separado de los demás pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.</p> <p data-bbox="824 1245 1383 1782"><b><u>Párrafo 49</u></b> En el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.</p>

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

**Párrafo 50** En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario clasificará:

(a) los pagos en efectivo por la parte principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;

(b) los pagos en efectivo por la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo por los intereses pagados; y

(c) los pagos por arrendamiento a corto plazo, pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

---

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, posee lineamientos en cuanto a la presentación de los arrendamientos operativos en los estados financieros, sin embargo, no se detallan de forma que el lector pueda identificar tales requerimientos, esto debido a que la norma solo establece que desde el momento del reconocimiento las cuotas derivadas del arrendamiento operativo son reconocidas como un gasto de manera lineal durante el tiempo que dure el contrato de arrendamiento operativo, a raíz de lo cual se sobreentiende que el gasto de acuerdo a su naturaleza deberá presentarse en el estado de resultados de los arrendatarios.

Por el contrario, la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, establece de una manera detallada la forma en que los arrendamientos operativos se presentarán en los estados financieros del arrendatario, siendo precisamente uno de los motivos por los cuales se ha modificado los requerimientos contenidos en la

Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos. Lo anterior se ve reflejado en los párrafos siguientes:

a) Estado de Situación Financiera:

En el Estado de Situación Financiera, deberá presentar un activo que represente el bien en arrendamiento, de manera separada de los demás activos propios de la entidad; en el caso de que el arrendatario no presente separadamente sus activos por derecho de uso, deberá incluir los bienes arrendados dentro de la partida contable correspondiente a los bienes de su propiedad. Además, deberá presentar por separado de los demás pasivos, un pasivo por la obligación contraída en el contrato de arrendamiento, si el arrendatario no presentara los pasivos por arrendamiento de manera separada, deberá incluir la obligación dentro de sus demás pasivos y especificar a qué partidas del Estado de Situación Financiera corresponden esas obligaciones.

b) Estado de Resultados:

En el Estado de Resultados, deberá presentar de manera separada un gasto financiero correspondiente a los intereses sobre el pasivo por arrendamiento y un gasto por depreciación por derecho de uso del bien arrendado.

c) Estado de Flujo de Efectivo:

También establece que se debe presentar en el Estado de Flujo de Efectivo, dentro de las actividades de financiación, los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo reconocido por el arrendamiento y los pagos en efectivo por los intereses; dentro de las actividades de operación, tendrá que presentar aquellos arrendamientos que no reciben el tratamiento establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos (los pagos por arrendamiento a corto plazo y los pagos por arrendamiento de activos de bajo valor), sobre los cuales se realizan desembolsos reales que afectan el efectivo.

## 2.2.7.5 INFORMACIÓN A REVELAR

### Tabla VI

#### Información a revelar

Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos	Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos
<p><b>Párrafo 35</b> Además de los requerimientos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:</p> <p>(a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(i) hasta un año;</li><li>(ii) entre uno y cinco años;</li><li>(iii) más de cinco años.</li></ul> <p>(b) 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.</p> <p>(c) Cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.</p> <p>(d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se</p>	<p><b>Párrafo 51</b> El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 52 a 60 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.</p> <p><b>Párrafo 52</b> Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.</p> <p><b>Párrafo 53</b> Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo</li></ul>

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

---

**Norma Internacional de Contabilidad 17  
Arrendamientos**

---

---

**Norma Internacional de Información  
Financiera 16 Arrendamientos**

---

incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:

(i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;

(ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y

subyacente;

(b) gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;

(c) el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;

(d) el gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6.

Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);

(e) el gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;

(f) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;

(g) salidas de efectivo totales por arrendamientos;

(h) incorporaciones de activos por derecho de uso;

(i) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y

---

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

(j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente.

---

**Fuente:** Elaborado por equipo de Investigación.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, establece que el arrendatario deberá de revelar el total de los pagos mínimos futuros de los arrendamientos operativos, es decir, aquellos pagos que el arrendatario hace o podría hacer a lo largo de plazo estipulado en el contrato de arrendamiento operativo, sin tomar en cuenta pagos de carácter contingente y cualquier importe garantizado por el arrendatario o un tercero vinculado a él, en lo que corresponde a sus arrendamientos operativos no revocables, a los cuales su continuidad se asegure de forma razonable; para cada uno de los períodos establecidos en la norma. Además, el arrendatario debe revelar, en el caso que el subarrendamiento le estuviera permitido, los pagos futuros que espera recibir al final del período sobre el que se informa, así como también, la descripción de las cláusulas importantes del contrato de arrendamiento operativo, donde incluirá las bases para la determinación de las cuotas contingentes pactadas y la existencia de plazos de renovación.

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, requiere que el arrendatario revele información sobre sus arrendamientos operativos más extensa que las establecidas en la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, esto debido a la presentación en sus estados financieros de los bienes que posee en arrendamiento operativo y de la obligación derivada de los mismos. El arrendatario deberá revelar a la fecha sobre la que se informa acerca de las políticas y bases de valoración utilizadas para su reconocimiento, medición inicial y medición posterior, de igual manera, revelará aspectos que puedan ser relevantes para los usuarios de los estados financieros y que les permitan una mejor comprensión de la información presentada en los mismos.

Conforme a lo anterior, los nuevos requisitos sobre la información a revelar que la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos establece para el arrendatario en cuanto a sus arrendamientos operativos, se encuentran: el valor de las depreciaciones de los activos por derecho de uso por cada tipo de bien en arrendamiento, los gastos por intereses generados a raíz del pasivo por arrendamiento, gastos relacionados con arrendamientos a corto plazo y de bajo valor, que haya decidido contabilizar no aplicando los requerimientos de la nueva normativa; la información relacionada con los gastos variables no incluidos en la medición inicial del pasivo por arrendamiento (cualquier cuota variable no relacionada con un índice o un tipo de interés, que serán reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias al momento de su devengue); erogaciones de efectivo totales por los arrendamientos operativos, la existencia de aumentos en los activos por derechos de uso (por ejemplo, en caso de revaluaciones en el pasivo por arrendamiento) y el valor contable del derecho de uso de activos al final del ejercicio, por categoría de activo subyacente.

## **2.2.8 IMPLICACIÓN EN OTRAS NORMAS CONTABLES**

### **a) Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros:**

Los requerimientos generales de presentación de los estados financieros con propósito general, establecidos en esta norma, coadyuvan a la entidad a que sean comparables sus estados financieros de un periodo a otro, y que de la misma forma, puedan equipararse con estados financieros de otras entidades. Estos requerimientos determinan las bases que aplicarán las entidades para la presentación, estructura y contenido de los estados financieros.

Dentro de los elementos sobre los que suministrará información se encuentran: los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo. La norma exige uniformidad en la presentación y clasificación de las partidas de los estados financieros de un periodo a otro, excepto cuando una norma internacional requiera de cambios en su presentación. Con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, surgen cambios en la presentación de los arrendamientos operativos del arrendatario conforme a las exigencias establecidas en los párrafos 47 al 50 de la referida norma. Estos cambios conllevan a los arrendatarios a incluir en sus estados financieros:

- Estado de Situación Financiera:

El activo por derecho de uso será presentado separado de los otros activos medido inicialmente según los párrafos 23 y 24 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y ajustado posteriormente de acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo; el pasivo por arrendamiento separado de los demás pasivos, medido inicialmente según el párrafo 26 y posteriormente de acuerdo al párrafo 36 ambos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos; el pasivo y activo por impuesto diferido según lo definido en la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias en relación a las diferencias temporarias resultantes de la confrontación de la base financiera y fiscal, descrito en el literal d).

- Estado de resultados:

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 1, en este estado se presentarán todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en un periodo. Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, el arrendatario deberá incluir en sus gastos del periodo la parte de los intereses sobre el pasivo por arrendamiento, y de forma separada, el gasto por depreciación del activo por derecho de uso.

- Estado de cambios en el patrimonio:

Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo. Si el arrendatario decide aplicar la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, según el párrafo C5(a) de esta norma, deberá ajustar retroactivamente el patrimonio neto de cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, descrito en el literal c).

- Notas a los estados financieros:

El arrendatario presentará información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y sobre las políticas contables específicas utilizadas, según los



requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y las demás normas implicadas.

**b) Norma Internacional de Contabilidad 7 Estado de Flujos de Efectivo:**

El estado de flujo de efectivo facilita la toma de decisiones a partir de la evaluación de la capacidad de las entidades para la generación de flujos de efectivos y sus equivalentes, asimismo, es importante identificar qué tipo de actividades dieron origen a estos flujos y clasificarlos de acuerdo a esta norma como actividades de inversión, operación y financiación.

Como parte de las actividades de financiación se debe realizar una predicción de las necesidades de efectivo que se tendrá, esto con el propósito de cubrir los compromisos que ha adquirido la entidad. La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en el párrafo 50 literal a), aclara que los arrendatarios incluirán los pagos que realice por el pasivo por arrendamiento operativo dentro de estas actividades; el literal b) expone que los pagos en efectivo por la parte de los intereses del pasivo por arrendamiento operativo los clasificará aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 7 Estado de Flujos de Efectivo; los intereses pagados podrán clasificarse también dentro de las actividades de financiación, ya que representan el costo por obtener recursos financieros. Los intereses pagados durante el periodo deben revelarse por el importe total en el estado de flujos de efectivo, independientemente si estos se han presentado en los resultados del periodo o si se han capitalizado.

**c) Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores:**

El arrendatario aplicará, de manera práctica, la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a sus arrendamientos previamente identificados como operativos según lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos. La aplicación de la nueva normativa constituirá un cambio en sus políticas contables, debiendo reexpresar el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los bienes que posee bajo contrato de arrendamiento operativo en sus estados financieros de manera retroactiva a cada periodo anterior presentado, como si la nueva

normativa se hubiera aplicado siempre, para lo cual empleará la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.

Lo anterior implica para el arrendatario, en términos sencillos, modificar los estados financieros comparativos presentados con anterioridad a la primera aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, que tendrá lugar en el ejercicio que comienza el 1 de enero de 2019; ajustando los saldos iniciales de cada componente del patrimonio neto para el ejercicio anterior que se presente, revelando información de los importes comparativos de cada uno de los ejercicios ajustados, como si se hubiera aplicado siempre tal política. De esta manera, el arrendatario reexpresará la información financiera relacionada a sus arrendamientos operativos vigentes a la fecha de aplicación de la nueva normativa.



**Figura 3.** Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores **Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación.

#### **d) Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias:**

Al concretizarse la entrada en vigencia de la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, surgen con ella diversos tipos de análisis y opiniones emitidas por profesionales, respecto a los aspectos contables y los efectos en materia tributaria, tal como lo manifiesta Ernst & Young (2016): “La norma también presentará un impacto tributario en la contabilidad de arrendamientos, posiciones fiscales existentes y ajustes en los impuestos diferidos” (p.3).

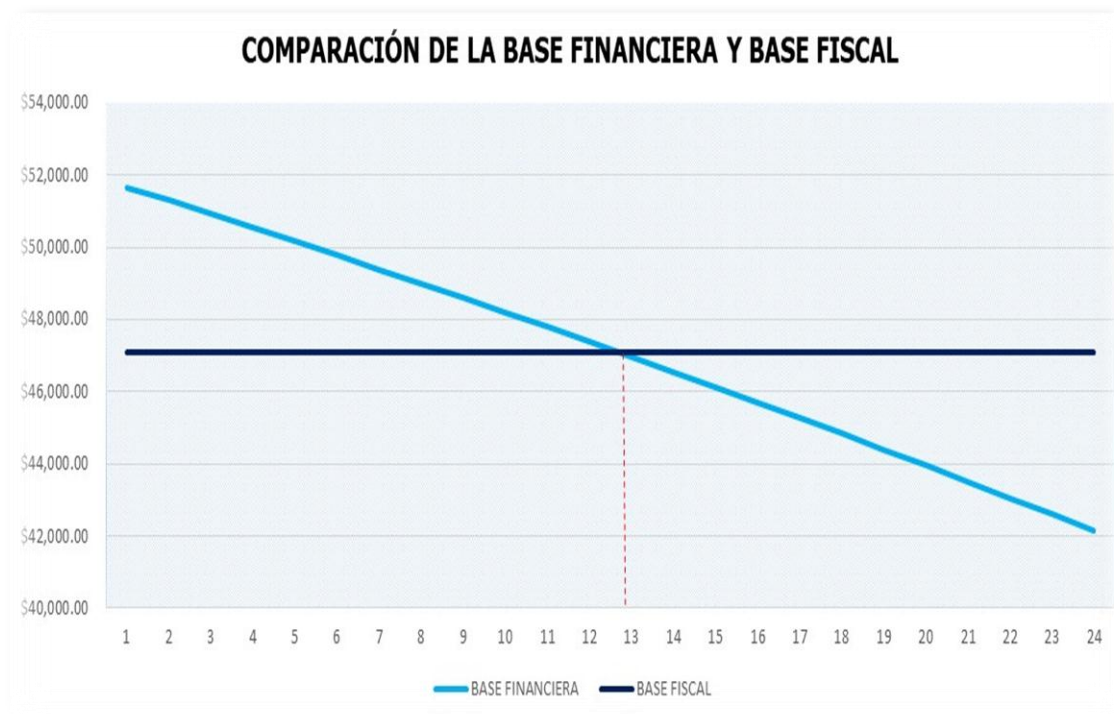
Los cambios en la contabilización de los arrendamientos operativos de los arrendatarios conllevan a aplicar la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias, para dar tratamiento al impuesto diferido, generado por las diferencias temporales resultantes.

Como consecuencia de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, el pago por los cánones de arrendamiento operativos se registra de forma lineal (o según otra base de reparto elegida por los arrendatarios), a lo largo del plazo establecido para tal arrendamiento, pero con la nueva modalidad bajo los criterios contables de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, éste pago se dividirá una parte en intereses y la otra en capital, además de registrarse un gasto por la depreciación financiera del activo por derecho de uso. Los métodos elegidos por los arrendatarios para calcular la depreciación financiera de los bienes en arrendamiento operativo tendrán un efecto en el análisis.

De modo que cuando se efectúe un análisis comparando el valor financiero (gastos relacionados al arrendamiento operativo restados para efectos financieros) con la base fiscal (gastos relacionados al arrendamiento operativo que son deducibles del cálculo del impuesto sobre la renta, de acuerdo al Art. 29, numeral 4 y Art. 30, numeral 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta), dará como resultado una diferencia temporal, ya que los valores de las bases no coincidirán.

La gráfica 3 muestra la comparación de la base fiscal y el valor financiero, en el caso de que el arrendatario elija el método de depreciación lineal.

**Gráfica 3. Determinación del Impuesto Diferido**



**Fuente:** Elaborado por el grupo de investigación.

### **e) Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, planta y equipo:**

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, establece que el arrendatario podrá medir posteriormente el activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo o modelo de revaluación, contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, desde la fecha de inicio hasta el final de la vida útil del activo, o bien, hasta finalizar el plazo del arrendamiento, lo que suceda primero.

El primer modelo requiere que, con posterioridad al reconocimiento del bien en arrendamiento operativo como un activo por derecho de uso, éste se registre a su costo menos la depreciación acumulada; y el segundo, que el activo, cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se registre a su valor revaluado, lo que es su valor razonable al momento de revaluarse, menos la depreciación acumulada.

La depreciación podrá calcularse de forma separada para cada parte del activo por derecho de uso, es decir, el arrendatario podrá distribuir el importe inicial reconocido en el estado de situación financiera entre las partes significativas del activo, depreciándolas por

separado; cálculo que tendrá lugar al encontrarse el activo disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por el arrendatario.

El cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el estado de resultados del período que corresponda, a menos que se incluya en el importe en libros de otro activo; valor que puede calcularse utilizando el método lineal, método de depreciación decreciente o el método de unidades de producción. El método será elegido por el arrendatario considerando que este representará más fielmente el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros inherentes al activo por derecho de uso.

De acuerdo a esta normativa, el arrendatario deberá revelar en las notas a los estados financieros las bases de medición elegidas para determinar el importe en libros bruto, el método de depreciación seleccionado, el plazo para su cálculo, y el importe en libros bruto y la depreciación acumulada.

### **2.3 MÉTODOS DE ANÁLISIS FINANCIERO**

El análisis financiero es un proceso riguroso utilizado para determinar la posición financiera de periodos actuales y pasados, lo que permite entender la información contable resultante de las operaciones que realiza una entidad, y al mismo tiempo, brinda una base para establecer estimaciones sobre su situación financiera y económica, facilitando la toma de decisiones para los diversos usuarios interesados en la información financiera, como son: sus accionistas actuales y potenciales, acreedores, analistas financieros y la propia administración.

Con el objetivo de generar confianza para los usuarios con respecto a todos los aspectos de la situación financiera de la empresa, el análisis financiero es la evaluación precisa para leer e interpretar con exactitud los datos reportados en los estados financieros, mediante el uso de métodos de análisis, de los que se obtienen resultados que permiten conocer las áreas donde la empresa sobresale y, además, las áreas de oportunidad para el mejoramiento.

### **2.3.1 DEFINICIÓN**

El análisis financiero, tal como lo define Brigham & Houston (2006), “es un instrumento disponible para la gerencia, que sirve para predecir el efecto que pueden producir algunas decisiones estratégicas en el desempeño futuro de la empresa; decisiones como la venta de una dependencia, variaciones en las políticas de crédito, en las políticas de cobro o de inventario, así como también una expansión de la empresa a otras zonas geográficas.” (p. 831)

Por su parte, Wild, Subramanyam & Halsey (2007, p. 12) indican que “el análisis financiero es la utilización de los estados financieros para analizar la posición y el desempeño financiero de una compañía, así como para evaluar el desempeño financiero futuro”.

### **2.3.2 INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS, EN EL ANÁLISIS FINANCIERO DEL ARRENDATARIO**

Al entrar en vigencia en el año 2019 la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, el estado de situación financiera del arrendatario se ve afectado en gran medida en comparación a los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, vigente a la fecha, debido a que deberá reconocer el bien adquirido bajo un contrato de arrendamiento operativo como parte de sus activos, y a su vez, reconocerá la obligación derivada de la cesión del derecho de uso del bien.

De la misma forma, la información presentada en el Estado de Resultados cambiará en el sentido que el arrendatario estará reconociendo como parte de sus gastos financieros los intereses por el arrendamiento operativo, y dentro de sus gastos de operación, reconocerá el gasto por depreciación financiera de los bienes tomados en arrendamiento operativo. Excepto que sean capitalizados en inventarios o bienes de propiedad, planta y equipo.

### **2.3.3 CLASES DE MÉTODOS PARA EL ANÁLISIS FINANCIERO**

En consideración de lo anterior, se han seleccionado herramientas que facilitan el análisis e interpretación de los estados financieros, lo cual será relevante para conocer los efectos financieros y tributarios de la aplicación de la Norma Internacional de Información

Financiera 16 Arrendamientos, en comparación con la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos; las que son detalladas a continuación.

### **2.3.3.1 MÉTODO DE ANÁLISIS VERTICAL**

#### **a) RAZONES FINANCIERAS**

##### **▪ DEFINICIÓN DEL MÉTODO:**

Según Gitman (2007) “El análisis de razones incluye métodos de cálculo e interpretación de las razones financieras para analizar y supervisar el rendimiento, liquidez, solvencia, apalancamiento y uso de activos de la empresa” (p.48). Esta herramienta es aplicada a los estados financieros de un ejercicio determinado, es decir, de forma vertical, siendo el Estado de Situación Financiera, Estado de Flujo de Efectivo y Estado de Resultados de una entidad los instrumentos base para esta medición.

##### **▪ LIMITANTES DEL MÉTODO**

Aunque este método es usado con frecuencia, las limitaciones que presenta de acuerdo a los criterios de diferentes autores son las siguientes:

- Gitman (2007) expresa que ninguna razón por sí sola da suficiente información para juzgar las condiciones y el desempeño de una empresa, y solamente cuando se analiza un grupo de razones se puede hacer juicios de valor razonables, de igual forma, en este método para hacer las comparaciones, ambos balances deben estar elaborados al 31 de diciembre.
- Las razones financieras rara vez dan respuestas, pero sí ayudan a formular las preguntas correctas, al mismo tiempo, las razones de liquidez pueden perder pronto su actualidad, ya que los activos y pasivos a corto plazo se negocian con facilidad, (Brealey, Myers & Allen, 2010).
- Wild, Subramanyam & Halsey (2007), concluyen que la función de las razones financieras a menudo es malinterpretada, y como consecuencia de ésta, su importancia es exagerada. Al mismo tiempo, opinan que una razón expresa una relación matemática entre dos cantidades, y aunque su cálculo es simplemente una operación aritmética, su interpretación es más compleja.

## ▪ **CATEGORIAS DE RAZONES FINANCIERAS:**

Gitman, (2007) señala que “las razones financieras se dividen por conveniencia en cinco categorías básicas: Razones de liquidez, actividad, deuda, rentabilidad y mercado” (p. 51).

Por su parte, Van Horne & Wachowicz (2010), presentan las razones comúnmente empleadas, clasificadas en dos tipos: “Razones del balance” las cuales resumen la condición financiera de la empresa y “Razones del estado de pérdidas y ganancias” que exponen el desempeño de la misma.

Lo expuesto por Gitman puede considerarse subcategorías de estas dos clasificaciones, ya que las razones de liquidez y deuda analizan los elementos que comprenden el estado de situación financiera, y a su vez, las razones de actividad, rentabilidad y mercado analizan los elementos del estado de resultados.

De estas categorías, las afectadas directamente con el cambio en la normativa son las que miden la capacidad que tiene la empresa para responder a sus obligaciones a corto y largo plazo, el movimiento en sus activos totales, así como también, las que evalúan las utilidades en relación a los niveles de venta, activos o el patrimonio, es decir, razones de liquidez, de endeudamiento, rentabilidad y actividad.

### **b) MÉTODO DE ESTADOS FINANCIEROS PORCENTUALES**

Los estados financieros pueden ser analizados determinando la participación de las cuentas por las que están conformados, siendo expresadas en términos porcentuales.

Esta herramienta de análisis será utilizada para determinar la relación porcentual entre los bienes en arrendamiento operativo con respecto al total de activos en el Estado de Situación Financiera de los arrendatarios, así como los pagos por arrendamiento operativo en relación al total de pasivo más patrimonio. Para el Estado de Resultados, se analizarán el gasto por la parte de interés y el principal del arrendamiento operativo, ambos a expresarse como un porcentaje en relación a las ventas.



### **2.3.3.2 MÉTODOS DE ANÁLISIS HORIZONTAL**

#### **ANÁLISIS HISTÓRICO COMPARATIVO**

El análisis horizontal de los estados financieros sirve para determinar si las cuentas que los conforman han sufrido crecimientos o decrementos en un periodo respecto a otro. Lo anterior se ve sustentado en lo planteado por Perdomo (2005), quien define el análisis horizontal como “la comparación de los estados financieros en varios años, para mostrar el crecimiento o disminución que se han dado en las operaciones de la empresa, y sobre los cambios que han ocurrido en su posición financiera para observar si se ha fortalecido o debilitado”. (p. 187).

Al elaborar este tipo de análisis a los estados financieros de los arrendatarios que poseen contratos de arrendamientos operativos, aplicando los criterios de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en comparación con la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, se podrá evaluar el efecto de la inclusión en sus activos de los bienes tomados en arrendamiento operativo, y el pasivo registrado en concepto de la obligación que por ello se adquiere.

Sin embargo, es de considerar que tales comparaciones tienen tanto puntos fuertes como débiles, ya que el factor reflejado en el análisis financiero horizontal es sólo la tendencia. (Bernestein, 1997).

En la Tabla VII se presentan las cuentas de los estados financieros que sufrirán cambios significativos debido a los nuevos requerimientos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar contenidos en la mencionada norma, razón por la cual se evaluarán para determinar sus variaciones (aumento o disminución). A manera de ejemplo, se toma como base el ejercicio 2019, a partir del cual se proyectará la información a cinco años, con el fin de determinar los efectos financieros y tributarios en el largo plazo de los cambios en la información presentada por el arrendatario.

**Tabla VII**

Análisis histórico comparativo

Estados Financieros	Rubros	COMPARACIÓN DE MODELOS CONTABLES		AÑOS COMPARADOS	
		Norma Internacional de Contabilidad 17	Norma Internacional de Información Financiera 16	Año Base	Años Proyectados
<b>Estado de Situación Financiera</b>	Activos	-	▲	2019	Del 2020 al 2023
	Pasivos	-	▲		
	Patrimonio	-	-		
<b>Estado de Resultado</b>	Gasto por interés del arrendamiento	Cuota de arrendamiento	▲	2019	Del 2020 al 2023
	Depreciación del activo por derecho de uso	-	▲		
<b>Estado de Flujo de Efectivo</b>	Actividades de operación	Único Flujo	▼	2019	Del 2020 al 2023
	Actividades de Financiamiento	-	▲		
	Actividades de Inversión	-	▲		
<b>Significado</b>		▲ <b>Aumento</b>	▼ <b>Disminución</b>		

**Fuente:** Elaborado por equipo de investigación.

Analizar horizontalmente los estados financieros, permitirá identificar el efecto de los rubros de activos y pasivos presentados en el Estado de Situación Financiera, los gastos por interés y el gasto por depreciación financiera, reflejados en el Estado de Resultados, y el desembolso periódico que el arrendatario efectuará por la cancelación de la cuota o canon de arrendamiento operativo, compuesta por el pago del principal e intereses, esto según los movimientos en el Estado de Flujo de Efectivo.

Los datos resultantes de determinar las variaciones formarán parte elemental al momento de la toma de decisiones de los usuarios, internos y externos, interesados en la situación financiera de las entidades.

### **2.3.3.3 OTROS MÉTODOS**

#### **MÉTODO DUPONT**

La herramienta de análisis DuPont que combina el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados, sirve para medir la rentabilidad de una entidad con respecto a sus activos y a su capital; evaluando aspectos como el margen neto de utilidades, la rotación de activos totales y el rendimiento de capital (Beltrán, Melara y Reyes, 2017).

Partiendo del hecho de que el método DuPont busca medir la eficiencia con la que una entidad utiliza sus activos para generar ganancias, y la eficacia en sus ventas, resulta necesaria su aplicación para el análisis de los estados financieros del arrendatario que posee bienes en arrendamiento operativo, los cuales serán elaborados con base a los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, debido a que con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, los arrendamientos operativos no figuraban dentro de su Estado de Situación Financiera, sin embargo, su uso estaba teniendo un efecto en las ventas, lo que hace parecer que se están generando más ganancias con la utilización de menos activos, y sin el apoyo en la deuda. Por tal razón, este método brindará una visión más transparente en lo que respecta a la rentabilidad del arrendatario.

#### **▪ LIMITANTES**

Según lo expresa Leopold A. Bernestein (1997), en este análisis los procesos son complejos, por lo que exige un análisis pormenorizado.

Por su parte, Menjivar, Miranda & Molina (2014), señalan que “para tener un análisis Dupont fiable es necesario que se disponga de datos de contabilidad razonables y actualizados; y además, de requerir personal que posea conocimientos básicos de análisis financieros para que interprete los datos obtenidos.” (p. 9).

## **2.4. MARCO LEGAL APLICABLE AL ARRENDAMIENTO OPERATIVO**

### **2.4.1 CÓDIGO CIVIL**

En El Salvador, el Código Civil es el conjunto de normas de derecho privado, es decir, el cuerpo legal que regula los vínculos privados que las personas establecen entre ellas, tanto de carácter patrimonial como personal. En concordancia con lo anterior, en su TÍTULO XXVI se regula lo referente al contrato de arrendamiento, desde el Art. 1703 al 1774, donde se define e identifican los elementos que intervienen en él, así como se establecen los derechos, restricciones y obligaciones para las partes, los requerimientos en cuanto a la renta que deberá pagarse por esta prestación y las causas de expiración del contrato de arrendamiento.

### **2.4.2 CÓDIGO DE COMERCIO**

El Código de Comercio de El Salvador tiene como función principal regular las actividades relacionadas a los actos de comercio y las cosas mercantiles.

El contrato de arrendamiento no se encuentra regulado expresamente en este cuerpo normativo del derecho mercantil, sin embargo, forma parte de los actos de comercio, según lo regulado en el Art. 1 del Código en mención, practicándose de forma masiva, no sólo por la cantidad de contratos que una determinada persona efectúe, sino también, por la cantidad de personas que lo llevan a cabo con respecto a una sola persona; por tanto, el contrato de arrendamiento se regirá por los aspectos generales que establece el Código de Comercio.

### **2.4.3 DISPOSICIONES TRIBUTARIAS**

#### **2.4.3.1 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El propósito de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es gravar con el impuesto la obtención de rentas de los sujetos pasivos, naturales o jurídicos, con ocasión de las actividades que puedan ejercer. El Art. 28 establece que como requisito para que un sujeto pasivo, en este caso el arrendatario, pueda deducir de la renta obtenida los costos y gastos, estos deberán ser necesarios para la producción de renta y para la conservación de su fuente;

además de cumplir con los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

En relación a lo anterior, el Art. 29, numeral 4, admite como gastos deducibles de las rentas gravadas, los cánones de arrendamiento de bienes muebles corporales utilizados directamente en la producción de ingresos computables. Esta deducción se hará en proporción al tiempo que los bienes arrendados han sido utilizados en la producción de rentas gravadas, siempre y cuando su utilización no sea para actividades estacionales.

En el caso de que estos pagos de arrendamiento operativo estén relacionados a actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta a efecto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, no se considerarán como deducibles de la renta obtenida. Sin embargo, si estos gastos relacionados a rentas no gravadas o que no constituyen renta, están también vinculados con renta gravable, deberán proporcionarse, debiendo deducirse solamente la proporción correspondiente a la parte gravada.

No será deducible de las rentas obtenidas las cantidades que han sido invertidas en el arrendamiento de viviendas y vehículos para los sujetos mencionados en el Art. 29-A, numeral 6, siempre que tales bienes no incidan directamente en la fuente generadora de renta.

El arrendatario no podrá deducirse la depreciación fiscal de los bienes que se le han dado en arrendamiento operativo, debido a que no posee el dominio o propiedad de los mismos, por lo que le corresponde al arrendante su cálculo y deducción para efectos de renta, según lo establecido en el Art. 30, numeral 5. El cálculo de la depreciación financiera del activo en arrendamiento no será deducible en la determinación del impuesto sobre la renta del arrendatario.

#### **2.4.3.2 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

El objeto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es gravar con el impuesto la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de los bienes muebles corporales y la prestación de servicios. Según sus Art. 16 y 17, es considerado como una prestación de servicio el arrendamiento de bienes muebles corporales e inmuebles, con o sin promesa de venta u opción de compra; al tratarse

de un contrato en el que una de las partes se obliga a prestarlo, llamado arrendante, y la otra parte, llamado arrendatario, se obliga a pagar una retribución por su goce, denominada canon de arrendamiento.

En el caso de que los servicios de arrendamiento sean prestados por una persona domiciliada en el extranjero a un usuario en territorio nacional, y utilizado en él, se considerará como una importación o internación de servicios, constituyendo de igual forma hecho generador del impuesto, de conformidad al Art.14 de la referida ley, procediendo la retención del 13% del impuesto al sujeto no domiciliado, según el Art. 161 del Código Tributario.

El impuesto por la prestación de servicios de arrendamiento tendrá lugar en el momento en el que se entregue el bien destinado para su uso o goce bajo los términos del contrato de arrendamiento. En el arrendamiento operativo, se grava con este impuesto al monto de la renta convenida, siendo esta la base imponible específica establecida en el artículo 48 literal l).

Estarán exentos del impuesto los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas para la habitación.

Para que los créditos fiscales trasladados al arrendatario sean deducibles de sus débitos fiscales, deberá comprobar que los bienes arrendados han sido utilizados estrictamente en el giro del negocio, siempre que estos no sirvan para la construcción, reconstrucción, remodelación o modificación, total o parcial, de bienes inmuebles.

#### **2.4.3.3 CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Código Tributario, en su Art. 206, estipula que los sujetos pasivos (en este caso de estudio, los arrendatarios) deberán respaldar las deducciones de los cánones de arrendamientos con documentos idóneos y que cumplan con las formalidades exigidas por el referido código y las leyes tributarias respectivas; de no ser así, estos pagos no serán admitidos como deducibles fiscalmente.

De igual manera, al tratarse de gastos respaldados en un contrato, estos deberán ser calculados y registrados en la contabilidad del arrendatario, de conformidad a los acuerdos a que haya llegado con el arrendador.

Adicional a los requisitos mencionados, en el artículo 206-A se establece que los pagos a deducirse, por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos, deberán ser realizados a través de cheques, transferencias bancarias, tarjetas de crédito o débito.

### **3. METODOLOGÍA**

#### **3.1 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**

Los métodos son procedimientos y estrategias metodológicas en la investigación, encaminándola al cumplimiento de los objetivos formulados, de ahí su importancia para la aplicación en el tema de estudio. El enfoque metodológico seleccionado para la temática denominada “Efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a desarrollarse en el año 2018”, es el enfoque de investigación mixto, debido a que el estudio requirió de la recolección y el análisis de datos cualitativos y cuantitativos, así como de su análisis en conjunto, con el que se logró un mayor entendimiento del problema en estudio.

En la investigación se aplicó el método inductivo, el cual consiste en razonar de lo específico a lo general, ya que esta inició con la comparación entre la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, vigente a la fecha y la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, con entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2019, para finalmente abordar el análisis financiero y tributario aplicado a la nueva normativa financiera. De esta manera, se pudo obtener conclusiones al respecto.

La investigación se basó en el tipo de diseño no experimental, siendo este el plan a seguir para obtener información en el desarrollo de la misma, pues se analizaron los cambios a través del tiempo que la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, trae consigo para la información financiera de los arrendatarios que poseen arrendamientos operativos.

### **3.2 TIPO DE ESTUDIO**

En la investigación denominada “Efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a desarrollarse en el año 2018” requirió un tipo de estudio operativo, el cual consistió en un análisis general que facilitó determinar la situación actual de la problemática y brindó una solución a las necesidades identificadas en la investigación.

Según el nivel de profundidad de la investigación, se consideró una investigación de tipo descriptiva, ya que no se limitó a la recolección de información con respecto a la aplicación de la nueva normativa, sino que se analizó y previó los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos de los arrendatarios, a modo de extraer resultados significativos que contribuyeron a la comprensión de los requerimientos contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.



### 3.3 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES DE LOS OBJETIVOS

**Tabla VIII**

*Operacionalización de Variables: Objetivo Específico 1*

Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Ítems	Instrumentos	Fuente
Analizar los cambios en relación a los arrendamientos operativos con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en cuanto al reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar en los Estados Financieros de los arrendatarios.	Cambios en relación a los arrendamientos operativos para los arrendatarios con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.	Financiera	<b>Requerimientos en:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reconocimiento.</li> <li>- Medición Inicial.</li> <li>- Medición Posterior</li> <li>- Presentación.</li> <li>- Información a revelar.</li> </ul>	<b>-Estudiantes</b> <b>Ítem # 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18</b> <b>-Profesionales</b> <b>Ítem # 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18</b> <b>-Docentes</b> <b>Ítem # 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16</b> <b>Arrendatarios</b> <b>Ítem # 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Encuesta</li> <li>- Entrevista</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Estudiantes de Auditoría I del ciclo II-2018 de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador.</li> <li>- Profesionales graduados de la Licenciatura de Contaduría Pública que están agremiados.</li> <li>- Entrevista a docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador.</li> <li>- Empresas que aplican la Normativa en Estudio.</li> </ul>

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

**Tabla IX**

*Operacionalización de Variables: Objetivo Específico 2*

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Variable</b>	<b>Dimensión</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Ítems</b>	<b>Instrumentos</b>	<b>Fuente</b>
Identificar los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información financiera 16 Arrendamientos para los arrendatarios.	Efectos Financieros	Financiera	<b>Métodos de Análisis e Interpretación de Estados Financieros:</b> - Razones Financieras o Indicadores Financieros - Estados Financieros Porcentuales - Análisis Histórico Comparativo - Análisis del Método Dupont	<b>-Estudiantes:</b> Ítem # 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28  <b>-Profesionales</b> Ítem # 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28  <b>-Docentes:</b> Ítem # 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27  <b>Arrendatarios</b> Ítem # 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31	- Encuesta - Entrevista	- Estudiantes de Auditoria I del ciclo II-2018 de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador.  - Profesionales graduados de la Licenciatura de Contaduría Pública que están agremiados.  - Entrevista a docentes que imparten el tema de arrendamiento en la

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Ítems	Instrumentos	Fuente
	Efectos Tributarios	Tributaria	<p><b>Aplicación de leyes Tributarias:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.</li> <li>- Ley de Impuesto Sobre la Renta.</li> <li>- Código Tributario.</li> </ul>	<p><b>-Estudiantes:</b>  <b>Ítem # 29, 30, 31, 32, 33</b></p> <p><b>-Profesionales</b>  <b>Ítem # 29, 30 31, 32, 33</b></p> <p><b>-Docentes: Ítem # 28, 29, 30, 31</b></p> <p><b>Arrendatarios</b>  <b>Ítem # 32, 33, 34, 35</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Encuesta</li> <li>- Entrevista</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Universidad de El Salvador.</li> <li>Empresas que aplican la Normativa en Estudio.</li> </ul>

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

**Tabla X**  
Operacionalización de Variables: Objetivo Específico 3

Objetivos Específicos	Variable	Dimensión	Indicadores	Ítems	Instrumentos	Fuente
Proponer casos prácticos sobre arrendamientos operativos con base a los estándares contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, con el propósito de reflejar los cambios en cuanto a reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación, información a revelar para los arrendatarios y su transición.	Casos prácticos sobre arrendamientos operativos con base a los estándares contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos	Financiera Tributaria Económica	- Información proporcionada por las empresas obligadas a aplicar la normativa. - Requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16. - Leyes tributarias.	<b>-Estudiantes</b> <b>Ítem # 38, 39</b> <b>-Profesionales</b> <b>Ítem # 38, 39, 40.</b> <b>-Docentes</b> <b>Ítem # 36, 37, 38</b> <b>Arrendatarios</b> <b>Ítem # 40, 41, 42.</b>	- Encuesta - Entrevista	- Estudiantes de Auditoria I del ciclo II-2018 de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador. - Profesionales graduados de la Licenciatura de Contaduría Pública que están agremiados. - Entrevista a docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador. - Empresas que aplican la Normativa en Estudio.

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

**Tabla XI**

*Operacionalización de Variables: Objetivo Específico 4*

<b>Objetivos Específicos</b>	<b>Variable</b>	<b>Dimensión</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Ítems</b>	<b>Instrumentos</b>	<b>Fuente</b>
Interpretar los efectos financieros de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, a través del desarrollo de casos prácticos.	Casos prácticos sobre arrendamientos operativos con base a los estándares contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos	Financiera Tributaria Económica	- Información proporcionada por las empresas obligadas a aplicar la normativa.	-Estudiantes Ítem # 38, 39	- Encuesta - Entrevista	- Estudiantes de Auditoría I del ciclo II-2018 de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador.
			- Requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16.	-Profesionales Ítem # 38, 39, 40.		- Profesionales graduados de la Licenciatura de Contaduría Pública que están agremiados.
			- Herramientas utilizadas para el análisis de los Estados Financieros.	-Docentes Ítem # 36, 37, 38		- Entrevista a docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador.
			- Leyes tributarias.	-Arrendatarios Ítem # 40, 41, 42.		- Empresas que aplican la Normativa en Estudio.

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

### 3.4 POBLACIÓN O UNIVERSO DE LA INVESTIGACIÓN

Para el desarrollo de la investigación fue indispensable determinar la población o universo a investigar; es por ello que el universo para este trabajo de investigación es conformado por: profesionales graduados de Licenciatura en Contaduría Pública, que actualmente se encuentran agremiados, empresas que aplican la normativa en estudio, docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Facultad de Ciencias Económicas y las Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador; así como también, los estudiantes que cursaron el tema de arrendamiento y que en el ciclo II-2018 cursaron la materia de Auditoría I de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, en las facultades mencionadas.

Para la administración de los instrumentos a los estudiantes y profesionales de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, no se trabajó con el número total de los sujetos que cumplan con las características antes descritas (población total), en su lugar, se obtuvo una muestra proporcional en relación al total de la población, aplicando muestreo estratificado. Al tratarse de una población finita, la muestra se calculó utilizando la siguiente fórmula, de acuerdo a lo presentado por Lind, Marchal & Wathen (2012) en su publicación denominada “Estadística aplicada a los negocios y la economía”:

$$n = \frac{Z^2 pqN}{\varepsilon^2(N - 1) + Z^2 pq}$$

Dónde:  $N =$  Población o Universo

$n =$  Tamaño de muestra a encontrar

$\varepsilon =$  Error máximo aceptable

$Z =$  Distribución normal

$p =$  Probabilidad de éxito

$q =$  Probabilidad de fracaso

- **Cálculo de la muestra de estudiantes:**

Datos:

$N = 430$  *estudiantes de Auditoria I, según detalle:*

- *Estrato 1 (Facultad Multidisciplinaria Paracentral): 52 estudiantes ( $N_1$ )*
- *Estrato 2 (Facultad Multidisciplinaria de Oriente): 38 estudiantes ( $N_2$ )*
- *Estrato 3 (Facultad Multidisciplinaria Occidental): 96 estudiantes ( $N_3$ )*
- *Estrato 4 (Facultad de Ciencias Económicas): 244 estudiantes ( $N_4$ )*

$n =$  *Tamaño de muestra a encontrar*

$$\varepsilon = 5\%$$

$$Z = 1.96$$

$$p = 20\%$$

$$q = 80\%$$

Aplicando la fórmula para el cálculo de la muestra, tenemos:

$$n = \frac{(1.96)^2(0.2)(0.8)(430)}{(0.05)^2(430 - 1) + (1.96)^2(0.2)(0.8)}$$

$$n = \frac{264.30208}{1.687156}$$

$$n \cong 157 \text{ *estudiantes de auditoria I*}$$

Después de haber sido calculada la muestra para el total de la población, se procede a calcular el tamaño de la muestra correspondiente a cada estrato.

La muestra se calculará por medio de la aplicación de la afijación proporcional:

$$n_i = \frac{N_i}{N} \times n$$

Datos:

$N = 430$  *estudiantes de auditoria I*

$n = 157$  *estudiantes de auditoria I*

**Tabla XII**

Cálculo de muestra estratificada de estudiantes

Estratos (Ei)	Tamaño de estrato (Ni)	Muestra del estrato (Ni)
Estrato 1 Facultad Multidisciplinaria Paracentral	$N_1 = 52$	$n_1 = \frac{52}{430} \times 157 \cong 19$
Estrato 2 Facultad Multidisciplinaria de Oriente	$N_2 = 38$	$n_2 = \frac{38}{430} \times 157 \cong 14$
Estrato 3 Facultad Multidisciplinaria de Occidente	$N_3 = 96$	$n_3 = \frac{96}{430} \times 157 = 35$
Estrato 4 Facultad de Ciencias Económicas	$N_4 = 244$	$n_4 = \frac{244}{430} \times 157 = 89$
<b>TOTAL</b>	430	157

**Fuente:** elaborado por equipo de investigación**- Cálculo de la muestra de profesionales agremiados:**

Datos:

 $N = 1,051$  agremiados, según detalle:

- Estrato 1 (Red de Contadores de El Salvador): 460 agremiados ( $N_1$ )
- Estrato 2 (Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos): 471 agremiados ( $N_2$ )
- Estrato 3 (Corporación de Contadores de El Salvador): 120 agremiados ( $N_3$ )

 $n =$  Tamaño de muestra a encontrar $\varepsilon = 5\%$  $Z = 1.96$  $p = 90\%$  $q = 10\%$ 

Aplicando la fórmula para el cálculo de la muestra, tenemos:

$$n = \frac{(1.96)^2(0.9)(0.1)(1051)}{(0.05)^2(1051 - 1) + (1.96)^2(0.9)(0.1)}$$



$$n = \frac{363.376944}{4.389}$$

$$n \cong 83 \text{ agremiados}$$

Después de haber sido calculada la muestra para el total de la población, se procede a calcular el tamaño de la muestra correspondiente a cada estrato.

La muestra se calculará por medio de la aplicación de la afijación proporcional:

$$n_i = \frac{N_i}{N} \times n$$

Datos:

N= 1,051 agremiados

n= 83 agremiados

**Tabla XIII**  
*Cálculo de la muestra estratificada para agremiados*

<b>Estratos (Ei)</b>	<b>Tamaño de estrato (Ni)</b>	<b>Muestra del estrato (Ni)</b>
Estrato 1 Red de Contadores de El Salvador	$N_1 = 460$	$n_1 = \frac{460}{1,051} \times 83 \cong 36$
Estrato 2 Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos	$N_2 = 471$	$n_2 = \frac{471}{1,051} \times 83 \cong 37$
Estrato 3 Corporación de Contadores de El Salvador	$N_3 = 120$	$n_3 = \frac{120}{1,051} \times 83 = 10$
<b>TOTAL</b>	<b>1,051</b>	<b>83</b>

**Fuente:** elaborado por equipo de investigación

### 3.5 UNIDAD DE ANÁLISIS

Las unidades analizadas en el desarrollo del trabajo de investigación son las siguientes:

- Estudiantes que cursaron el tema de arrendamiento y que en el ciclo II-2018 cursaron la materia de Auditoría I de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, en la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral;
- Catedráticos que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador;
- Profesionales graduados de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública que se encuentran agremiados; y
- Empresas que aplican la normativa estudiada.

### **3.6 TÉCNICAS PARA RECOLECTAR INFORMACIÓN**

Debido a la naturaleza del estudio resultó imprescindible el uso de técnicas de investigación documentales y de campo, que facilitaron la recopilación y/u obtención de la información, lo cual se describe a continuación:

#### **3.6.1 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

Es aquella técnica que consiste en la realización de la investigación en el medio donde se desarrolla el fenómeno de estudio, es decir, se investiga desde la raíz del problema a través de la presencia del investigador en el lugar.

Para el desarrollo del trabajo de graduación se aplicó la investigación de campo a través de entrevistas administradas a los docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador y los contadores de un determinado grupo de empresas que aplican la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos; encuestas dirigidas a los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador, que estudiaron el tema de arrendamiento y que el ciclo II-2018 cursaron la asignatura de Auditoría I, así como también, a profesionales de la Licenciatura en Contaduría Pública, que se encuentran agremiados.

### **3.6.2 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN DOCUMENTALES**

Es aquella técnica que se apoya en diversos medios, ya sean escritos o electrónicos, para la recopilación de información y generar un panorama más amplio del fenómeno a investigar, es decir, se vuelve un preámbulo de lo que se espera encontrar en la investigación.

Para efectos del presente trabajo, se determinó que es importante la recopilación de información a través de los siguientes medios:

- Libros (Físicos o electrónicos)
- Trabajos de Graduación (Tesis)
- Revistas
- Boletines
- Leyes
- Reglamentos
- Normativa Financiera
- Búsquedas en los sitios WEB

Sin embargo, esta técnica aplicada a la problemática en estudio presentó la limitante de que no existían las suficientes publicaciones que abordaran el tema, al ser este novedoso.

### **3.7 VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS**

Diseñadas las encuestas y entrevistas requeridas para la recolección de la información, se procedió a la validación de estos instrumentos, suministrándolos a veinte estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública que estudiaron el tema de arrendamientos y que en el ciclo II-2018 cursaron la materia de auditoría I, en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral de la Universidad de El Salvador, y a cuatro profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, pertenecientes a gremios; de este modo se determinó la comprensibilidad y alcance de los instrumentos, para el logro de los objetivos previstos.

Para llevar a cabo la prueba piloto se siguió el siguiente proceso:

- Se solicitó la colaboración de los estudiantes que cursaron la materia de Seminario de Contabilidad, en el ciclo II-2018, de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, Facultad Multidisciplinaria Paracentral de la

Universidad de El Salvador, y a los profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, pertenecientes a gremios, no siendo parte de la muestra seleccionada para recolectar información.

- Con autorización para realizar la prueba piloto, se explicó a los encuestados los objetivos que se perseguían con las preguntas contenidas los instrumentos.
- Mientras los estudiantes y profesionales analizaban y respondían las preguntas de los instrumentos, se tomó el tiempo empleado por cada uno de ellos.
- Se procedió a anotar las dudas de los encuestados con respecto a las preguntas para ser consideradas en una modificación posterior.

Aspectos que se tomaron en cuenta en el proceso de validación:

- Se corrigió la encuesta suministrada a los estudiantes y profesionales, modificando las interrogantes para mejor comprensión de los encuestados.
- Posterior a la administración de los instrumentos, se redactó un acta donde se detalla lo sucedido durante la prueba piloto.

### **3.7.1 ACTA DE PRUEBA PILOTO**

La prueba piloto para validar los instrumentos se dirigió a veinte estudiantes que en el ciclo II-2018 cursaron la materia de Seminario de Contabilidad en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, de la Universidad de El Salvador, en el laboratorio de cómputo del Departamento de Ciencias Económicas, ubicada en el edificio “B”, el día martes 2 de octubre de 2018; y también se dirigió a cuatro profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, pertenecientes a gremios, en sus respectivos lugares de trabajo, el día jueves 4 y viernes 5 de octubre de 2018.

Los estudiantes y profesionales que fueron seleccionados para la prueba piloto, no se incluyeron cuando se aplicaron los instrumentos definitivos.

La validación de los instrumentos se realizó después de obtener permiso para administrarlo a los estudiantes y profesionales. Durante este proceso el equipo investigador no experimentó ningún tipo de interrupción; el tiempo empleado por los estudiantes y

profesiones para responder el instrumento fue aproximadamente de 20 y 15 minutos, respectivamente.

Al suministrar la encuesta no se obtuvieron observaciones por parte de los estudiantes, sin embargo, los profesionales señalaron que el propósito de la pregunta 11 engloba la información que se busca recabar de manera específica con las preguntas 22, 23, 24 y 28, razón por la cual se consideró eliminar la pregunta 11 de la encuesta dirigida a profesionales y a estudiantes, por consiguiente, eliminar la pregunta 10 de la entrevista dirigida al personal docente.

### **3.8 PLAN DE OBTENCIÓN DE DATOS**

La planificación permitió que la recolección de datos se realizara de una manera apropiada y correcta, considerando aspectos relevantes que contribuyeron a obtener la información necesaria para sustentar la investigación. Se aplicó muestreo estratificado en la administración de la encuesta a los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral, de la Universidad de El Salvador, y que en ciclo II-2018 cursaron la materia de Auditoría I, con el objetivo de obtener una muestra proporcional a la población de cada facultad. Este muestreo, de igual forma, fue aplicado a los profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, que se encuentran agremiados en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, Red de Contadores de El Salvador y en la Corporación de Contadores de El Salvador. A continuación, se presenta la tabla que contiene el desarrollo del plan de obtención de datos de manera detallada.

**Tabla XIV**  
*Plan de Obtención de Datos*

<b>¿Cuándo?</b>	<b>¿Qué instrumentos?</b>	<b>¿Cómo?</b>	<b>Responsables</b>	<b>¿Con qué?</b>	<b>¿Dónde?</b>
Se desarrolló en el periodo comprendido del 1 al 31 de octubre de 2018, de 8:00 a.m. a 4:00 p.m.	<p>Los instrumentos que se utilizaron para obtener la información fueron:</p> <p>Administración de una encuesta a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Una muestra de estudiantes de las cuatro facultades de la Universidad de El Salvador, que cursaron el tema de arrendamientos y que en el ciclo II-2018 cursaron la materia de Auditoría I;</li> <li>▪ Profesionales de la Licenciatura en Contaduría Pública que se encuentran agremiados.</li> </ul> <p>Entrevista dirigida a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Docentes que imparten la materia de arrendamiento en las cuatro facultades de la Universidad de El Salvador.</li> <li>▪ Empresas que aplican la normativa de arrendamientos en El Salvador.</li> </ul>	Se suministró a una muestra de estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública de las cuatro facultades de la Universidad de El Salvador que cursaron el tema de arrendamientos y que el ciclo II-2018 cursaron Auditoría I y a profesionales de la Licenciatura en Contaduría Pública agremiados, así como también, se entrevistó a los contadores de las empresas que aplican la normativa de arrendamiento en El Salvador y a docentes que imparten el tema de arrendamientos en las cuatro facultades de la Universidad de El Salvador.	<p>La responsabilidad estuvo a cargo del equipo investigador:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Br. Molina Julissa.</li> <li>▪ Br. Rivas Durán, Ana Saraí.</li> <li>▪ Br. Ventura Flores, Yocelin Liseth.</li> </ul>	<p>Para el desarrollo de este plan se requirieron los siguientes recursos:</p> <p><b>Financieros:</b></p> <p>\$15.00 para imprimir los instrumentos.</p> <p>\$0.75 para lapiceros</p> <p>\$60.00 en concepto de viáticos.</p> <p><b>Humanos:</b></p> <p>Miembros del equipo investigador.</p>	<p>Se realizó en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La Facultad de Ciencias Económicas y las Facultades Multidisciplinarias de Oriente, Occidente y Paracentral.</li> <li>- En las instalaciones de las empresas que aplican la normativa de arrendamiento en El Salvador.</li> <li>- Gremiales de profesionales de la Licenciatura en Contaduría Pública.</li> </ul>

**Fuente:** Elaborado por el equipo de investigación.

### **3.9 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN**

Posterior a la recolección de la información obtenida a través de la administración de las encuestas y entrevistas a la población en estudio, se realizó el vaciado de la información en una matriz de datos con la ayuda de Microsoft Excel, lo que facilitó su procesamiento; esta matriz contiene todas las interrogantes y las respuestas obtenidas de las unidades en estudio.

### **3.10 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN**

Procesada la información que se obtuvo a través de las entrevistas y encuestas, se realizó su respectivo análisis, permitiendo establecer conclusiones que dan las pautas para el planteamiento y desarrollo de casos prácticos aplicando los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

### **3.11 PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN**

Como consecuencia del análisis de la información y haciendo uso de Microsoft Office (Word y Excel), se presentaron los resultados obtenidos de los instrumentos suministrados a las unidades de estudio, a través de tablas, gráficas y figuras, con el objetivo que su interpretación sea más sencilla y comprensible para el lector.

## **4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

En el presente capítulo, se muestran los resultados del proceso de recolección de información, los cuales son analizados utilizando datos estadísticos y gráficos, generados por medio de las entrevistas y encuestas suministradas a las unidades de análisis.

Se entrevistó a contadores de empresas que aplican la normativa financiera en estudio, docentes que imparten el tema de arrendamientos, en la carrera de Licenciatura Contaduría Pública, en la Facultades de Ciencias Económicas, Multidisciplinaria Paracentral y Multidisciplinaria de Oriente de la Universidad de El Salvador; así como también, se dirigió una encuesta a los estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública en las facultades mencionadas, que en el Ciclo II-2018, cursan la materia de Auditoría I y a profesionales de la carrera de Licenciatura Contaduría Pública, agremiados.

#### 4.1 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENCUESTA DIRIGIDA A ESTUDIANTES

La encuesta suministrada a los estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública en las diferentes facultades mencionadas, que en el Ciclo II-2018, cursaron la materia de Auditoría I, orientó a conocer los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

El análisis de la información obtenida permite identificar la necesidad de brindar una herramienta en la que se estudie los efectos financieros y tributarios al aplicar los requerimientos de la nueva normativa.

***Pregunta:** ¿Cómo cataloga su nivel de conocimiento respecto al tema de arrendamientos?*

<b>RESPUESTAS</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Básico	110	70%
Intermedio	46	29%
Avanzado	1	1%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por el grupo de investigación.

En la pregunta 1 se refleja que, del total de encuestados, el 70% de los estudiantes catalogaron su nivel de conocimiento respecto al tema de arrendamientos como básico, mientras que el 29% catalogó sus conocimientos como intermedio, y solo el 1% expresó tener conocimientos avanzados. Es necesario reforzar y actualizar a todos los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador sobre este tema, de modo que sus conocimientos sean fortalecidos, permitiéndoles prepararse para poder afrontar con profesionalismo la demanda laboral.

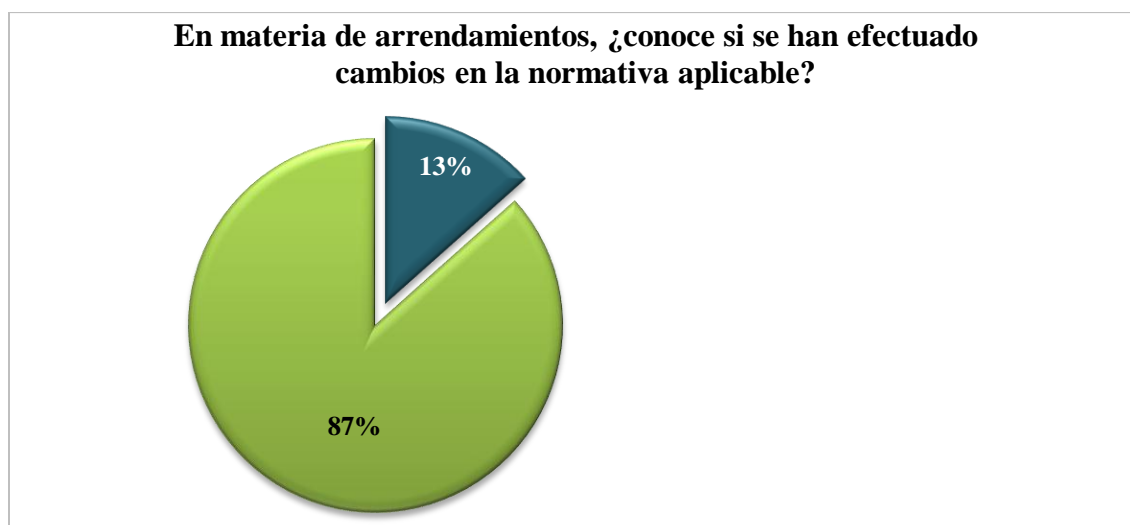


**Pregunta:** En materia de arrendamientos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa aplicable?

RESPUESTAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	21	13%
NO	136	87%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por el grupo de investigación.

**Gráfica 4.** En materia de arrendamientos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa aplicable?



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

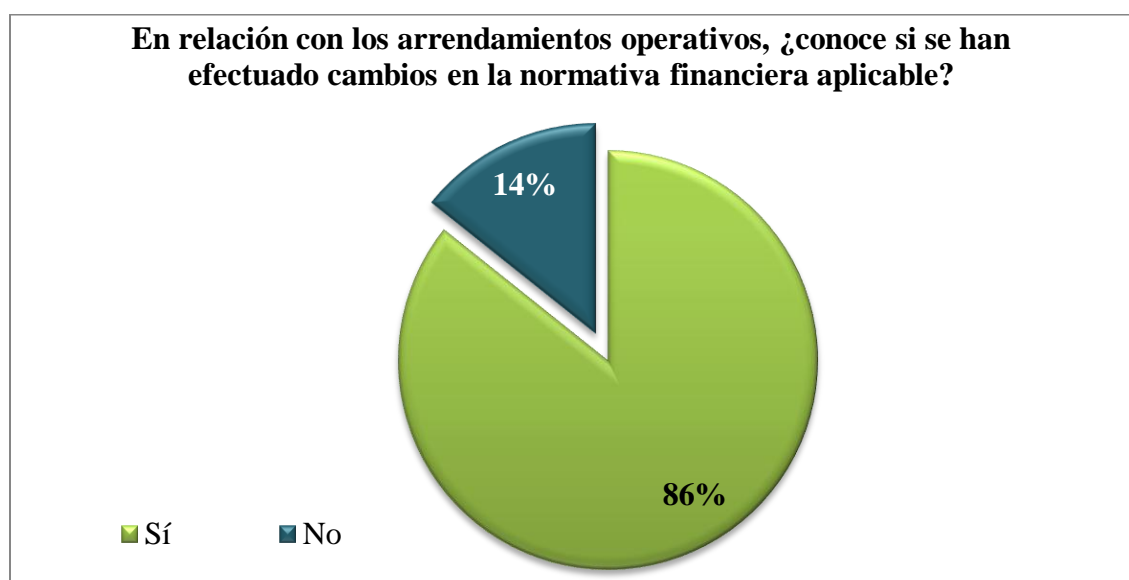
De acuerdo a los resultados obtenidos, presentados en la gráfica anterior se refleja que el 87% de los estudiantes expresaron no conocer los cambios efectuados a la normativa financiera aplicable a los arrendamientos; mientras que el 13 % afirma conocerlos. Los cambios en la norma financiera aplicable a los arrendamientos entrarán en vigencia el 1 de enero de 2019, sin embargo, fueron divulgados a inicios de 2016, un año antes de que los estudiantes que forman parte de la unidad de análisis cursaran la asignatura donde se aborda el tema de arrendamientos, no obstante, la mayoría de estudiantes que en el ciclo II-2018 cursan Auditoría I, desconocen dichos cambios, razón por la cual la pregunta 6 a la 33 fueron respondidas únicamente por el porcentaje que aseguró conocer sobre los cambios efectuados en la normativa financiera aplicable a los arrendamientos, debido a que estas interrogantes están relacionadas a su análisis.

**Pregunta:** En relación con los arrendamientos operativos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa financiera aplicable?

RESPUESTAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	18	86%
NO	3	14%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por el grupo de investigación.

**Gráfica 5.** En relación con los arrendamientos operativos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa financiera aplicable?



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

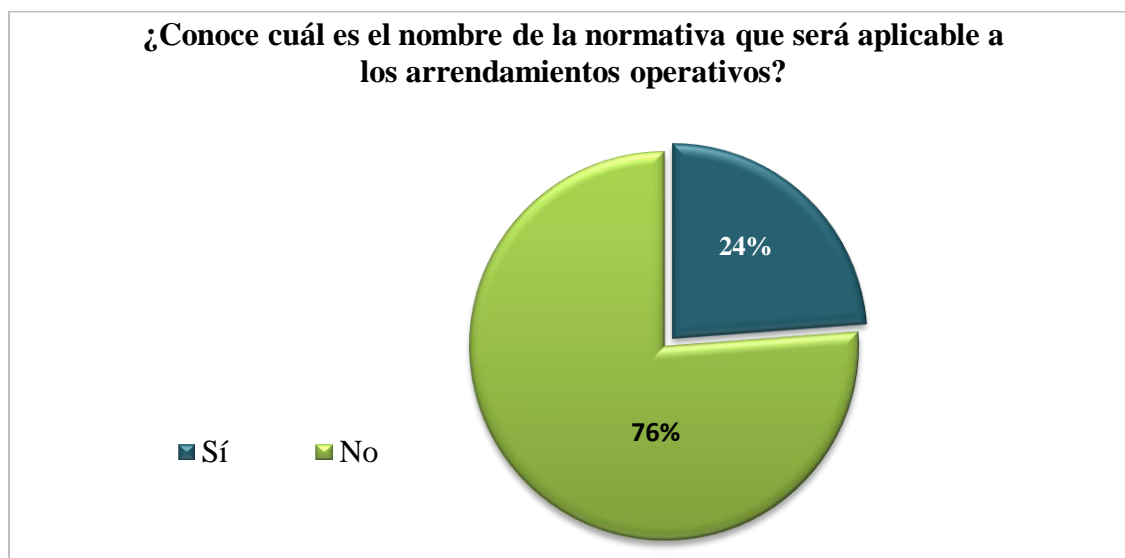
Al preguntar si conocen sobre los cambios efectuados en la normativa financiera aplicable a los arrendamientos operativos, según la tabla anterior y gráfica 5, el 86% afirmó que sí los conocen, por lo tanto, el 14% restante de los estudiantes encuestados dijeron no conocerlos. Se ha identificado que el conocimiento que los estudiantes poseen respecto a los cambios es superficial, debido a que la mayoría de ellos, afirmaron no conocer sobre los cambios efectuados en la normativa financiera aplicable a los arrendamientos operativos, cuando anteriormente manifestaron conocer los cambios que han surgido en las normas financieras aplicables a los arrendamientos, y únicamente para 3 de los estudiantes, los cambios en las normativas financiera aplicables a los arrendamientos, estos cambios inciden en los arrendamientos operativos.

**Pregunta:** ¿Conoce cuál es el nombre de la normativa que será aplicable a los arrendamientos operativos para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar?

RESPUESTAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	5	24%
NO	16	76%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

**Gráfica 6.** ¿Conoce cuál es el nombre de la normativa que será aplicable a los arrendamientos operativos?



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

El 24% de los estudiantes que participaron al suministrar la encuesta, conocen el nombre de la nueva normativa, y la mayoría de los estudiantes encuestados representados por un 76% aseguraron desconocerlo.

**Pregunta:** ¿Conoce los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	0	0%
NO	21	100%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

La tabla anterior muestra que el 100% de los estudiantes aseguran no conocer sobre los efectos financieros que se generan a partir de la entrada en vigencia de la normativa financiera aplicable a los arrendamientos.

**Pregunta:** *¿Estaría interesado/a en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?*

<b>INTERESADO</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	157	100%
NO	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

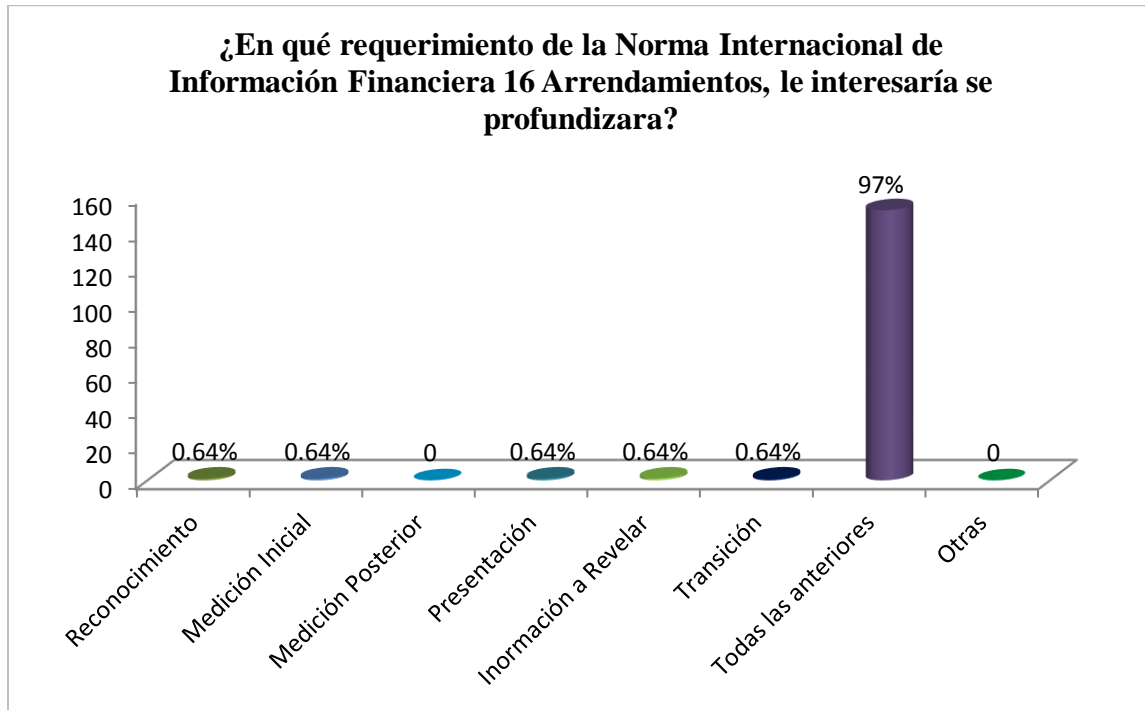
El 100% de los estudiantes, que corresponde a un total de 157 encuestados, han indicado su interés en que se desarrollen casos prácticos en los que se muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos con la aplicación de la nueva normativa financiera.

**Pregunta:** *¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, le interesaría se profundizara?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Reconocimiento	1	0.64%
Medición Inicial	1	0.64%
Medición Posterior	0	0.00%
Presentación	1	0.64%
Información a Revelar	1	0.64%
Transición	1	0.64%
Todas las Anteriores	152	97%
Otras	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

**Gráfica 7.** ¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, le interesaría se profundizara?



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

Con la encuesta suministrada se evidenció la falta de conocimientos que poseen los estudiantes con respecto a los cambios a la nueva normativa financiera aplicable a los arrendamientos, según los resultados presentados en la gráfica 7, el 97% está interesado en que se profundice sobre los requerimientos financieros de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación, información a revelar y transición. Y el 3% restante se pronunció interesado en profundizar en un solo requerimiento.

#### **4.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENTREVISTA DIRIGIDA A DOCENTES**

En este apartado, se presenta el análisis derivado de la información obtenida en una entrevista realizada a los docentes que imparten el tema de arrendamientos en la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Occidente, Paracentral y de Oriente, de la Universidad de El Salvador.

El análisis de esta información ayuda a cumplir el objetivo de conocer los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la NIIF 16.

**Pregunta:** *Conocimiento sobre los efectos financieros con la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.*

<b>Docente</b>	<b>¿Conoce los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en la NIIF 16 Arrendamientos?</b>
Docente 1	No
Docente 2	Sí
Docente 3	Sí
Docente 4	Sí
Docente 5	Sí

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

De un total de cinco docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Facultad de Ciencias Económicas, Facultades Multidisciplinarias de Occidente, Paracentral y Oriente, de la Universidad de El Salvador, la mayoría conocen los efectos de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

**Pregunta:** *Aspectos que se mejoran con la nueva normativa*

<b>Docente</b>	<b>Con la entrada en vigencia de la NIIF 16 Arrendamiento, ¿qué aspectos considera que se mejoran con la NIC 17?</b>
Docente 2	Reconocimiento de la deuda en los estados financieros del arrendatario.
Docente 3	Información más cerca a la realidad para los inversionistas.
Docente 4	Reconocimiento de activo y pasivo en los estados financieros.
Docente 5	Reconocimiento de la deuda en los estados financieros del arrendatario.

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Según los entrevistados, con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, se obtienen mayor transparencia en la información financiera relacionada con la financiación a través de arrendamientos, al reflejarse en el estado de situación financiera el bien tomado en arrendamiento operativo

como parte de los activos, y la obligación contraída en el contrato de arrendamiento como parte de sus pasivos.

**Pregunta:** *Cambios en las políticas contables de los arrendatarios, aplicando la nueva normativa*

<b>Docente</b>	<b>De acuerdo a su criterio, ¿qué efectos provocará en las políticas contables la transición a la NIIF 16 Arrendamientos?</b>
<b>Docente 2</b>	No habrá cambios
<b>Docente 3</b>	Reconocimiento de los arrendamientos operativos en el estado de situación financiera
<b>Docente 4</b>	Depreciación de los bienes tomados en arrendamientos operativos
<b>Docente 5</b>	No provoca efectos

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Por un lado, dos de los docentes entrevistados afirmaron que la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, no afectará a las políticas contables de los arrendatarios. Por otro lado, el resto de ellos, indicó que la inclusión del bien tomado en arrendamiento operativo implicará establecer una política de reconocimiento de dichos bienes como parte de los activos, pues antes estos eran presentados como gasto en el estado de resultado, lo que a su vez tiene consecuencia en el establecimiento de la política para su depreciación.

**Pregunta:** *Opinión sobre el surgimiento de la nueva norma financiera*

<b>Docente</b>	<b>¿Cuál es su opinión respecto al surgimiento de la nueva norma y los cambios para los arrendatarios?</b>
<b>Docente 2</b>	No está de acuerdo con las modificaciones
<b>Docente 3</b>	Las modificaciones eran necesarias para mostrar la realidad financiera de las transacciones de los arrendamientos operativos, lo que servirá de base para la toma de decisiones de los usuarios de la información.
<b>Docente 4</b>	El arrendatario estará obligado a reflejar los activos y pasivos fuera de balance, por lo que está de acuerdo
<b>Docente 5</b>	Se presenta información relevante sobre como inciden los arrendamientos operativos en el estado de situación financiera, rendimiento financiero y en los flujos de los arrendatarios

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

La mayoría de los docentes entrevistados coinciden en que los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, serán de beneficio, en el sentido de que el reflejarse esa nueva información en los estados financieros de los

arrendatarios, contribuirá a la presentación de información relevante, oportuna y transparente para los usuarios internos y externos de la entidad arrendataria. Sin embargo, uno de los entrevistados expuso su descontento ante estos cambios, debido a que su opinión se basa en que en esta nueva normativa no debería de identificar el bien en arrendamiento fundamentándose si el arrendatario tiene el control o no de él bien tomado en arrendamiento operativo.

**Pregunta:** *Medición inicial del valor del bien tomado en arrendamiento operativo*

<b>Docente</b>	<b>Al inicio del contrato de arrendamiento operativo, ¿cómo se medirá inicialmente el valor del bien tomado en arrendamiento operativo para los arrendatarios?</b>
<b>Respuesta</b>	
Docente 2	Al menor valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento y el valor razonable
Docente 3	El monto del contrato de arrendamiento operativo, al valor actual.
Docente 4	Al costo, que será la medición inicial del pasivo por arrendamiento, más costos directos iniciales
Docente 5	Al valor presente de los pagos futuros de las cuotas de arrendamiento operativo

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

De las respuestas brindadas por los docentes, se determina que conocen en parte el requerimiento de medición inicial, según la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, donde se establece en su párrafo 23 que el activo se medirá en la fecha de comienzo al costo, el cual comprenderá el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y la estimación de costos por desmantelamiento o desinstalación del bien tomado en arrendamiento operativo.

**Pregunta:** *Medición inicial de la obligación contraída en el contrato de arrendamiento operativo*

<b>Docente</b>	<b>Al inicio del contrato de arrendamiento operativo, ¿cómo se medirá inicialmente el valor de la obligación contraída por los bienes tomados en arrendamiento operativo para los arrendatarios?</b>
<b>Respuesta</b>	
Docente 2	Igual con el mismo valor que el activo.
Docente 3	Al valor actual de los pagos futuros de arrendamiento operativo
Docente 4	Al valor actual de los pagos futuros de arrendamiento operativo
Docente 5	Al valor actual de los pagos futuros de arrendamiento operativo

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.



Como se muestra en cuadro anterior los docentes 3, 4 y 5 coinciden en que la medición inicial se hará al valor actual de los pagos futuros, tal como lo establece la normativa en estudio en su párrafo 26, sin embargo, el docente 2 comenta que es igual que el mismo valor del activo, sólo que además hay que considerar si la normativa contempla costos iniciales para el mismo.

**Pregunta:** *Medición posterior del bien tomado en arrendamiento operativo*

<b>Docente</b>	<b>¿Cómo deberán los arrendatarios medir posteriormente el valor del bien tomado en arrendamiento operativo?</b>
<b>Docente 2</b>	Depreciando el valor en libros del bien en arrendamiento
<b>Docente 3</b>	Según los requerimientos de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo
<b>Docente 4</b>	Aplicando algunos de los métodos de depreciación.
<b>Docente 5</b>	Depreciando el valor en libros del bien en arrendamiento

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, establece en su párrafo 29 que la medición posterior se hará aplicando el modelo del costo, a menos que aplique el modelo de valor razonable o revaluado, según los párrafos 34 y 35; para ello se utiliza un método de depreciación, ya que hay que restarla al costo del activo. Según las respuestas obtenidas, los docentes indicaron que la medición posterior del bien tomado en arrendamiento operativo se hará aplicando los métodos de depreciación, sin embargo, no mencionaron otros aspectos que la nueva norma financiera considera para la medición posterior.

**Pregunta:** *Medición posterior de la obligación contraída en el contrato de arrendamiento operativo*

<b>Docente</b>	<b>¿Cómo deberán los arrendatarios medir posteriormente el valor de la obligación contraída por los bienes tomados en arrendamiento operativo?</b>
<b>Docente 2</b>	Al costo amortizable de la deuda.
<b>Docente 3</b>	A medida a que se haga efectivo el pago de las cuotas.
<b>Docente 4</b>	Amortizando los cánones de arrendamiento.
<b>Docente 5</b>	Al costo amortizable de la deuda.

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

La medición posterior del pasivo por arrendamiento operativo, de acuerdo a los docentes, se realizará al costo amortizable de la deuda a medida se pague, evidenciando que

conocen en parte este requerimiento, ya que el párrafo 36 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, establece que el pasivo por arrendamiento operativo se medirá después de la fecha de comienzo reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados y reconociendo el interés sobre el pasivo por arrendamiento operativo, además, el pasivo por arrendamiento estará sujeto por ajustes en los pagos de las cuotas de acuerdo al párrafo 39.

**Pregunta:** *Implicaciones en otras normas financieras al aplicar la nueva normativa*

Docente	¿Considera que la aplicación de la nueva normativa tendrá implicaciones en otras normas financieras?
Respuesta	
Docente 2	No responde
Docente 3	La NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y Errores
Docente 4	No responde
Docente 5	NIC 12 impuesto a las Ganancias

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Parte importante del análisis de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, es determinar si su aplicación tendrá implicaciones en otras normativas financieras. Se consultó a los docentes al respecto y dos de ellos no proporcionaron una opinión; uno de los docentes indicó que esta aplicación tendrá implicación en la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias, por las diferencias temporarias generadas entre los gastos relacionados al arrendamiento operativo que son deducibles para efectos fiscales y financieros; por otra parte, un docente manifestó que existirá implicación en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedad, Planta y Equipo, a raíz del incremento en la propiedad, planta y equipo por el cálculo de la depreciación financiera del bien tomado en arrendamiento operativo, y en la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y Errores, en cuanto a la necesidad de creación y/o modificación de políticas contables relacionadas a los arrendamientos operativos.

**Pregunta:** Efectos en el ratio de pasivos totales en relación a los activos totales

Docente	Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá un efecto en la aplicación del ratio de pasivos totales en relación los activos totales?
Docente 2	Hay modificaciones porque en los activos va aparecer el bien y en los pasivos la obligación.
Docente 3	Aumento en los pasivos totales y activos totales, debido al reconocimiento del bien y deuda por el arrendamiento operativo
Docente 4	Incrementarán, por la razón de existir más activos y pasivos
Docente 5	Sí, tendrán cambios.

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

A consecuencia del reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo y de la obligación contraída por el arrendamiento operativo, los docentes expresaron que existe un aumento en los activos y pasivos totales, señalando que esto tendrá efectos en el estado de situación financiera al aplicar en el ratio financiero, y por ende, en el análisis de la información financiera del arrendatario.

**Pregunta:** Efectos en el ratio utilidad en relación con los activos totales

Docente	Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá un efecto en la aplicación del ratio de la utilidad en relación con los activos totales?
Docente 2	Sí, habrán
Docente 3	Sí, porque se reflejará que las utilidades estaban siendo generadas explotando un mayor número de activos
Docente 4	Sí, porque hay más activos que antes
Docente 5	Sí, por el aumento en los activos, al reconocer el bien tomado en arrendamiento operativo

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

De acuerdo a las respuestas obtenidas, el ratio de la utilidad en relación a los activos totales se verá afectado con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo como parte del activo no corriente de los arrendatarios, según los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, pues se demostrará que las utilidades reflejadas en los Estados de Resultados de los arrendatarios que aplicaban la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, estaban siendo generadas con la

explotación de mayor número de activos que no eran reconocidos en sus Estados de Situación Financiera.

**Pregunta:** *Presentación de los gastos en el estado de resultados*

Docente	¿Conoce cómo se efectuarán la presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos en el estado de resultado?
Respuesta	
Docente 2	Reconocimiento de intereses
Docente 3	Se presentará la amortización por intereses y el gasto por depreciación financiera
Docente 4	El gasto financiero
Docente 5	Tendrá un gasto financiero y otro por la depreciación financiera del bien arrendado

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

En cuanto a la nueva estructura de los gastos relacionados al arrendamiento operativo a presentarse en los Estados de Resultados de los arrendatarios, los docentes respondieron que esta consiste en el reconocimiento del gasto por intereses y en el gasto por depreciación financiera del bien tomado en arrendamiento operativo, tal como se especifica en los requerimiento de medición posterior del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento en los párrafos 29 y 36 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

**Pregunta:** *Cambios en las actividades de los flujos de efectivos*

Docente	¿Conoce cuál o cuáles de los flujos de efectivos relacionados con los arrendamientos operativos sufrirá cambios en su presentación?
Respuesta	
Docente 2	Tendría que aparecer en las actividades de operación con arrendamientos operativos y con la nueva norma tendría que aparecer en las actividades de financiación.
Docente 3	Actividades de inversión y de financiación
Docente 4	Actividades de inversión y de financiación
Docente 5	Actividades de inversión y de financiación

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los docentes entrevistados, manifestaron haber analizado, que los flujos de efectivos sufrirán cambios en su presentación con la aplicación de la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en lo que respecta a las actividades de inversión

y de financiación. Esto se debe a que con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, los arrendatarios incluían el gasto lineal reconocido por sus arrendamientos operativos en las actividades de operación, y ahora, según los requerimientos de la nueva normativa financiera, los arrendatarios deberán incluir el gasto por los intereses del pasivo por arrendamiento operativo dentro de las actividades de financiación y se incluirá en actividades de inversión los bienes en arrendamiento operativo registrados en el activo, pues de tales desembolsos se prevé van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro.

**Pregunta:** *Métodos de análisis financieros recomendados*

Docente	<b>¿Qué me métodos de análisis financiero recomienda utilizar para evaluar los efectos financieros de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?</b>
Respuesta	
Docente 2	Razón circulante, del capital de trabajo.
Docente 3	Rendimiento sobre los activos
Docente 4	Razón de liquidez, y rentabilidad
Docente 5	Análisis vertical

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

El método de análisis financiero vertical, resultó ser el método recomendado por los docentes, para evaluar los efectos financieros, que las operaciones de arrendamiento operativo generaran al ser incorporados en los estados financieros de los arrendatarios, con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, resaltando la utilización de razones o ratios financieros como: circulante, liquidez, rentabilidad, capital de trabajo, y rendimientos sobre los activos.

**Pregunta:** *Efectos en el Impuesto Sobre la Renta Corriente*

Docente	<b>Con el cambio en la estructura de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, ¿considera que tendrá efectos tributarios en la determinación del Impuesto Sobre la Renta Corriente?</b>
Respuesta	
Docente 2	No, porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta no sufre ningún cambio
Docente 3	No, porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta no sufre ningún cambio
Docente 4	No, porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta no sufre ningún cambio
Docente 5	No, porque la Ley de Impuesto Sobre la Renta no sufre ningún cambio

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los docentes entrevistados, manifiestan que con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, no habrá efectos tributarios en

la determinación del Impuesto Sobre la Renta Corriente, debido a que la ley que determina dicho impuesto no sufre ningún cambio.

**Pregunta:** *Efecto en el Impuesto Sobre la Renta Diferido*

Docente	Respuesta
	<b>¿Habrá en el impuesto a las ganancias (diferido) para los arrendatarios, con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamiento, relacionado a los arrendamientos operativos? ¿Cuál es el efecto en el impuesto sobre la renta diferido?</b>
Docente 2	Sí, habrá
Docente 3	Sí, porque hay diferencias entre lo deducible fiscalmente y lo financiero
Docente 4	Si, habrá efectos
Docente 5	Las diferencias por la depreciación e intereses financieros, pero no deducibles fiscalmente

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

De acuerdo a las respuestas obtenidas por parte de los docentes que imparten el tema de arrendamientos, habrá efecto en el impuesto sobre la renta diferido para los arrendatarios, esto se debe a que con la nueva estructura de los gastos relacionados con los arrendamientos operativos según la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, son deducibles financieramente la depreciación de los bienes arrendados y los intereses; no obstante, según el artículo 29, numeral 4, de la Ley de Impuesto sobre la Renta únicamente es deducible para efectos tributarios las cuotas pagadas en concepto de arrendamientos operativos por parte de los arrendatarios, razón por lo cual se generan diferencias temporales.

**Pregunta:** *Docentes interesados en desarrollar casos prácticos aplicando la nueva norma*

Docente	Respuesta
	<b>¿Estaría interesado/a en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?</b>
Docente 1	Si
Docente 2	Si
Docente 3	Si
Docente 4	Si
Docente 5	Si

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Todos los docentes, que conforman las unidades de análisis, manifestaron su interés por que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en

El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición.

**Pregunta:** *Requerimientos a profundizar de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos*

Docente	¿En qué requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, le interesaría se profundizará?
Docente	Respuesta
Docente 1	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.
Docente 2	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.
Docente 3	En la transición
Docente 4	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.
Docente 5	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.

**Fuente:** datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Según los resultados obtenidos, los docentes sugieren que en el trabajo de graduación se profundice en los requerimientos de reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición.

#### **4.3 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENCUESTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA AGREMIADOS**

A continuación, se analiza la información obtenida en una encuesta que fue dirigida a profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, que pertenecen a gremios.

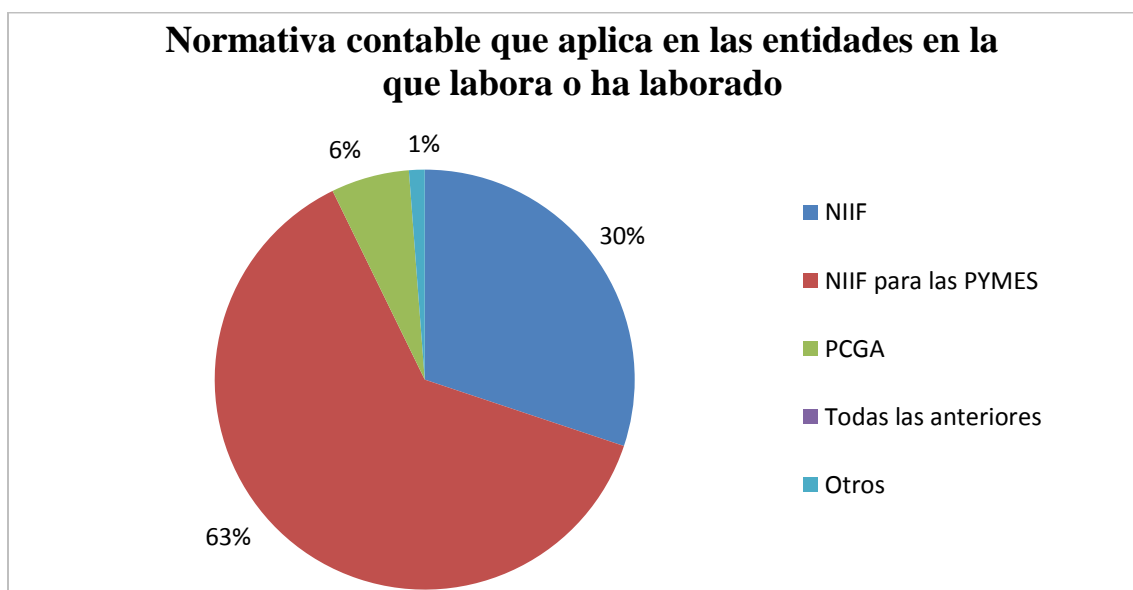
El análisis de esta información ayuda a cumplir el objetivo de conocer los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

**Pregunta:** Normativa contable que aplica en las entidades en la que labora o ha laborado

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Normas Internacional de Información Financiera	25	30%
Norma Internacional de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades	52	63%
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	5	6%
Normas de Auditoría Gubernamental	1	1%
<b>TOTAL</b>	<b>83</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

**Gráfica 8.** Normativa contable que aplica en las entidades en la que labora o ha laborado



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

Los profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública que pertenecen a los diferentes gremios, han aplicado distintas normativas contables a lo largo del ejercicio de su carrera. El 63% de la muestra encuestada respondió haber aplicado las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES) y sólo el 30% ha aplicado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), lo que puede ser un indicador para determinar el conocimiento que tengan respecto al tema en estudio, pues en total, el 70% de los profesionales nunca han aplicado el conjunto de normativas que incluyen la Normas Internacionales de Información Financiera 16 Arrendamientos.

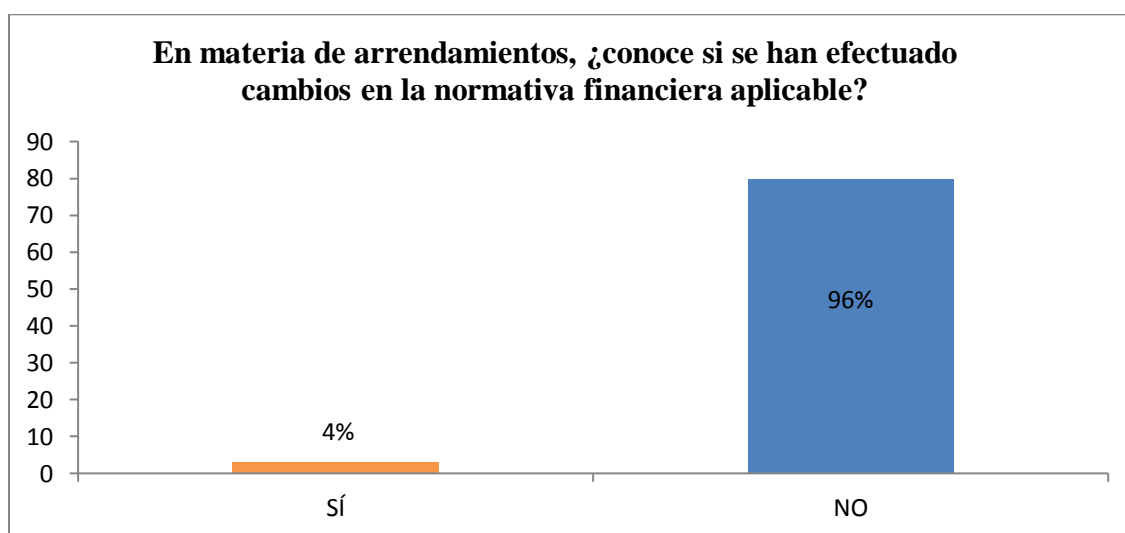


**Pregunta:** En materia de arrendamientos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa financiera aplicable?

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	3	4%
NO	80	96%
<b>TOTAL</b>	<b>83</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

**Gráfica 9.** En materia de arrendamientos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa financiera aplicable?



**Fuente:** datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

La gráfica 9 muestra que el 96% de los encuestados no conocen si se han efectuado cambios en la norma financiera aplicable a los arrendamientos, tal y como se expone en el análisis de la gráfica 4, pues la mayoría de los profesionales que comprenden las unidades de análisis, nunca han aplicado las Normas Internacionales de Información Financiera, razón por la cual podrían no estar actualizados en cuanto a sus cambios. Por tanto, sólo el 4% pudo dar respuesta a los ítems siguientes.

**Pregunta:** *En relación con los arrendamientos operativos, ¿conoce si se han efectuado cambios en la normativa financiera aplicable?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	3	100%
NO	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>

Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

De los 83 profesionales de la Licenciatura en Contaduría Pública pertenecientes a gremios, que fueron encuestados, únicamente 3 de ellos afirmaron conocer sobre los cambios en la normativa financiera aplicable a los arrendamientos operativos.

**Pregunta:** *¿Conoce los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	0	0%
NO	3	100%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>

Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

Se ha identificado que el conocimiento que los profesionales afirmaron poseer en la interrogante anterior, es limitado, debido a que el 100% de ellos desconocen los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

**Pregunta:** *¿Se considera preparado para asesorar e implementar la nueva normativa?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	0	0%
NO	3	100%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>

Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

A consecuencia de la respuesta obtenida en la interrogante anterior, los encuestados en su totalidad, no se consideran preparados para asesorar e implementar la nueva normativa.

**Pregunta:** *¿Estaría interesado/a en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	83	100%
NO	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>

Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

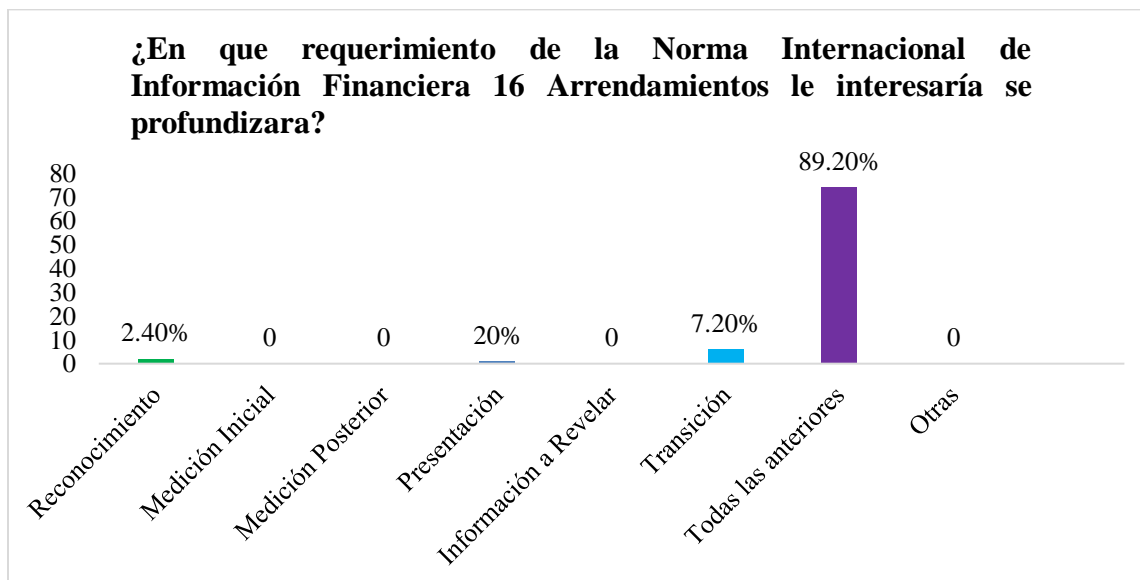
Al consultarle al total de la muestra de profesionales encuestados si estarían interesados/as en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición, el 100% manifestó estarlo.

**Pregunta:** *¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos le interesaría se profundizara?*

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Reconocimiento	2	2.40%
Medición Inicial	0	0%
Medición Posterior	0	0%
Presentación	1	1.20%
Información a Revelar	0	0%
Transición	6	7.20%
Todas las Anteriores	74	89.20%
Otras	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>83</b>	<b>100%</b>

Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

**Gráfica 10.** ¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos le interesaría se profundizara?



Fuente: datos obtenidos de encuesta realizada por grupo de investigación.

Según los datos obtenidos en la tabla anterior y reflejados en la gráfica 10, la mayoría de los encuestados representados por el 89.20%, mostraron su interés en que se profundice en todos los requerimientos de las Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos y su transición. Por otro lado, el 7.20% optó por la transición que implica la aplicación de esta normativa.

#### **4.4 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA EN ENTREVISTA DIRIGIDA A CONTADORES DE EMPRESAS ARRENDATARIAS QUE APLICAN LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

La entrevista dirigida a empresas arrendatarias que aplican la normativa financiera en estudio, orientó a conocer los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

El análisis de la información obtenida permite identificar la necesidad de brindar una herramienta en la que se estudie los efectos financieros y tributarios al aplicar los requerimientos de la nueva normativa.

**Pregunta:** *Efectos financieros de los arrendamientos operativos*

<b>Contador</b>	<b>¿Conoce los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Sí, muy bien.
Contador 2	Sí
Contador 3	Sí

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Al preguntar a los contadores de las empresas arrendatarias que aplican la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos sobre los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la nueva normativa financiera, todos afirmaron conocerlos.

**Pregunta:** *Tratamiento contable de los arrendamientos operativos*

<b>Contador</b>	<b>¿Conoce el tratamiento contable que tendrán los arrendamientos operativos para los arrendatarios según lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Sí, muy bien.
Contador 2	Sí
Contador 3	Sí

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Del mismo modo, todos los contadores entrevistados aseguraron también conocer el tratamiento contable que tendrán los arrendamientos operativos para los arrendatarios según lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

**Pregunta:** Aspectos que se mejoran con la nueva norma financiera

Contador	¿Con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, qué aspectos considera se mejoran con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos?
Contador 1	Básicamente, son los aspectos razonables de los activos, porque normalmente los arrendamientos operativos se tenían nada más a nivel de información a revelar.
Contador 2	Muestra financieramente un mejor entendimiento del rendimiento financiero de la empresa.
Contador 3	Medición de los arrendamientos operativos más fiable, y estados financieros más razonables para los usuarios de esa información.

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

La entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, con sus nuevos requerimientos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar con respecto a los contratos arrendamientos operativos que poseen los arrendatarios, de acuerdo al análisis de los contadores entrevistados, mejorará el entendimiento del rendimiento financiero de la empresa para los usuarios de dicha información, al presentarse una medición más fiable de los arrendamientos operativos, principalmente por la inclusión en los estados de situación financiera de los arrendatarios del bien tomado en arrendamiento operativo, así como de la obligación contraída en el contrato.

**Pregunta:** Medición inicial del valor del bien tomado en arrendamiento operativo

Contador	¿Se ha previsto cómo se realizará la medición inicial del valor del bien tomado en contrato de arrendamiento operativo?
Contador 1	Si, se ha definido el valor razonable, el cual no se basa en un valúo o en un saldo, sino que con base a las condiciones financieras del mercado
Contador 2	Al valor presente de los pagos futuros de arrendamiento
Contador 3	No responde

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

En cuanto a la medición inicial del valor del bien tomado en arrendamiento operativo por parte del arrendatario, uno de los entrevistados señaló que esta se hará al valor presente de los flujos futuros de arrendamiento operativo, y otro de ellos indicó que se hará a su valor razonable basado en las condiciones financieras del mercado; mientras que el tercer

entrevistado no respondió a la pregunta debido a que no ha leído a profundidad los requerimientos de la nueva norma. La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en sus párrafos 23 y 24, establece que la medición inicial del bien tomado en arrendamiento operativo se hará al costo, el cual comprenderá el importe inicial del pasivo por arrendamiento operativo, pagos iniciales realizados por el arrendatario menos los incentivos recibidos, costos directos iniciales incurridos por el arrendatario y una estimación de los costos de desmantelamiento y rehabilitación del bien tomado en arrendamiento operativo.

***Pregunta: Medición inicial del valor del pasivo del bien en arrendamiento operativo***

<b>Contador</b>	<b>¿Se ha previsto cómo se realizará la medición inicial de la obligación contraída de los bienes tomados en arrendamiento operativo?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Será el importe que iguale el contrato de arrendamiento operativo.
Contador 2	Al valor descontados de los pagos futuros de arrendamiento
Contador 3	No responde

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Dos de los contadores entrevistados han previsto cómo se realizará la medición inicial de la obligación contraída de los bienes tomados en arrendamiento operativo, teniendo que hacerse al valor descontado de los pagos futuros de arrendamiento operativo, lo que supone ser igual que el valor del contrato de arrendamiento operativo; mientras que el tercer entrevistado no respondió a la pregunta debido a que no ha leído a profundidad los requerimientos de la nueva norma.

***Pregunta: Medición posterior del bien en arrendamiento operativo***

<b>Contador</b>	<b>¿Se ha previsto cómo se realizará la medición posterior del bien tomado bajo contrato de arrendamiento operativo?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Sí, el bien tomado en arrendamiento operativo, se medirá posteriormente utilizando uno de los métodos de depreciación financiera.
Contador 2	Aplicando un método de depreciación de la NIC16 Propiedades, Planta y Equipo.
Contador 3	No responde.

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

En cuanto al requerimiento de medición posterior del bien tomado bajo contrato de arrendamiento operativo, de conformidad a lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, dos de los entrevistados respondieron que esta se llevará a cabo utilizando los métodos de depreciación financiera, para lo cual aplicarán la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo; mientras que el tercer entrevistado no respondió a la pregunta debido a que no ha leído a profundidad los requerimientos de la nueva norma.

**Pregunta:** *Medición posterior del valor de la obligación en arrendamiento operativo*

<b>Contador</b>	<b>¿Se ha previsto cómo se realizará la medición posterior de la obligación contraída en contrato de arrendamiento operativo?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Amortizando conforme al devengo de la cuota.
Contador 2	Conforme se paguen las cuotas de arrendamiento operativo
Contador 3	No responde

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Con respecto al requerimiento de medición posterior de la obligación contraída en contrato de arrendamiento operativo, dos de los contadores de las entidades arrendatarias manifestaron que se hará amortizando conforme se paguen las cuotas de arrendamiento operativo; mientras que el tercer entrevistado no respondió a la pregunta debido a que no ha leído a profundidad los requerimientos de la nueva norma.

**Pregunta:** *Mayor dificultad al aplicar la nueva norma financiera para la medición del activo*

<b>Contador</b>	<b>¿Cuál es la mayor dificultad que a su criterio, traerá la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en lo relacionado a la medición del activo por arrendamiento operativo?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	No hay dificultad en cuanto a la aplicación, si no en la determinación del valor razonable del bien.
Contador 2	No hay dificultad
Contador 3	No hay dificultad

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Con la entrada en vigencia de la normativa, el arrendatario de acuerdo a su criterio puede afrontar una diversidad de dificultades, en cuanto a la aplicación de los diferentes requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16



Arrendamientos, un caso específico es la medición del activo, para el arrendatario uno, la aplicación no es la dificultad sino, más bien de acuerdo al giro de la empresa, deben tener claro el valor razonable del bien, y a que importe se va a reconocer el activo, sin embargo para los arrendatarios dos y tres, no existe dificultad alguna para la medición del activo por arrendamiento operativo.

**Pregunta:** *Mayor dificultad al aplicar la nueva norma financiera para la medición del pasivo*

Contador Respuesta	<b>¿Cuál es la mayor dificultad que a su criterio, traerá la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en lo relacionado a la medición del pasivo por arrendamiento operativo?</b>
Contador 1	No hay dificultad en cuanto a la aplicación, sino en la reclasificación del pasivo a corto y a largo plazo, lo que afecta en el cumplimiento de índices internos que miden el desempeño y las obligaciones de la empresa arrendataria
Contador 2	No, hay dificultad
Contador 3	No, hay dificultad

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

A partir de la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 arrendamientos, el arrendatario debe reconocer en su estado de situación financiera el bien adquirido bajo contrato de arrendamiento operativo y en contraparte se reconoce el pasivo por arrendamiento operativo, que es la obligación adquirida, en la aplicación de los requerimientos el arrendatario puede encontrar un diversidad de circunstancias que le dificulten la misma, en cuanto al reconocimiento del pasivo, para el arrendatario uno la mayor dificultad es la reclasificación del pasivo a corto y largo plazo, ya que se afectará en el cumplimiento de los índices internos que miden el desempeño y las obligaciones que como empresa se puedan hacer realizables, en este caso los indicadores bancarios llamados Covenants, ya que al reconocer el pasivo baja el cumplimiento (pasivo/patrimonio), estos índices son los que toma como base el banco para decidir si otorgarle préstamos a la empresa arrendataria o no. Para los demás arrendatarios expresaron que no habrá dificultad en la medición inicial del pasivo.

**Pregunta:** *Cambios en las políticas contables*

<b>Contador</b>	<b>¿Considera que la transición a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, tendrá un efecto en las políticas contables de la entidad? ¿Qué cambios de políticas contables se han previsto?</b>
	<b>Respuesta</b>
Contador 1	Se ha creado una política de reconocimiento del activo bajo arrendamiento operativo.
Contador 2	No, se han considerado efectos en las políticas
Contador 3	Sí, una política para la depreciación financiera de los arrendamientos operativos

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Para determinar si existen cambios que afecten las políticas contables de los arrendatarios, se requiere de un análisis que evalúe los posibles resultados de su aplicación, como resultados de esos análisis se determinó la necesidad de la creación de una política de reconocimiento del activo bajo arrendamiento operativo y una política para la depreciación financiera de los arrendamientos, de acuerdo al contador uno y tres respectivamente, sin embargo, para el contador dos no se han considerado efectos en las políticas.

**Pregunta:** *Implicaciones en otras normas financieras*

<b>Contador</b>	<b>¿Considera que la aplicación de la nueva normativa tendrá implicaciones en otras normas financieras? ¿En cuál/es norma/as?</b>
	<b>Respuesta</b>
Contador 1	Sí, NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y errores, NIC 16 Propiedad Planta y Equipo, NIC 1 Presentación de Estados Financieros, NIC 12 Impuesto a las Ganancias
Contador 2	Sí, NIC 16 Propiedad Planta y Equipo
Contador 3	Sí, NIC 12 Impuesto a las Ganancias y NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Para los tres contadores en estudio, la aplicación de la nueva normativa tendrá implicaciones en otras normas, el mayor efecto está concentrado en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedad Planta y Equipo, por la inclusión del bien en arrendamiento operativo, otra normativa que conforme a lo expresado por los contadores es la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias, con efecto en el impuesto diferido.

**Pregunta:** *Efectos en el ratio pasivos totales sobre activos totales*

<b>Contador</b>	<b>Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá algún efecto en la aplicación del ratio de los pasivos totales en relación con los activos totales?</b>
	<b>Respuesta</b>
Contador 1	Sí, porque se reconocerá un activo y un pasivo nuevo en el estado de situación financiera del arrendatario
Contador 2	Sí, porque el activo y pasivo aumentan
Contador 3	No

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Debido a la aplicación de los nuevos requerimientos de la normativa, el reconocimiento del activo por derecho de uso, y el pasivo por arrendamiento operativo, en el estado de situación financiera, conforme a la opinión de los contadores uno y dos, afectan el ratio de los pasivos totales en relación a los activos totales, no obstante para el contador tres no hay efecto en este ratio.

**Pregunta:** *Efectos en el ratio de la utilidad en relación con los activos totales*

<b>Contador</b>	<b>Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá algún efecto en la aplicación del ratio de la utilidad en relación con los activos totales?</b>
	<b>Respuesta</b>
Contador 1	En los activos totales se verá reflejado un aumento por el reconocimiento de ese activo en el no corriente, por lo que tendría que disminuir el indicador de activos totales utilidad del ejercicio.
Contador 2	Aumentan los activos, por ende, esa utilidad era generada por más activos.
Contador 3	Sí, afectará

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

El efecto en el ratio de la utilidad en relación con los activos totales, con la aplicación de los nuevos requerimientos de la normativa, de acuerdo al contador uno y dos el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo como parte del activo no corriente del arrendatario, disminuirá el ratio, por otro lado, el contador tres solo expresó que si afectará, sin indicar cuál es el efecto.

**Pregunta:** *Presentación de los gastos en el estado de resultados*

<b>Contador</b>	<b>¿Conoce cómo se efectuará la presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos en el estado de resultados de los arrendatarios, según los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos? ¿Cuál es?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Se reconocerá el gasto por intereses del canon de arrendamiento operativo y un gasto por la depreciación generada del nuevo activo por arrendamiento operativo reconocido en el estado de situación financiera.
Contador 2	Gastos por depreciación financiera e interés
Contador 3	Gastos por depreciación financiera e interés

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

La Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, establece que los pagos generados por arrendamientos operativos se reconocerán de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, ahora con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, se tiene una nueva estructura de presentación de los gastos. Para los contadores entrevistados, los gastos incluirán la depreciación financiera e intereses, el contador uno expresó de forma más detallada el origen de los gastos, que el interés es generado por el canon de arrendamiento operativo y la depreciación es resultado del reconocimiento del nuevo activo por arrendamiento operativo.

**Pregunta:** *Efecto en la reserva legal*

<b>Contador</b>	<b>A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, ¿considera que afectará la reserva legal en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	No, he identificado si generará efecto en la reserva legal
Contador 2	No
Contador 3	No

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Con la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, a consecuencia de la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, los contadores de las entidades arrendatarias, consideran que la reserva legal en el estado de resultados no tendrá un efecto

significativo con la aplicación prospectiva de la normativa financiera, sin embargo desconocen el efecto que tendrá de forma retroactiva.

**Pregunta:** *Efectos en la utilidad del ejercicio*

<b>Contador</b>	<b>A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, ¿considera que afectará la utilidad del ejercicio en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Por el reconocimiento de la depreciación por el bien en arrendamiento operativo, puede disminuir las utilidades en un porcentaje.
Contador 2	No
Contador 3	No

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los contadores dos y tres han considerado que con la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, al aplicar la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, la utilidad del ejercicio en el estado de resultados de los arrendatarios no se afectará, no obstante, el contador uno expresó que la utilidad podría disminuir al aplicar la nueva normativa financiera, con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, esto debido al reconocimiento de la depreciación, pero esta diferencia no será significativa.

**Pregunta:** *Flujos de efectivos que sufren cambios con la nueva norma financiera*

<b>Contador</b>	<b>¿Conoce cuál o cuáles de los flujos de efectivo relacionados a los arrendamientos operativos sufrirán cambios en su presentación en el Estado de Flujos de Efectivo de los arrendatarios? ¿Cuáles son?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Cambios en las actividades de operación e inversión
Contador 2	En las actividades de inversión y financiamiento
Contador 3	Actividades de Inversión

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los flujos de efectivo relacionados a los arrendamientos operativos que sufrirán cambios en su presentación en el Estado de Flujos de Efectivo de los arrendatarios, de acuerdo al análisis que cada contador entrevistado ha realizado, son las actividades de operación y financiamiento. Pero todos ellos coinciden que las actividades de inversión sufrirán cambios en su presentación.

*Pregunta: Métodos financieros recomendados para efectuar el análisis e interpretación*

<b>Contador</b>	<b>¿Qué métodos recomienda para evaluar los efectos en el análisis e interpretación de estados financieros, posterior a la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	No puedo recomendar un método, porque dependerá del giro de cada empresa
Contador 2	Las razones financieras
Contador 3	Razones de liquidez y solvencia

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los contadores entrevistados, recomiendan que para evaluar los efectos en el análisis e interpretación de estados financieros, posterior a la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, por un lado, es importante utilizar el análisis vertical mediante el uso de las razones financieras de liquidez y solvencia, por otro lado, el contador general de la empresa arrendataria 1, no recomendó ningún método financiero específico, manifestando que el uso de estos dependerá de la actividad económica que ejerza cada arrendatario.

*Pregunta: Efectos en el impuesto sobre la renta corriente*

<b>Contador</b>	<b>Con el cambio en la estructura de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, presentados en el estado de resultados de los arrendatarios, ¿considera que tendrá efectos tributarios en la determinación del impuesto sobre la renta corriente? ¿de qué manera afectará su determinación?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	El gasto corriente se mantiene
Contador 2	No, hay efectos en el gasto corriente
Contador 3	Sí, tendrá

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

De los contadores de los arrendatarios entrevistados, dos de ellos manifestaron que con el cambio en la estructura de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, presentados en el estado de resultados de los arrendatarios, a consecuencia de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, no habrán efectos tributarios en la determinación del impuesto sobre la renta corriente, no obstante, el contador del arrendatario 3, declaró que el gasto corriente se afectará con la nueva estructura de los gastos.

*Pregunta: Efectos en el impuesto sobre la renta diferido*

<b>Contador</b>	<b>¿Habrá efectos en el impuesto a las ganancias (diferido) para los arrendatarios, con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, relacionados a los arrendamientos operativos? ¿De qué manera se afectará el impuesto a las ganancias?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Ahí si incide, primero en el activo porque se va a generar un cargo por depreciación, segundo en el desglose de gastos que se va a tener uno por depreciación y otro por el gasto por intereses, y fiscalmente solo se va a tener un canon por arrendamiento.
Contador 2	No ha analizado sobre el efecto en el impuesto a las ganancias.
Contador 3	Sí, por la misma razón que hay diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad financiera

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Respecto al efecto que habrá en el impuesto a las ganancias con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, relacionados a los arrendamientos operativos para los arrendatarios, dos de los contadores entrevistados afirman que habrán efectos; sin embargo, difieren en la manera en la cual se afectará el impuesto diferido, por un lado el contador del arrendatario 1, manifestó que financieramente se posee en el activo un cargo por depreciación, y en el desglose de los gastos relacionados uno por la depreciación y otro gasto por los intereses, mientras que fiscalmente se tienen los canon por arrendamiento como único gasto, por su parte el contador del arrendatario 3, expresó que la razón en la que se afectará el impuesto a las ganancias se genera por la diferencia resultante entre la utilidad fiscal y la financiera. En el caso del contador del arrendatario 2, mencionó no haber analizado sobre el efecto en el impuesto a las ganancias.

*Pregunta: Interesados en que se desarrollen casos prácticos*

<b>Contador</b>	<b>¿Estaría interesado en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los Arrendamientos operativos del arrendatario de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?</b>
<b>Respuesta</b>	
Contador 1	Sí, claro
Contador 2	Sí
Contador 3	Sí

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

Los contadores de los arrendatarios, están interesados en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos de acuerdo a los requerimientos de la Norma Internacional de Información 16 Arrendamientos, y su transición.

**Pregunta:** *Requerimientos de la nueva norma se recomienda se profundicen*

<b>Contador</b>	<b>¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, le interesaría se profundizara?</b>
	<b>Respuesta</b>
Contador 1	En los componentes del arrendamiento, hay confusión en que se va a reconocer como arrendamiento, se tiene que reconocer si es un solo activo medible o si es por componentes.
Contador 2	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.
Contador 3	Reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar y transición.

Fuente: datos obtenidos de entrevista realizada por grupo de investigación.

En el desarrollo de los casos prácticos, que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, los contadores señalaron que se debe de profundizar en los requerimientos de reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar de la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, de igual forma, recomiendan que se enfatice en los componentes de arrendamiento operativo, es decir, si es un solo activo medibles o si es por componentes.



## **4.5 CONCLUSIONES**

### **Estudiantes que cursan la materia de Auditoría I en el ciclo II-2018 en las diferentes facultades de la Universidad de El Salvador:**

- Los estudiantes encuestados, aseguran no conocer si se han efectuado cambios a la normativa financiera aplicable a los arrendamientos operativos, por ende, manifiestan desconocer los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.
- No han recibido capacitaciones sobre la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, manifestando no estar preparados para implementar dicha normativa.
- Están interesados en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, profundizando en sus requerimientos de reconocimiento, mediación inicial, medición posterior, presentación e información a revelar, así como su transición.

### **Docentes que imparten el tema de arrendamientos operativos en la Universidad de El Salvador**

- Los docentes que imparten el tema de arrendamientos en la Universidad de El Salvador, conocen los efectos financieros de los arrendamientos operativos, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos; sin embargo, reconocen no haber estudiado a profundidad esta norma.
- Consideran que los aspectos de mayor relevancia que se mejoran con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, no considerados en la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, es la inclusión en el Estado de Situación Financiera de los bienes tomados en arrendamiento operativo y de la deuda contraída por ello, contribuyendo a una presentación de información financiera más razonable.

- No se han capacitados sobre nueva la norma; considerándose no estar preparados para asesorar e implementar esta normativa.
- Les interesaría incrementar su nivel de conocimiento respecto a los requerimientos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, mediante el desarrollo de casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios.

**Profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública pertenecientes agremiados:**

- Los profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, que formaron parte de la muestra, y que están agremiados en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, Red de Contadores de El Salvador y la Corporación de Contadores de El Salvador, opinan que desconocen los cambios efectuados en materia de arrendamientos operativos, bajo los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.
- Indican que hasta el momento no han recibido capacitaciones sobre la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y manifiestan no estar preparados para asesorar e implementar esta normativa.
- Están interesados en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, de acuerdo a los requerimientos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información revelar de la nueva normativa financiera.

**Contadores de empresas arrendatarias que aplican la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos:**

- A pesar de que los contadores entrevistados de las empresas arrendatarias que aplican la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, manifiestan conocer los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de esta nueva normativa financiera, algunos de ellos dicen que no han leído la normativa en estudio a profundidad.

- Dos de los contadores, representando a la mayoría de los entrevistados, no han recibido capacitaciones sobre la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.
- Están interesados en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, profundizando en sus requerimientos de reconocimiento, mediación inicial, medición posterior, presentación e información a revelar, así como su transición.

#### **4.6 RECOMENDACIONES**

##### **Estudiantes que cursan la materia de Auditoría I en el ciclo II-2018 en las diferentes facultades de la Universidad de El Salvador:**

- Es necesario que la Universidad de El Salvador refuerce y actualice a todos los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, incluyendo en el programa de estudio de la materia en que se aborda el tema de arrendamientos operativos, o por medio de capacitaciones, cursos, talleres, conferencias, etc., los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, así como su transición; de modo que sus conocimientos sean fortalecidos, permitiéndoles prepararse para poder afrontar con profesionalismo la demanda laboral.

##### **Docentes que imparten el tema de arrendamientos operativos en la Universidad de El Salvador.**

- Que los docentes que imparten el tema de arrendamiento operativo en la Universidad de El Salvador, refuercen sus conocimientos sobre la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.
- Que la Universidad de El Salvador capacite a los docentes, con la finalidad de actualizar sus conocimientos con respecto al tema de arrendamientos operativos.

### **Profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública pertenecientes agremiados.**

- A los gremios a los que pertenecen los profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, como son: el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, Red de Contadores de El Salvador, y la Corporación de Contadores de El Salvador, que impartan seminarios, talleres, coloquios, conferencias, cursos, etc., a razón de que conozcan los efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, permitiéndoles prepararse para su implementación y asesoría en su vida profesional.

### **Arrendatarios que aplican la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos:**

- Que las empresas arrendatarias capaciten al personal de las áreas que intervienen en el análisis y aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

En consideración de que los docentes de la Universidad de El Salvador que imparten el tema de arrendamientos operativos, estudiantes y profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública que conformaron las unidades de análisis en el desarrollo del trabajo de investigación, manifestaron su interés en el objetivo del trabajo de graduación, se propone que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, profundizando en sus requerimientos de reconocimiento, mediación inicial, medición posterior, presentación e información a revelar, así como su transición.

## **5. PROPUESTA DE PLAN DE IMPLEMENTACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

El plan de implementación constituye en una guía para la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, útil para estudiantes y profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública y carreras afines, docentes que imparten el tema de arrendamientos y empresas arrendatarias que apliquen dicha normativa, como herramienta que facilite la comprensión y aplicación correcta de la normativa financiera en estudio a través del desarrollo de casos prácticos.

Los casos prácticos están orientados para que el lector conozca los efectos financieros y tributarios en El Salvador, de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, analizando cada uno de sus requerimientos, legislación tributaria aplicable y utilizando herramientas de análisis e interpretación de estados financieros, con las diferentes circunstancias de la implementación retroactiva y prospectiva de la norma.

### **5.1 OBJETIVO GENERAL**

Facilitar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, desarrollando casos prácticos sobre los arrendamientos operativos con base a los criterios de la normativa, reflejando los cambios en cuanto a su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar y su transición para los arrendatarios, mostrando los efectos financieros que de ello se deriva.

### **OBJETIVOS ESPECIFICOS**

- Contribuir en el fortalecimiento de los conocimientos de los docentes de la Universidad de El Salvador que imparten el tema de arrendamientos operativos, estudiantes y profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública, sobre los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

- Explicar, por medio del desarrollo de casos prácticos, los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, para el registro contable de los arrendamientos operativos.

## **5.2 BENEFICIOS Y LIMITANTES**

### **5.2.1 BENEFICIOS**

Con el desarrollo de los casos prácticos se explica el lenguaje técnico utilizado en el contenido de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, por consiguiente, se facilita su aplicación en términos numéricos de cada uno de sus requerimientos, para estudiantes y profesionales de Licenciatura en Contaduría Pública y carreras afines, docentes que imparten el tema de arrendamientos y empresas arrendatarias que adopten la normativa.

### **5.2.2 LIMITANTES**

La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos está sujeta a las políticas contables de las entidades arrendatarias, por lo tanto, los criterios tomados en el desarrollo de los casos prácticos pueden variar en la práctica.

### **5.3 CASO PRÁCTICO - I**

#### **COMPARACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS CON BASE A LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS Y LOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS.**

##### **Planteamiento:**

La Comercial GYS, S.A. de C.V., cuyo giro es la venta de muebles, electrodomésticos y otros enseres eléctricos; el 01 de enero del año 2019 tomó bajo contrato de arrendamiento, un establecimiento que será utilizado como sala de ventas, bodega para el inventario y oficinas administrativas; las condiciones del contrato son las siguientes:

- a) El contrato de arrendamiento tendrá un plazo obligatorio de cinco años, con la opción de prolongarlo por cinco años más.
- b) El arrendatario está obligado a pagar cuotas mensuales de \$11,254.61 a cambio del uso y goce del bien cedido en arrendamiento, pagaderas el primero de cada mes, a partir del 01 de enero de 2019.
- c) El arrendatario no podrá ceder en subarrendamiento el bien tomado en arrendamiento.
- d) El arrendatario estará obligado a rehabilitar el bien tomado en arrendamiento al final del contrato en las condiciones en las que se les fue entregado, para lo cual estimará costos por un valor de \$15,000.00.
- e) No existe opción de compra del bien tomado en arrendamiento al final del plazo del contrato.
- f) El arrendante no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas del bien al arrendatario.
- g) El arrendante es el responsable de los gastos de mantenimiento del bien tomado en arrendamiento.
- h) Los costos indirectos iniciales relacionados al bien serán asumidos por el arrendatario, por un monto de \$1,100.00 más IVA.

### Datos generales:

A continuación, se presenta la información financiera de Comercial GYS, S.A. de C.V., para un periodo de cinco años:

- Ingresos y costos de las actividades ordinarias:

<b>Año</b>	<b>Ingresos por ventas</b>	<b>Costo de venta</b>
<b>2019</b>	\$ 5,800,000.00	\$ 3,990,000.00
<b>2020</b>	\$ 6,380,000.00	\$ 4,609,000.00
<b>2021</b>	\$ 6,762,800.00	\$ 4,719,540.00
<b>2022</b>	\$ 7,303,824.00	\$ 5,777,103.20
<b>2023</b>	\$ 8,034,206.40	\$ 6,418,813.52

- Para el cálculo de la depreciación financiera de la propiedad, planta y equipo de la comercial GYS, S. A. de C. V., se aplica el método de depreciación lineal:

<b>Tipo de Bien</b>	<b>Fecha de adquisición</b>	<b>Valor de adquisición</b>	<b>Años de vida</b>	<b>Valor residual</b>
Mobiliario y equipo	01-01-2019	\$ 25,000.00	5 años	\$3,000.00
Vehículos	01-10-2017	\$ 250,000.00	8 años	\$10,000.00
<b>Total</b>		<b>\$275,000.00</b>		

- Para el cálculo de la depreciación fiscal de los bienes de propiedad, planta y equipo, la Comercial GYS, S.A. de C.V., aplicará los porcentajes máximos de depreciación permitidos en el artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

<b>Tipo de bien</b>	<b>Porcentaje de depreciación anual</b>
Mobiliario y equipo	50%
Vehículos	25%

- Los bienes de propiedad, planta y equipo tienen el siguiente efecto en el impuesto sobre la renta diferido:



- Mobiliario y equipo:

<b>DEPRECIACIÓN FINANCIERA</b>			
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE ENERO DE 2019	\$ 25,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 20,600.00	\$ 4,400.00	\$ 4,400.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 16,200.00	\$ 4,400.00	\$ 8,800.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 11,800.00	\$ 4,400.00	\$ 13,200.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 7,400.00	\$ 4,400.00	\$ 17,600.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	\$ 3,000.00	\$ 4,400.00	\$ 22,000.00

<b>DEPRECIACIÓN FISCAL</b>			
<b>FECHA</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE ENERO DE 2019	\$25,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$12,500.00	\$ 12,500.00	\$ 12,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ -	\$ 12,500.00	\$ 25,000.00

<b>DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA</b>					
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>	<b>TASA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>
AL 01 DE ENERO DE 2019	\$ 25,000.00	\$25,000.00	\$ -	30%	\$ -
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 20,600.00	\$12,500.00	\$ 8,100.00	30%	\$ 2,430.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 16,200.00	\$ -	\$ 16,200.00	30%	\$ 4,860.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible				

- Ajuste anual de la diferencia temporaria por el valor residual:

<b>FECHA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>	<b>AJUSTE ANUAL DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA POR EL VALOR RESIDUAL</b>				<b>VALOR A CONTABILIZAR</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 2,430.00	\$ 3,000.00	20%	\$ 600.00	\$ 1,830.00	\$ 1,830.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 4,860.00	\$ 3,000.00	20%	\$ 600.00	\$ 4,260.00	\$ 2,430.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	Reversión de la diferencia temporaria imponible					<b>\$ 4,260.00</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible					

<b>VALOR QUE DEBE TENER LA DIFERENCIA TEMPORARIA ACUMULADA AL 31/12/2023</b>			
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2021	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2022	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2023	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
VALOR RESIDUAL	\$ 3,000.00	10%	\$ 300.00
<b>VALOR QUE DEBE TENER EL PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO AL 31/12/2023</b>			<b>\$ 4,260.00</b>

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en caso que la Comercial GYS, S.A. de C.V., vendiera el mobiliario y equipo tributaría a una tasa del 10% y como se ha considerado una tasa del 30%, se debe efectuar el ajuste.

- Vehículos:

<b>DEPRECIACIÓN FINANCIERA</b>			
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$ 250,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 242,500.00	\$ 7,500.00	\$ 7,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 212,500.00	\$ 30,000.00	\$ 37,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 182,500.00	\$ 30,000.00	\$ 67,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 152,500.00	\$ 30,000.00	\$ 97,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 122,500.00	\$ 30,000.00	\$ 127,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 92,500.00	\$ 30,000.00	\$ 157,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	\$ 62,500.00	\$ 30,000.00	\$ 187,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	\$ 32,500.00	\$ 30,000.00	\$ 217,500.00
AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2025	\$ 10,000.00	\$ 22,500.00	\$ 240,000.00

<b>DEPRECIACIÓN FISCAL</b>			
<b>FECHA</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$ 250,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 234,375.00	\$ 15,625.00	\$ 15,625.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 171,875.00	\$ 62,500.00	\$ 78,125.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 109,375.00	\$ 62,500.00	\$ 140,625.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 46,875.00	\$ 62,500.00	\$ 203,125.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ -	\$ 46,875.00	\$ 250,000.00

<b>DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA</b>					
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>	<b>TASA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$ 250,000.00	\$ 250,000.00	\$ -	30%	
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 242,500.00	\$ 234,375.00	\$ 8,125.00	30%	\$ 2,437.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 212,500.00	\$ 171,875.00	\$ 40,625.00	30%	\$ 12,187.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 182,500.00	\$ 109,375.00	\$ 73,125.00	30%	\$ 21,937.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 152,500.00	\$ 46,875.00	\$ 105,625.00	30%	\$ 31,687.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 122,500.00	\$ -	\$ 122,500.00	30%	\$ 36,750.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2025	Reversión de la diferencia temporaria imponible				

– Ajuste anual de la diferencia temporaria por el valor residual:

<b>FECHA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>	<b>AJUSTE ANUAL DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA POR EL VALOR RESIDUAL</b>				<b>VALOR A CONTABILIZAR</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 2,437.50	\$ 10,000.00	20%	\$ 2,000.00	\$ 437.50	\$ 437.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 12,187.50	\$ 10,000.00	20%	\$ 2,000.00	\$ 10,187.50	\$ 9,750.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 21,937.50	\$ 10,000.00	20%	\$ 2,000.00	\$ 19,937.50	\$ 9,750.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 31,687.50	\$ 10,000.00	20%	\$ 2,000.00	\$ 29,687.50	\$ 9,750.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 36,750.00	\$ 10,000.00	20%	\$ 2,000.00	\$ 34,750.00	\$ 5,062.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible					<b>\$ 34,750.00</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 30 DE SEPT. DE 2025	Reversión parcial de la diferencia temporaria imponible por nueve meses					

<b>VALOR QUE DEBE TENER LA DIFERENCIA TEMPORARIA ACUMULADA AL 31/12/2025</b>			
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2022	\$ 30,000.00	30%	\$ 9,000.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2023	\$ 30,000.00	30%	\$ 9,000.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2024	\$ 30,000.00	30%	\$ 9,000.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2025	\$ 22,500.00	30%	\$ 6,750.00
VALOR RESIDUAL	\$ 10,000.00	10%	\$ 1,000.00
<b>VALOR QUE DEBE TENER EL PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO AL 31/12/2025</b>	<b>\$ 34,750.00</b>		

- La entidad adquirió un préstamo bancario el 1 de abril del 2015 por un monto de \$1,000,000.00, para un plazo de 10 años, a una tasa de interés anual del 13%, pagando las cuotas del préstamo el 1 de cada mes, a partir del 1 de mayo de 2015.

## **SOLUCIÓN:**

### **APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS QUE EXIGÍA LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

#### **➤ Clasificación de los arrendamientos**

Para la clasificación del arrendamiento, el arrendatario deberá seguir lo que especifica la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, en adelante NIC 17, en el párrafo 8:

*“se clasificará un arrendamiento como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad”.*

Conforme a este párrafo y a las condiciones establecidas en el contrato de arrendamiento operativo, la comercial GYS, S.A. de C.V. debe clasificar el arrendamiento como operativo, ya que no le serán transferibles todos los riesgos y beneficios inherentes al bien.

#### **➤ Reconocimiento**

En el reconocimiento el arrendatario considerará lo establecido en el párrafo 33 de la NIC 17, donde:

*“las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario”*

Con base al párrafo anterior, el arrendatario no debía reconocer un activo y pasivo generado por el arrendamiento operativo en el estado de situación financiera, únicamente se

le exigía reconocer como gasto en el estado de resultados las cuotas derivadas del arrendamiento operativo pagadas durante el ejercicio.

➤ **Medición Inicial**

La NIC 17, no establece requerimientos para los arrendamientos operativos, en lo referente a la medición inicial para los arrendatarios, esto debido a que no hay reconocimiento de activos y pasivos por arrendamiento operativo en el Estado de Situación Financiera del arrendatario; en su lugar, las cuotas derivadas de estos arrendamientos son reconocidas como un gasto de forma lineal durante el plazo del arrendamiento.

El detalle de las cuotas de arrendamiento operativo que el arrendatario debe pagar durante el plazo del contrato es el siguiente:

**Tabla 1**  
*Cuotas de arrendamiento operativo por pagar*

<b>Año</b>	<b>Valor de la cuota anual</b>
<b>2019</b>	\$ 135,055.34
<b>2020</b>	\$ 135,055.34
<b>2021</b>	\$ 135,055.34
<b>2022</b>	\$ 135,055.34
<b>2023</b>	\$ 135,055.34
<b>Total</b>	\$ <b>675,276.69</b>

**Registros contables con base a la NIC 17:**

1. A la firma del contrato:

No se efectúa asiento contable, ya que no se reconocen activos ni pasivos relacionados con el arrendamiento operativo en el estado de situación financiera del arrendatario.

2. Por los gastos iniciales relacionados con el contrato:

Para la elaboración del contrato de arrendamiento operativo, la Comercial GYS, S.A. de C.V., incurrió en gastos notariales por un valor de \$1,100.00 más IVA, distribuido 50% para gastos de venta y el resto a gastos de administración. El registro es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1 01 2019	<b>Partida N°1</b>			
	IVA crédito fiscal		\$ 143.00	
	Gastos de venta		\$ 550.00	
	Honorarios notariales	\$ 550.00		
	Gastos de administración		\$ 550.00	
	Honorarios notariales	\$ 550.00		
	Efectivo y Equivalentes de Efectivo			\$ 1,243.00
	Banco	\$ 1,243.00		
	<b>v/ Por pago de honorarios notariales por elaboración de contrato de arrendamiento.</b>			

### 3. Por la obligación de los gastos de rehabilitación del bien:

Además, el arrendatario estima que al final del plazo del contrato de arrendamiento operativo asumirá gastos por rehabilitación del bien para su entrega en buena condición al arrendante, por un valor de \$15,000.00; este hecho se reconocerá como una provisión de la manera siguiente:

Fórmula de valor presente:

$$VP = VF(1 + i)^{-n}$$

Donde:

Símbolo	Significado	Datos
$VP$	Valor presente	?
$VF$	Valor futuro	\$15,000.00
$i$	Tasa de interés	13% anual
$n$	Meses	60 meses

Sustituyendo los datos de la fórmula, tenemos:

$$VP = \$15,000.00 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{-60}$$

$$VP = \$7,858.11$$

El valor que el arrendatario deberá reconocer como provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento al inicio del contrato de arrendamiento operativo es de \$7,858.11, para lo cual se reconocerá la contracuenta activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo, que se amortizará a lo largo del plazo del contrato. El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2019	<b>Partida N°2</b>			
	<u>Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>		\$ 7,858.11	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 7,858.11		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 7,858.11
	<b>v/ Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

**NOTA:** La provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo no tiene efecto en el impuesto sobre la renta diferido, ya que no es deducible de la renta obtenida para el cálculo de este impuesto de acuerdo al art. 29 A, numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

4. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

El asiento contable a elaborar es por el reconocimiento del gasto por arrendamiento operativo correspondiente a las cuotas pagadas durante el año 2019, el que se presenta a continuación:

*Cuota mensual x N° de meses*

$$\$11,254.61 \times 12 \text{ meses} = \$135,055.34$$

*Cálculo de IVA*

$$\$135,055.34 \times 5 \text{ años} = \$675,276.69$$

$$\$675,276.69 \times 13\% = \$87,785.97$$

Debido al uso que Comercial GYS, S.A. de C.V., le dará al bien tomado bajo contrato de arrendamiento operativo, el pago de las cuotas lo clasificará 50% en gastos de venta y 50% en gastos de administración.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2019	<b>Partida N°3</b>			
	IVA crédito fiscal		\$ 87,785.97	
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 222,841.31
	Banco	\$ 222,841.31		
	<b>v/ Por pago de doce cuotas de arrendamiento operativo del año 2019</b>			

**NOTA:** La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, considera toda forma de arrendamiento como una prestación de servicios, gravándose con una tasa del 13% en concepto de este impuesto a la base imponible específica establecida en el artículo 48, literal 1). Por su parte, el artículo 18, literal c), establece el momento en que se causa el impuesto al efectuarse la entrega del bien objeto del servicio de arrendamiento.

Al 31 de diciembre de 2019, el arrendatario deberá amortizar el valor del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo reconocido al inicio del contrato.

$$\begin{aligned} \text{Activo por rehabilitación} & \\ \text{del bien en arrendamiento} & = \$7,858.11 \div 5 \text{ años} \\ & = \$1,571.62 \end{aligned}$$

El valor que el arrendatario deberá amortizar a esta fecha es de: \$1,571.62.

**Tabla 2**  
*Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2019*

Valor del activo al 01/01/2019	\$7,858.11
(-) Amortización al 31/12/2019	\$1,571.62
<b>(=) Valor en libros</b>	<b>\$6,286.49</b>

El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2019	<b>Partida N°4</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u> v/ <b>Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			\$ 1,571.62



Además, se debe actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

Fórmula de valor futuro:

$$VF = VP(1 + i)^n$$

Donde:

Símbolo	Significado	Datos
<i>VP</i>	Valor presente	\$7,858.11
<i>VF</i>	Valor futuro	?
<i>i</i>	Tasa de interés	13% anual
<i>n</i>	Meses	12 meses

Sustituyendo los datos de la fórmula, tenemos:

$$VF = \$7,858.11 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

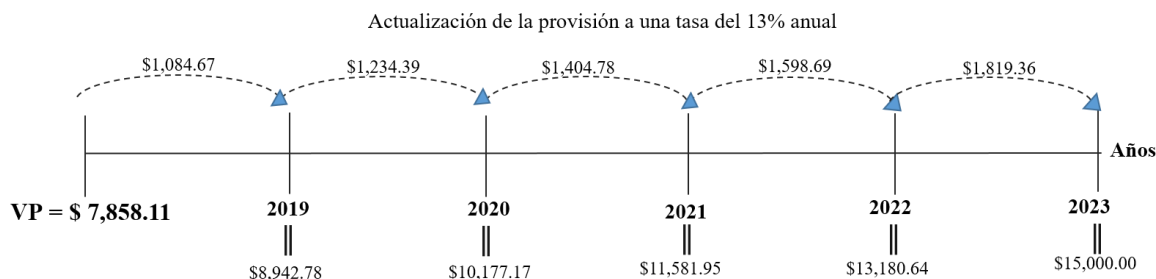
$$VF = \$8,942.78$$

**Tabla 3**

*Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2019*

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2019	\$8,942.78
(-)Valor inicial de la provisión al 01/01/2019	\$7,858.11
<b>(=)Valor a registrar</b>	<b>\$1,084.67</b>

Análisis gráfico de la actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo en el transcurso del plazo del contrato:



El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2019	<b>Partida N°5</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 542.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 542.34		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 542.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 542.34		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,084.67
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			

Los registros contables del gasto por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo, la amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo y la actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo, para los años 2020, 2021, 2022 y 2023, tendrán el mismo tratamiento contable y fiscal para efecto de Impuesto Sobre la Renta, no así para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que fue asumido en su totalidad en el año 2019.

Las partidas para estos años son las siguientes:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2020	<b>Partida N°6</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 135,055.34
	Banco	\$ 135,055.34		
	<b>v/ Por pago de doce cuotas de arrendamiento operativo del año 2020</b>			
31/12/2020	<b>Partida N°7</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,571.62
	<b>v/ Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			
31/12/2020	<b>Partida N°8</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 617.20	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 617.20		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 617.20	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 617.20		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,234.39
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			
2021	<b>Partida N°9</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 135,055.34
	Banco	\$ 135,055.34		
	<b>v/ Por pago de doce cuotas de arrendamiento operativo del año 2021</b>			
31/12/2021	<b>Partida N°10</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,571.62
	<b>v/ Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			
31/12/2021	<b>Partida N°11</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 702.39	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 702.39		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 702.39	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 702.39		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,404.78
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2022	<b>Partida N°12</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 135,055.34
	Banco	\$ 135,055.34		
	<b>v/ Por pago de doce cuotas de arrendamiento operativo del año 2022</b>			
31/12/2022	<b>Partida N°13</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,571.62
	<b>v/ Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			
31/12/2022	<b>Partida N°14</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 799.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 799.34		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 799.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 799.34		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,598.69
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			
2023	<b>Partida N°15</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 67,527.67	
	Gasto por arrendamiento operativo	\$ 67,527.67		
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 135,055.34
	Banco	\$ 135,055.34		
	<b>v/ Por pago de doce cuotas de arrendamiento operativo del año 2023</b>			
31/12/2023	<b>Partida N°16</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 785.81	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 785.81		
	<u>Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,571.62
	<b>v/ Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			
31/12/2023	<b>Partida N°17</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 909.68	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 909.68		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 909.68	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 909.68		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,819.36
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

Al final del plazo del contrato de arrendamiento operativo, el arrendatario Comercial GYS S.A. de C.V. incurre en costos por rehabilitación del bien tomado en arrendamiento operativo por un valor de \$15,300.00, por lo que se procede a realizar el asiento contable para revertir la provisión creada el 01 de enero de 2019.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2023	<b>Partida N°18</b>			
	IVA crédito fiscal		\$ 1,989.00	
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 150.00	
	Rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 150.00		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 150.00	
	Rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 150.00		
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo		\$ 15,000.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 17,289.00
	Banco	\$ 17,289.00		
	<b>v/ Por pago de gastos por rehabilitacion del bien en arrendamiento operativo.</b>			

### ➤ Presentación

El párrafo 34 de la NIC 17, establece que:

*“los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costes por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario. Lo anterior es independiente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas”.*

Es decir, que al ser un gasto este se deberá presentar en el estado de resultados del arrendatario, de acuerdo al párrafo 94 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, donde se especifica que se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionados con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Los estados de situación financiera, estados de resultados, estados de flujos de efectivo y la cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente para los años 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023, se presentan a continuación de forma conjunta:

**ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA – NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

COMERCIAL GYS, S.A DE C.V					
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023					
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)					
	2019	2020	2021	2022	2023
<b>ACTIVO</b>					
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>\$ 15,735,581.45</b>	<b>\$ 16,611,271.53</b>	<b>\$ 17,728,057.99</b>	<b>\$ 19,829,211.17</b>	<b>\$ 22,848,350.64</b>
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 8,162,064.27	\$ 8,218,651.72	\$ 8,849,824.53	\$ 9,893,403.98	\$ 12,558,219.28
Cuentas por cobrar	\$ 1,998,758.49	\$ 2,037,394.91	\$ 2,078,142.80	\$ 2,119,705.66	\$ 2,140,902.72
Inventario	\$ 3,930,733.46	\$ 4,481,036.14	\$ 4,794,708.68	\$ 5,570,073.72	\$ 5,745,978.88
Documentos por cobrar	\$ 1,644,025.23	\$ 1,874,188.76	\$ 2,005,381.98	\$ 2,246,027.81	\$ 2,403,249.76
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>\$ 4,379,714.89</b>	<b>\$ 4,427,588.87</b>	<b>\$ 4,092,866.62</b>	<b>\$ 3,649,807.02</b>	<b>\$ 2,291,197.26</b>
Documentos por cobrar a largo plazo	\$ 4,170,328.40	\$ 4,254,174.00	\$ 3,955,423.37	\$ 3,548,335.39	\$ 2,225,697.26
Propiedades, planta y equipo	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00
Depreciación acumulada	\$ (71,900.00)	\$ (106,300.00)	\$ (140,700.00)	\$ (175,100.00)	\$ (209,500.00)
Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 7,858.11	\$ 7,858.11	\$ 7,858.11	\$ 7,858.11	\$ 7,858.11
Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento	\$ (1,571.62)	\$ (3,143.24)	\$ (4,714.86)	\$ (6,286.48)	\$ (7,858.11)
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 20,115,296.34</b>	<b>\$ 21,038,860.40</b>	<b>\$ 21,820,924.61</b>	<b>\$ 23,479,018.19</b>	<b>\$ 25,139,547.90</b>
<b>PASIVO</b>					
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>\$ 3,696,110.43</b>	<b>\$ 3,606,210.45</b>	<b>\$ 3,262,975.03</b>	<b>\$ 3,638,633.87</b>	<b>\$ 3,799,548.25</b>
Cuentas por pagar a corto plazo	\$ 3,152,858.42	\$ 3,041,151.71	\$ 2,611,711.43	\$ 2,885,883.10	\$ 2,928,628.84
Retenciones y aportaciones por pagar	\$ 47,520.20	\$ 48,082.94	\$ 55,056.83	\$ 58,924.56	\$ 68,125.36
Impuestos por pagar	\$ 398,100.80	\$ 417,704.87	\$ 477,058.77	\$ 562,201.86	\$ 657,386.91
Préstamos por pagar a corto plazo	\$ 97,631.01	\$ 99,270.93	\$ 119,148.00	\$ 131,624.35	\$ 145,407.14
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>\$ 586,411.93</b>	<b>\$ 491,972.08</b>	<b>\$ 377,971.36</b>	<b>\$ 237,625.69</b>	<b>\$ 68,417.91</b>
Préstamo por pagar a largo plazo	\$ 555,701.65	\$ 447,847.40	\$ 328,699.40	\$ 197,075.05	\$ 51,667.91
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 21,767.50	\$ 33,947.50	\$ 37,690.00	\$ 27,370.00	\$ 16,750.00
Provisión por rehabilitación de activo arrendado	\$ 8,942.78	\$ 10,177.18	\$ 11,581.96	\$ 13,180.64	
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 4,282,522.37</b>	<b>\$ 4,098,182.53</b>	<b>\$ 3,640,946.39</b>	<b>\$ 3,876,259.57</b>	<b>\$ 3,867,966.16</b>
<b>PATRIMONIO</b>					
<b>CAPITAL CONTABLE</b>	<b>\$ 15,832,773.97</b>	<b>\$ 16,940,677.87</b>	<b>\$ 18,179,978.22</b>	<b>\$ 19,602,758.62</b>	<b>\$ 21,271,581.74</b>
Capital social	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00
Reserva legal acumulada	\$ 345,765.89	\$ 448,503.79	\$ 556,149.00	\$ 676,556.12	\$ 814,782.48
Reserva legal del ejercicio	\$ 102,737.90	\$ 107,645.21	\$ 120,407.11	\$ 138,226.36	\$ 162,091.30
Utilidades Acumuladas	\$ 1,050,675.60	\$ 2,005,941.18	\$ 3,006,199.87	\$ 4,125,093.10	\$ 5,409,647.14
Utilidad del Ejercicio	\$ 955,265.58	\$ 1,000,258.68	\$ 1,118,893.23	\$ 1,284,554.04	\$ 1,506,731.82
<b>TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 20,115,296.34</b>	<b>\$ 21,038,860.40</b>	<b>\$ 21,820,924.61</b>	<b>\$ 23,479,018.19</b>	<b>\$ 25,139,547.90</b>

**ESTADOS DE RESULTADOS PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA – NORMA INTERNACIONAL DE  
CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

<b>COMERCIAL GYS, S.A. DE C.V.</b>						
<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>						
<b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022 Y 2023</b>						
<b>(Expresados en dólares de los Estados Unidos de América)</b>						
		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
	Ingresos de actividades ordinarias	\$ 5,800,000.00	\$ 6,380,000.00	\$ 6,762,800.00	\$ 7,303,824.00	\$ 8,034,206.40
(-)	Costos de venta	\$ 3,990,000.00	\$ 4,509,000.00	\$ 4,719,540.00	\$ 5,017,103.20	\$ 5,418,813.52
(=)	<b>Utilidad bruta</b>	<b>\$ 1,810,000.00</b>	<b>\$ 1,871,000.00</b>	<b>\$ 2,043,260.00</b>	<b>\$ 2,286,720.80</b>	<b>\$ 2,615,392.88</b>
(-)	Gastos de administración	\$ 136,055.82	\$ 136,130.68	\$ 136,215.87	\$ 136,312.82	\$ 136,423.16
(-)	Gastos de venta	\$ 136,055.82	\$ 136,130.68	\$ 136,215.87	\$ 136,312.82	\$ 136,423.16
(-)	Gastos financieros	\$ 70,204.08	\$ 60,949.88	\$ 50,726.64	\$ 39,432.89	\$ 26,956.53
(=)	<b>Utilidad antes de reserva legal</b>	<b>\$ 1,467,684.29</b>	<b>\$ 1,537,788.77</b>	<b>\$ 1,720,101.62</b>	<b>\$ 1,974,662.26</b>	<b>\$ 2,315,590.03</b>
(-)	Reserva legal	\$ 102,737.90	\$ 107,645.21	\$ 120,407.11	\$ 138,226.36	\$ 162,091.30
(=)	<b>Utilidad antes de impuesto sobre la renta</b>	<b>\$ 1,364,946.39</b>	<b>\$ 1,430,143.55</b>	<b>\$ 1,599,694.51</b>	<b>\$ 1,836,435.91</b>	<b>\$ 2,153,498.73</b>
(-)	Gasto por Impuesto sobre la renta corriente	\$ 398,100.80	\$ 417,704.87	\$ 477,058.77	\$ 562,201.86	\$ 657,386.91
(+)	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido			\$ 1,320.00	\$ 10,320.00	\$ 10,620.00
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 11,580.00	\$ 12,180.00	\$ 5,062.50		
(=)	<b>Utilidad del ejercicio</b>	<b>\$ 955,265.58</b>	<b>\$ 1,000,258.68</b>	<b>\$ 1,118,893.23</b>	<b>\$ 1,284,554.04</b>	<b>\$ 1,506,731.82</b>

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE PRESENTADAS DE FORMA  
CONJUNTA – NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

<b>COMERCIAL GYS, S.A. DE C.V.</b>						
<b>CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE</b>						
<b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022, 2023</b>						
		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
(=)	<b>Utilidad antes de impuesto sobre la renta</b>	<b>\$ 1,364,946.39</b>	<b>\$ 1,430,143.55</b>	<b>\$ 1,599,694.51</b>	<b>\$ 1,836,435.91</b>	<b>\$ 2,153,498.73</b>
(+)	Depreciación financiera de propiedad, planta y equipo	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00
(+)	Amortización de activo por rehabilitación del bien en arrendamiento	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62
(+)	Gasto por provisión del activo de uso	\$ 1,084.67	\$ 1,234.39	\$ 1,404.78	\$ 1,598.69	\$ 1,819.36
(-)	Depreciación fiscal de propiedad, planta y equipo.	\$ 75,000.00	\$ 75,000.00	\$ 46,875.00		
(=)	<b>Base imponible</b>	<b>\$ 1,327,002.68</b>	<b>\$ 1,392,349.57</b>	<b>\$ 1,590,195.91</b>	<b>\$ 1,874,006.21</b>	<b>\$ 2,191,289.71</b>
	Tasa 30%					
(=)	<b>Gasto por impuesto sobre la renta corriente</b>	<b>\$ 398,100.80</b>	<b>\$ 417,704.87</b>	<b>\$ 477,058.77</b>	<b>\$ 562,201.86</b>	<b>\$ 657,386.91</b>

**NOTA:** La Ley de Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 29, numeral 4, considera como gasto deducible de las rentas obtenidas, el gasto generado por las cuotas de arrendamiento pagadas en proporción al tiempo en que estos hayan sido utilizados directamente en la producción de ingresos computables, tal es el caso del establecimiento tomado en arrendamiento operativo; en consecuencia, la comercial GYS, S.A. de C.V., puede deducirse de los ingresos el valor de las cuotas de arrendamiento operativo pagadas durante el ejercicio. Este tratamiento es aplicable a todos los ejercicios, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la ley antes mencionada.



**ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA  
– NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS**

<b>COMERCIAL GYS, S.A. DE C.V.</b>				
<b>ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO (MÉTODO INDIRECTO)</b>				
<b>AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023, 2022, 2021 Y 2020</b>				
<b>(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)</b>				
	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>				
Utilidad del ejercicio	\$ 1000,258.68	\$ 1118,893.23	\$ 1284,554.04	\$ 1506,731.82
<b>Partidas que no afectan el efectivo</b>				
Gastos por impuesto	\$ 417,704.87	\$ 477,058.77	\$ 562,201.86	\$ 657,386.91
Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 12,180.00	\$ 5,062.50		
Depreciación financiera de propiedad, planta y equipo	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00
Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62	\$ 1,571.62	\$ 1,571.63
Reserva legal	\$ 107,645.21	\$ 120,407.11	\$ 138,226.36	\$ 162,091.30
Provisión por rehabilitación de activo arrendado	\$ 1,234.39	\$ 1,404.78	\$ 1,598.69	\$ (13,180.64)
Ingreso por impuesto sobre la renta diferido		\$ (1,320.00)	\$ (10,320.00)	\$ (10,620.00)
<b>Efectivo generado en operación</b>	<b>\$ 1574,994.78</b>	<b>\$ 1757,478.02</b>	<b>\$ 2012,232.57</b>	<b>\$ 2338,381.02</b>
<b>Cambios en partidas operacionales</b>				
Aumento en cuentas por cobrar	\$ (38,636.42)	\$ (40,747.89)	\$ (41,562.86)	\$ (21,197.06)
Aumento en inventario	\$ (550,302.68)	\$ (313,672.54)	\$ (775,365.04)	\$ (175,905.16)
Aumento en documentos por cobrar a corto plazo	\$ (230,163.53)	\$ (131,193.22)	\$ (240,645.83)	\$ (157,221.95)
Aumento/Disminución en documentos por cobrar a largo plazo	\$ (83,845.60)	\$ 298,750.63	\$ 407,087.98	\$ 1322,638.13
Disminución en impuesto por pagar	\$ (398,100.80)	\$ (417,704.87)	\$ (477,058.77)	\$ (562,201.86)
Aumento/Disminución en cuentas por pagar a corto plazo	\$ (111,706.71)	\$ (429,440.28)	\$ 274,171.67	\$ 42,745.74
Aumento en retenciones y aportaciones por pagar	\$ 562.74	\$ 6,973.89	\$ 3,867.73	\$ 9,200.80
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO GENERADO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 162,801.78</b>	<b>\$ 730,443.74</b>	<b>\$ 1162,727.45</b>	<b>\$ 2796,439.66</b>
<b>FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>				
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO UTILIZADO EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>
<b>FLUJO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>				
Aumento en préstamos por pagar a corto plazo	\$ 1,639.92	\$ 19,877.07	\$ 12,476.35	\$ 13,782.79
Disminución en préstamos por pagar a largo plazo	\$ (107,854.25)	\$ (119,148.00)	\$ (131,624.35)	\$ (145,407.14)
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO UTILIZADO EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>	<b>\$ (106,214.33)</b>	<b>\$ (99,270.93)</b>	<b>\$ (119,148.00)</b>	<b>\$ (131,624.35)</b>
<b>AUMENTO NETO DE EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO</b>	<b>\$ 56,587.45</b>	<b>\$ 631,172.81</b>	<b>\$ 1043,579.45</b>	<b>\$ 2664,815.31</b>
<b>EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL INICIO DEL PERIODO</b>	<b>\$ 8162,064.27</b>	<b>\$ 8218,651.72</b>	<b>\$ 8849,824.53</b>	<b>\$ 9893,403.98</b>
<b>EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL FINAL DEL PERIODO</b>	<b>\$ 8218,651.72</b>	<b>\$ 8849,824.53</b>	<b>\$ 9893,403.98</b>	<b>\$ 12558,219.28</b>

## ➤ **Información a revelar**

La NIC 17, contempla en el párrafo 35 la información que el arrendatario deberá revelar para los contratos de arrendamiento operativo, como a continuación se presenta:

*“(a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos:*

- (i) hasta un año;*
- (ii) entre uno y cinco años;*
- (iii) a más de cinco años.*

*(b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, en la fecha del balance, por los subarriendos operativos no cancelables.*

*(c) cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del ejercicio, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.*

*(d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:*

- (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;*
- (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y*
- (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento”.*

## **Notas a los estados financieros**

### **Nota 1. Política contable sobre arrendamientos**

La principal política contable relacionada a los arrendamientos aplicada en la preparación de estos estados financieros es descrita a continuación, política que ha sido aplicada uniformemente en los años presentados, salvo se indique lo contrario.

## **Arrendamientos**

El reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar de los arrendamientos operativos se realizará aplicando los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamiento.

Las cuotas de arrendamiento operativo pagadas serán reconocidas como gasto lineal en el estado de resultados para cada periodo sobre el que informa durante el plazo del contrato de arrendamiento.

### **Información referida a los arrendamientos operativos**

Los movimientos y saldos de los pagos mínimos de arrendamiento operativo para el ejercicio 2020 respecto al año 2019, son los siguientes:

<b>Pagos mínimos de arrendamiento operativo a satisfacer en 5 años plazo</b>	<b>2020 (US \$)</b>	<b>2019 (US \$)</b>
Cuotas reconocidas como gastos del ejercicio	135,055.34	135,055.34
Pagos mínimos de arrendamiento operativos a satisfacer	270,110.68	405,166.02
<b>Total</b>	<b>\$ 405,166.02</b>	<b>\$ 540,221.36</b>

## **APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

### **➤ Identificación de un arrendamiento**

El párrafo 9 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en adelante NIIF 16, establece que:

*“Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.”*

El apéndice B de esta normativa, en sus párrafos B9 a B31, establece guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento, de la siguiente manera:

El arrendatario deberá evaluar si:

#### 1. ¿Existe un activo identificado?

Según el párrafo B13:

*“Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente.”*

El literal b) del planteamiento del contrato de arrendamiento especifica de manera expresa la existencia de un activo al mencionar que el bien es cedido por el arrendante en arrendamiento, en este caso el activo identificado es el establecimiento.

#### 2. ¿Tiene el arrendatario el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del contrato?

El párrafo B21 indica que:

*“Un cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo directamente o indirectamente de muchas formas, tales como usando, manteniendo o subarrendando el activo.”*

De igual manera, el literal b del planteamiento del contrato de arrendamiento detalla que el arrendatario tiene derecho al uso y goce del bien, por ende, tiene derecho a los beneficios económicos resultantes de su uso. Y lo utilizará como sala de ventas, bodegas para inventario y oficinas administrativas de la Comercial GYS, S.A de C.V.

3. ¿Tiene el arrendatario el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo del contrato?

El párrafo B25 señala que:

*“Un cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso.”*

En este caso, el arrendatario ha destinado el uso del bien como sala de ventas, bodegas para el inventario y oficinas administrativas, no existiendo literal en el planteamiento del contrato de arrendamiento operativo que le prohíba usarlo para otros fines.

En consideración de lo anterior, se determina que el contrato contiene un arrendamiento.

➤ **Exención al reconocimiento**

La NIIF 16, en el párrafo 5, permite al arrendatario optar por aplicar o no los requerimientos de reconocimiento, medición inicial, medición posterior y presentación a:

a) *“los arrendamientos a corto plazo”*

b) *“arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor”.*

Si el arrendatario decide no aplicar dichos requerimientos reconocerá los pagos por arrendamiento de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, o según otra base de reparto sistemática.

El bien que la Comercial GYS, S.A. de C.V. tomó en arrendamiento operativo, no cumple con las exigencias para estar exento al reconocimiento, debido a que el literal a) del planteamiento específica que “el contrato de arrendamiento tendrá un plazo obligatorio de 5 años”, por lo que no puede ser considerado un arrendamiento a corto plazo; mientras que el literal b) estipula que “El arrendatario está obligado a pagar cuotas mensuales de \$11,254.61 a cambio del uso y goce del bien tomado en arrendamiento” por un total de 60 meses, haciendo un total de aproximadamente \$675,276.69, por tanto, Comercial GYS, S.A, de C.V., tampoco lo considerará como un arrendamiento de bajo valor.

#### ➤ **Reconocimiento**

En referencia al párrafo 22 de la NIIF 16, el arrendatario reconocerá:

*“en la fecha de comienzo, un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento”.*

La Comercial GYS, S.A. de C.V., reconocerá en su estado de situación financiera un activo por el derecho al uso del bien tomado en contrato de arrendamiento operativo, y un pasivo por arrendamiento por la obligación que de ello se deriva.

#### ➤ **Medición inicial**

##### **Medición inicial del activo por derecho de uso**

El párrafo 23 de la NIIF 16, indica al arrendatario medir, en la fecha de comienzo del contrato de arrendamiento, un activo por derecho de uso al costo. Este comprenderá los elementos establecido en el párrafo 24, los cuales se detallan a continuación:

*“(a) El importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;*

*(b) Los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;*

*(c) Los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y*  
*(d) Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto”.*

Primero, se deberá determinar la medición inicial del pasivo por arrendamiento operativo.

### **Medición inicial del pasivo por arrendamiento**

El arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento de conformidad al párrafo 26 de la NIIF 16, donde se señala que:

*“en la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario”.*

Ya que el arrendatario desconoce la tasa de interés implícita en el contrato de arrendamiento operativo, y no pudiéndola determinar fácilmente, utilizará la tasa incremental de sus préstamos, la cual es del 13% anual (*Ver Datos Generales*).

Conociendo la tasa de interés se procede a determinar el valor presente de los pagos futuros por arrendamiento operativo.

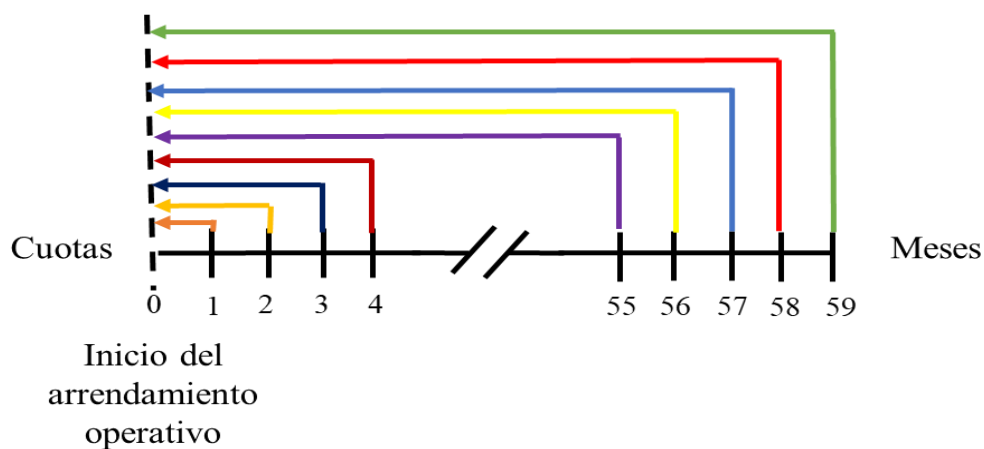
Fórmula de anualidad vencida para determinar el valor presente:

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

Donde:

Símbolo	Significado	Datos
$VP$	Valor presente	?
$A$	Valor de la cuota a pagar	\$11,254.61
$i$	Tasa de interés	13% anual
$n$	Cantidad de cuotas a pagar	59 cuotas

Análisis gráfico:



Sustituyendo los datos de la fórmula, tenemos:

$$VP = \$11,254.61 \frac{1 - \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{-59}}{\left(\frac{0.13}{12}\right)}$$

$$VP = \$11,254.61 (43.42623332)$$

$$VP \cong \$488,745.39$$

El importe inicial del pasivo por arrendamiento operativo es de \$488,745.39, valor que formará parte del costo del activo por derecho de uso.



Además, el valor inicial que el arrendatario deberá reconocer como provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso al inicio del contrato de arrendamiento operativo es de \$7,858.11, importe determinado siguiendo el procedimiento del registro contable con base de la NIC 17 efectuado en el punto 3 *Por la obligación de los gastos de rehabilitación del bien.*

Conociendo dichos importes, el arrendatario puede determinar el costo del activo por derecho de uso incluyendo los otros elementos que indica el párrafo 24 de la NIIF 16 de la forma siguiente:

**Tabla 3**  
**Medición inicial del activo por derecho de uso**

<b>Medición inicial del activo por derecho de uso</b>	
Medición inicial del pasivo por derecho de uso	\$ 488,745.39
Pagos por arrendamiento realizados a partir de la fecha de comienzo (1ra Cuota de arrendamiento operativo pagada)	\$ 11,254.61
Costos directos iniciales incurridos por el arrendatario	\$ 1,100.00
Estimación de costos por rehabilitación del activo subyacente	\$ 7,858.11
<b>Costo total del activo por derecho de uso</b>	<b>\$ 508,958.11</b>

**Registros contables con base a la NIIF 16:**

1. A la firma del contrato:

Determinado el importe del costo del activo por derecho de uso, el registro contable por el reconocimiento del bien en arrendamiento es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1 01 2019	<b>Partida N°1</b>			
	IVA crédito fiscal		\$ 87,928.97	
	<u>Activo por derecho de uso</u>		\$ 508,958.11	
	Establecimiento	\$ 508,958.11		
	Pasivo por arrendamiento a corto plazo			\$ 69,227.61
	Pasivo por arrendamiento a largo plazo			\$ 419,517.78
	<u>Efectivo y equivalentes de efectivos</u>			\$ 100,283.58
	Bancos	\$ 100,283.58		
	Provisión por rehabilitación del activo subyacente			\$ 7,858.11
	<b>v/ Por reconocimiento de bien en arrendamiento operativo</b>			

**NOTA:** En referencia al artículo 48 literal l) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se paga el 13% del impuesto sobre el valor

del monto de la renta convenida, causándose al momento de la entrega del bien objeto del servicio de arrendamiento, según el artículo 18, literal c).

*Cálculo de IVA crédito fiscal*

*Cuotas de arrendamiento operativo:*

$$\$135,055.34 \times 5 \text{ años} = \$675,276.69$$

$$\$675,276.69 \times 13\% = \$87,785.97$$

*Honorarios por elaboración de contrato de arrendamiento:*

$$\$1,100.00 \times 13\% = \$143.00$$

$$TOTAL DE IVA CRÉDITO FISCAL = \$87785.97 + \$143.00 = \mathbf{\$87,928.97}$$

*Cálculo de efectivo y equivalentes de efectivo*

Gastos notariales	\$1,100.00
IVA crédito fiscal por gastos notariales	\$1,100.00 x 13%= \$143.00
IVA crédito fiscal por arrendamiento	\$87,785.97
Pago de primera cuota de arrendamiento	\$11,254.61
<b>Total</b>	<b>\$100,283.58</b>

➤ **Medición posterior**

**Medición posterior del activo por derecho de uso**

El arrendatario medirá posteriormente el activo por derecho de uso de conformidad al párrafo 29 de la NIIF 16, donde se indica que:

*“Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35”.*

### **Modelo del costo:**

Según el párrafo 30, el arrendatario medirá posteriormente el valor del activo por derecho de uso al costo:

*“(a) menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y*

*(b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c).”*

Para el cálculo de la depreciación mencionada en el literal (a), la Comercial GYS, S.A. de C.V., aplicará los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo; este valor reducirá el activo por derecho de uso hasta su total agotamiento al final del contrato de arrendamiento.

En cuanto a las pérdidas por deterioro del valor, según la NIC 36 *Deterioro de valor de los activos*: es cuando los activos están contabilizados por un importe que es superior a su importe recuperable. En este caso, los activos se presentarían como deteriorados, por tanto, la entidad debe reconocer una pérdida por deterioro de valor de los activos en su estado de resultados; también esta norma especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro de valor al cambiar las circunstancias del activo.

Lo anterior, indica que, el arrendatario debe aplicar tales requerimientos de deterioro de valor al activo por derecho de uso, de la misma manera que la aplica a los demás activos, permitiendo que los usuarios de los estados financieros comparen mejor los activos que son propiedad del arrendatario de aquellos que posee bajo contrato de arrendamiento.

El valor del activo por derecho de uso tendrá que ajustarse, tal como lo indica el literal (b), cuando el valor del pasivo por arrendamiento aumente al cambiar las condiciones o circunstancias que se explican más adelante en el apartado de ***Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento***, a menos que el valor en libros del activo por derecho de uso sea cero, entonces el aumento será llevado a resultados.

El método de depreciación que se utilizará para el bien en arrendamiento operativo es el lineal, cuya vida útil será el plazo de arrendamiento, como se presenta en la tabla siguiente:

**Tabla 4**  
**Depreciación del activo por derecho de uso**

ESTABLECIMIENTO			
FECHA	VALOR EN LIBROS	DEPRECIACIÓN FINANCIERA	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
AL 01 DE ENERO DE 2019	\$ 508,958.11		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 407,166.49	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 305,374.87	\$ 101,791.62	\$ 203,583.24
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 203,583.24	\$ 101,791.62	\$ 305,374.87
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 407,166.49
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	\$ -	\$ 101,791.62	\$ 508,958.11

Cálculo de la depreciación anual:

$$Depreciación\ anual = \frac{\$508,958.11}{5\ años}$$

$$Depreciación\ anual = \$101,791.62$$

2. Por el gasto de la depreciación del activo por derecho de uso:

A continuación, se muestra en la siguiente tabla el valor que tendrá el activo por derecho de uso al 31 de diciembre de 2019 al reconocer la depreciación del bien tomado en arrendamiento operativo:

Activo por derecho de uso	
Costo del activo por derecho de uso al 01/01/2019	\$508,958.11
(-) Depreciación acumulada 31/12/2019	\$101,791.62
<b>(=) Valor en libros al 31/12/2019</b>	<b>\$407,166.49</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2019	<b>Partida N°2</b>			
	<u>Gasto de venta</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Depreciación acumulada de activo por derecho de uso</u>			\$ 101,791.62
	Establecimiento	\$ 101,791.62		
	<b>v/ Por reconocimiento de depreciación acumulada de 2019</b>			

### Medición posterior del pasivo por arrendamiento:

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento de conformidad al párrafo 36 de la NIIF 16:

“(a) Incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;

(b) Reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados”.

El pasivo por arrendamiento operativo tiene la siguiente tabla de pago a lo largo de la duración del contrato de arrendamiento.

**Tabla 5**

#### *Pagos del pasivo por arrendamiento operativo*

<b>Año</b>	<b>Cuota anual</b>	<b>Abono a capital</b>	<b>Abono a intereses</b>	<b>Capital insoluto</b>
<b>2019</b>	\$ 135,055.34	\$ 80,482.22	\$ 54,573.12	\$ 419,517.78
<b>2020</b>	\$ 135,055.34	\$ 85,493.10	\$ 49,562.24	\$ 334,024.68
<b>2021</b>	\$ 135,055.34	\$ 97,293.93	\$ 37,761.41	\$ 236,730.76
<b>2022</b>	\$ 135,055.34	\$ 110,723.65	\$ 24,331.69	\$ 126,007.11
<b>2023</b>	\$ 135,055.34	\$ 126,007.11	\$ 9,048.23	\$ -
<b>Total</b>		<b>\$ 500,000.00</b>	<b>\$ 175,276.69</b>	

Cálculo del abono a intereses del arrendamiento operativo para la segunda cuota al 01 de febrero de 2019:

Ya que se trata de una anualidad anticipada, el pago de la primera cuota corresponde en su totalidad a abono a capital, por lo que el abono a interés comienza a calcularse a partir de la segunda cuota; entonces:

$$\text{Abono a interés} = \text{Importe del pasivo} - \text{Primera cuota (i)}$$

$$\text{Abono a interés} = (\$500,000.00 - \$11,254.61) \left( \frac{0.13}{12} \right)$$

$$\text{Abono a interés} = \$5,294.74$$

Cálculo del abono a capital del arrendamiento operativo para la segunda cuota al 01 de febrero de 2019:

$$\text{Abono a capital} = \text{Cuota} - \text{Abono a interés}$$

$$\text{Abono a capital} = \$11,254.61 - \$5,294.74$$

$$\text{Abono a capital} = \$5,959.87$$

Cálculo del capital insoluto al 28 de febrero del año 2019

$$\text{Capital insoluto} = (\text{importe del pasivo} - \text{primer cuota}) - \text{abono a capital}$$

$$\text{Capital insoluto} = (\$500,000.00 - \$11,254.61) - \$5,959.87$$

$$\text{Capital insoluto} = \$482,785.52$$

#### Cuadro de amortización del pasivo por arrendamiento

Nº de Cuota	Fecha de pago	Valor neto de la cuota	Abono a interés	Abono a capital	Capital insoluto
					\$ 500,000.00
1	1 -01- 2019	\$ 11,254.61		\$ 11,254.61	\$ 488,745.39
2	1 -02 -2019	\$ 11,254.61	\$ 5,294.74	\$ 5,959.87	\$ 482,785.52
3	1 -03- 2019	\$ 11,254.61	\$ 5,230.18	\$ 6,024.44	\$ 476,761.08

Estos cálculos deberán efectuarse de esta manera para cada mes del contrato de arrendamiento operativo, sobre el valor del capital insoluto hasta su agotamiento al final del plazo.

#### Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento

La NIIF 16, en sus párrafos del 39 al 46, indica las situaciones en las que podría encontrarse el arrendatario, que implicaría para él reevaluar y/o modificar el valor del pasivo por arrendamiento que ha reconocido en su estado de situación financiera, siendo estas cuando:

Párrafo 40: “(a) se produce un cambio en el plazo del arrendamiento, tal como se describe en los párrafos 20 y 21. Un arrendatario determinará los pagos

*por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado”.*

En este caso, el arrendatario Comercial GYS, S.A. de C.V., tiene la opción de extender el plazo fijo no cancelable del contrato de arrendamiento operativo, según el literal a) del planteamiento del contrato, donde se acordó que este tendrá un plazo “obligatorio de cinco años, con la opción de prolongarlo por cinco años más”; sin embargo, el arrendatario decide no ampliar el plazo obligatorio establecido, de modo que no estará obligado a efectuar modificaciones al pasivo por arrendamiento.

*Párrafo 40:“(b) se produce un cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente, que se haya evaluado considerando los sucesos y circunstancias descritos en los párrafos 20 y 21 en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.”.*

Debido a que no existe opción de compra del bien tomado en arrendamiento al final del plazo del contrato, según la literal e) del planteamiento del contrato de arrendamiento, el arrendatario tampoco modificará el pasivo por arrendamiento operativo.

A continuación, se determina el valor del pasivo por arrendamiento de la forma siguiente:

<b>Pasivo por arrendamiento</b>		
Pasivo por arrendamiento al 01/01/2019		\$500,000.00
(+) Intereses sobre el pasivo por arrendamiento al 31/12/2019		\$ 54,573.12
(-) Pagos por arrendamiento al 31/12/2019		\$135,055.34
Abono a capital	\$80,482.22	
Abono a interés	\$54,573.12	
<b>(=) Importe en libros del pasivo por arrendamiento</b>		<b>\$419,517.78</b>

3. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

Ya que el pago de la primera cuota de arrendamiento operativo tiene lugar en la fecha de comienzo del contrato, al 31 de diciembre de 2019 se realiza el asiento contable por el pago de las once cuotas restantes correspondientes a ese año:

Total abono a capital correspondiente al año 2019	\$80,482.22
(-) Cuota pagada en la fecha de comienzo	\$11,254.61
<b>(=) Abono a capital a reconocer en el año 2019</b>	<b>\$69,227.61</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2019	<b>Partida N° 3</b>			
	Pasivo por arrendamiento a corto plazo		\$ 69,227.61	
	<u>Gastos financieros</u>		\$ 54,573.12	
	Intereses por arrendamiento	\$ 54,573.12		
	<u>Efectivo y equivalentes de efectivo</u>			\$ 123,800.73
	Bancos	\$ 123,800.73		
	<b>v/ Por pago de cuotas de arrendamiento correspondientes al año 2019</b>			

#### 4. Por la reclasificación del pasivo por arrendamiento:

El pasivo por arrendamiento operativo es reclasificado al final del año a corto plazo (cuotas de arrendamiento operativo por pagar en el año 2020) y a largo plazo (cuotas por pagar desde el año 2021 hasta el término del contrato), -Ver tabla 5 Pagos del pasivo por arrendamiento-. El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2019	<b>Partida N° 4</b>			
	Pasivo por arrendamiento a largo plazo		\$ 85,493.10	
	Pasivo por arrendamiento a corto plazo			\$ 85,493.10
	<b>v/ Por reclasificación de pasivo por arrendamiento a corto y largo plazo</b>			

#### 5. Por la actualización de la provisión por la rehabilitación del activo por derecho de uso:

Al 31 de diciembre de 2019, el arrendatario deberá actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

$$VP = \$7,858.11 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP = \$8,942.78$$

**Tabla 6**

**Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2019**

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2019	\$8,942.78
(-) Valor inicial de la provisión al 01/01/2019	\$7,858.11
<b>(=) Valor a registrar</b>	<b>\$1,084.67</b>



El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2019	<u>Partida N°5</u>			
	Gastos de venta		\$ 542.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 542.34		
	Gastos de administración		\$ 542.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 542.34		
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo			\$ 1,084.67
	v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.			

6. Por el efecto en el impuesto sobre la renta diferido:

El registro de la depreciación financiera del activo por derecho de uso y del gasto por intereses del pasivo por arrendamiento operativo, se suman para constituir el valor financiero financiera utilizada en la determinación del impuesto sobre la renta diferido, debido a que estos son restados en el estado de resultados, pero para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta corriente, sólo se admite como deducible las cuotas pagadas de arrendamiento de conformidad al artículo 29 numeral 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y en los honorarios notariales que se pagados en el año 2019, por lo que se procede a reconocer la diferencia temporaria correspondiente.

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2019	\$ 101,791.62
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2019	\$ 54,573.12
<b>(=) Valor Financiero</b>	<b>\$156,364.74</b>

(+) Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2019: \$11,254.61x12 meses	\$135,055.34
(+) Gastos por honorarios	\$1,100.00
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$136,155.34</b>

Determinados el valor financiero y la base fiscal, estos se comparan para establecer la diferencia temporaria, según se explica en la tabla 7.

**Tabla 7****Impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo para el año 2019**

AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA	VALOR A CONTABILIZAR
2019	\$ 156,364.74	\$ 136,155.34	\$ 20,209.40	30%	\$ 6,062.82	\$ 6,062.82

Para el año 2019 el valor financiero es mayor que la base fiscal, por lo que surge una diferencia temporaria imponible, procediendo a cargar un gasto por impuesto sobre la renta diferido y se abona un pasivo por impuesto sobre la renta diferido. El registro contable para este año es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2019	<b>Partida N°6</b> Gasto por impuesto sobre la renta diferido Pasivo por impuesto sobre la renta diferido v/ Por reconocimiento del pasivo por impuesto sobre la renta diferido por el arrendamiento operativo		\$ 6,062.82	\$ 6,062.82

➤ **Año 2020**

## 1. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

En este año se realiza el pago de las doce cuotas de arrendamiento operativo, el registro es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2020	<b>Partida N°1</b> Pasivo por arrendamiento a corto plazo Gastos financieros Intereses por arrendamiento <u>Efectivo y equivalentes de efectivo</u> Bancos v/ Por pago de cuotas de arrendamiento correspondientes al año 2020		\$ 85,493.10 \$ 49,562.24	\$ 135,055.34

## 2. Por la reclasificación del pasivo por arrendamiento

Se realiza la reclasificación del pasivo por arrendamiento de largo a corto plazo (*Ver tabla 5 Pagos del pasivo por arrendamiento*).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2020	<b>Partida N°2</b> Pasivo por arrendamiento a largo plazo Pasivo por arrendamiento a corto plazo v/ Por reclasificación de pasivo por arrendamiento a corto y largo plazo		\$ 97,293.93	\$ 97,293.93

3. Por el gasto de depreciación del activo por derecho de uso:

Se registra el gasto correspondiente a la depreciación financiera del activo por derecho de uso, correspondiente al año 2020:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2020	<b>Partida N°3</b>			
	<u>Gasto de Venta</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Depreciación acumulada de activo por derecho de uso</u>			\$ 101,791.62
	Establecimiento	\$ 101,791.62		
	<b>v/ Por reconocimiento de depreciación acumulada de 2020</b>			

4. Por la actualización de la provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso:

Al 31 de diciembre de 2020, el arrendatario deberá actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

$$VP = \$8,942.78 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP = \$10,177.18$$

**Tabla 8**

*Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2020*

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2020	\$10,177.18
(-) Valor inicial de la provisión al 01/01/2020	\$8,942.78
<b>(=) Valor a registrar</b>	<b>\$1,234.39</b>

El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2020	<b>Partida N°4</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 617.20	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 617.20		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 617.20	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 617.20		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,234.39
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

5. Por el efecto en el impuesto sobre la renta diferido:

El registro del impuesto sobre la renta diferido es distinto al del año 2019, esto a raíz de que el valor financiero está compuesto por una depreciación constante y por un gasto por intereses decrecientes, a medida transcurre el plazo del arrendamiento operativo; mientras que la base fiscal comprende únicamente el valor constante de la cuota de arrendamiento operativo; la confrontación de ambas bases da como resultado que el valor de la diferencia temporaria imponible para el año 2020 sea menor a la registrada en el año 2019, por lo que se debe reconocer un ingreso por impuesto sobre la renta diferido. Cabe destacar, que para determinar los valores actualizados tanto del valor financiero y como de la base fiscal para el año 2020 se efectúan los cálculos siguientes:

Cálculos:

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2020	\$ 101,791.62
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2020	\$ 49,562.24
<b>(=) Valor Financiero</b>	<b>\$151,353.86</b>

Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2020: \$11,254.61x12 meses	\$135,055.34
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$135,055.34</b>

Una vez efectuado el cálculo de los valores de la base fiscal y del valor financiero, estos son comparados para determinar la diferencia de la manera siguiente:

**Tabla 8**

*Impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo para el año 2020*

AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA	VALOR A CONTABILIZAR
2019	\$ 156,364.74	\$ 136,155.34	\$ 20,209.40	30%	\$ 6,062.82	\$ 6,062.82
2020	\$ 151,353.86	\$ 135,055.34	\$ 16,298.52	30%	\$ 4,889.56	\$ (1,173.26)

En la tabla anterior se observa que el valor a contabilizar para el año 2020 es negativo por \$1,173.26; este saldo se obtiene luego de restarle la diferencia temporaria imponible de \$4,889.56, determinada en el 2020, a los \$6,062.82 valor por el cual se efectuó el registro del pasivo por impuesto sobre la renta diferido para el año 2019, lo que indica una disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo, siendo este cargado y se abona el ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento. Se procede a realizar el asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2020	<b>Partida N°5</b> Pasivo por impuesto sobre la renta diferido Ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento <b>v/ Por disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido por el arrendamiento operativo</b>		\$ 1,173.26	\$ 1,173.26

➤ **Año 2021**

1. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

El pago de las doce cuotas del arrendamiento operativo correspondiente al año 2021 se refleja en el siguiente asiento contable.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2021	<b>Partida N°1</b> Pasivo por arrendamiento a corto plazo <u>Gastos financieros</u> Intereses por arrendamiento <u>Efectivo y equivalentes de efectivo</u> Bancos <b>v/ Por pago de cuotas de arrendamiento correspondientes al año 2021</b>		\$ 97,293.93 \$ 37,761.41 \$ 37,761.41	\$ 135,055.34

2. Por la reclasificación del pasivo por arrendamiento operativo:

Se realiza la reclasificación del pasivo por arrendamiento de largo a corto plazo (*Ver tabla 5 Pagos del pasivo por arrendamiento*).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2021	<b>Partida N°2</b> Pasivo por arrendamiento a largo plazo Pasivo por arrendamiento a corto plazo <b>v/ Por reclasificación de pasivo por arrendamiento a corto y largo plazo</b>		\$ 110,723.65	\$ 110,723.65

3. Por el gasto de depreciación del activo por derecho de uso:

Se registra el gasto correspondiente a la depreciación financiera del activo por derecho de uso, correspondiente al año 2021:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2021	<b>Partida N°3</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Depreciación acumulada de activo por derecho de uso</u>			\$ 101,791.62
	Establecimiento	\$ 101,791.62		
	<b>v/ Por reconocimiento de depreciación acumulada de 2021</b>			

4. Por la actualización de la provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso:

Al 31 de diciembre de 2021, el arrendatario deberá actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

$$VP = \$10,177.18 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP = \$11,581.96$$

**Tabla 9**

*Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2021*

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2021	\$11,581.96
(-) Valor inicial de la provisión al 01/01/2021	\$10,177.18
<b>(=) Valor a registrar</b>	<b>\$1,404.78</b>

El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2021	<b>Partida N°4</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 702.39	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 702.39		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 702.39	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 702.39		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,404.78
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

5. Por el efecto en el impuesto sobre la renta diferido:

Se procede a efectuar los cálculos para actualizar los saldos, tanto del valor financiero como de la base fiscal del año 2021.

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2021	\$ 101,971.62
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2021	\$ 37,761.41
<b>(=) Valor financiero</b>	<b>\$ 139,553.03</b>

Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2021: \$11,254.61x12 meses	\$135,055.34
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$135,055.34</b>

**Tabla 9**

*Impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo para el año 2021*

AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA	VALOR A CONTABILIZAR
2019	\$ 156,364.74	\$ 136,155.34	\$ 20,209.40	30%	\$ 6,062.82	\$ 6,062.82
2020	\$ 151,353.86	\$ 135,055.34	\$ 16,298.52	30%	\$ 4,889.56	\$ (1,173.26)
2021	\$ 139,553.04	\$ 135,055.34	\$ 4,497.70	30%	\$ 1,349.31	\$ (3,540.25)

La partida No. 5 se realiza por el registro de la disminución del pasivo por el impuesto sobre la renta diferido, generado por el decremento en el valor financiero por los intereses correspondientes a este año, reconociendo un ingreso por impuesto sobre la renta diferido por \$3,540.25 (este es obtenido de la resta de la diferencia temporaria imponible por \$4,889.56, determinada en el año 2020, menos los \$1,349.21 del año 2021). El asiento contable de la disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido para el año 2021 es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2021	<b>Partida N°5</b> Pasivo por impuesto sobre la renta diferido Ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento v/ Por disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diverio del arrendamiento operativo		\$ 3,540.25	\$ 3,540.25

Al 31 de diciembre del año 2021, la diferencia temporaria imponible se revierte procediendo a eliminar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido. La partida No. 6 se realiza por dicha reversión del pasivo por impuesto sobre la renta diferido, generando el

ingreso por \$1,349.31. A continuación, se presenta la mayorización de la cuenta de Pasivo por Impuesto sobre la Renta Diferido por Arrendamiento.

Pasivo por ISRD por arrendamiento	
\$ 1,173.26	\$ 6,062.82
\$ 3,540.25	
\$ 4,713.51	\$ 6,062.82
	\$ 1,349.31

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2021	<b>Partida N°6</b>			
	Pasivo por impuesto sobre la renta diferido		\$ 1,349.31	
	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento			\$ 1,349.31
	<b>v/ Por reversión del pasivo por impuesto sobre la renta diverio del arrendamiento operativo</b>			

Con este registro contable se elimina en su totalidad el pasivo por impuesto sobre la renta diferido, el cual fue determinado en el año 2019, producto de tener un valor financiero mayor que la base fiscal. En el año siguiente, se determinó una disminución de este pasivo a razón de que los gastos financieros son en forma decreciente y el gasto por depreciación financiera del activo por derecho de uso constante, tales gastos conforman el valor financiero, por su parte, la base fiscal durante el término del contrato de arrendamiento operativo lo constituía únicamente el gasto de las cuotas de arrendamiento operativo pagadas en cada año, dicha erogación es contante. De igual manera se obtiene una disminución en el pasivo por impuesto sobre la renta diferido en el año 2021 a raíz de la situación anteriormente expuesta.

### ➤ Año 2022

#### 1. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

El asiento contable por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo, para el año 2022, es el siguiente:



FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
2022	<b>Partida N°1</b>			
	Pasivo por arrendamiento a corto plazo		\$ 110,723.65	
	<u>Gastos financieros</u>		\$ 24,331.69	
	Intereses por arrendamiento	\$ 24,331.69		
	<u>Efectivo y equivalentes de efectivo</u>			\$ 135,055.34
	Bancos	\$ 135,055.34		
	<b>v/ Por pago de cuotas de arrendamiento correspondientes al año 2022</b>			

2. Por la reclasificación del pasivo por arrendamiento:

Al final del año se hace la reclasificación del pasivo por arrendamiento, de largo a corto plazo (*Ver tabla 5 Pagos del pasivo por arrendamiento*).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2022	<b>Partida N°2</b>			
	Pasivo por arrendamiento a largo plazo		\$ 126,007.11	
	Pasivo por arrendamiento a corto plazo			\$ 126,007.11
	<b>v/ Por reclasificación de pasivo por arrendamiento a corto y largo plazo</b>			

3. Por el gasto de la depreciación del activo por derecho de uso:

Se registra la depreciación financiera del activo por derecho de uso. El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2022	<b>Partida N°3</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Depreciación acumulada de activo por derecho de uso</u>			\$ 101,791.62
	Establecimiento	\$ 101,791.62		
	<b>v/ Por reconocimiento de depreciación acumulada de 2022</b>			

4. Por la actualización de la provisión del activo por derecho de uso:

Al 31 de diciembre de 2022, el arrendatario deberá actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

$$VP = \$11,581.96 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP = \$13,180.64$$

**Tabla 10****Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2022**

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2022	\$13,180.64
(-) Valor inicial de la provisión al 01/01/2022	\$11,581.96
<b>(=) Valor a registrar</b>	<b>\$1,598.69</b>

El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2022	<b>Partida N°4</b>			
	Gastos de venta		\$ 799.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 799.34		
	Gastos de administración		\$ 799.34	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 799.34		
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.			\$ 1,598.69

5. Por el efecto en el impuesto sobre la renta diferido:

En el año 2022, surge una nueva diferencia temporaria deducible, debido a que en esta fecha el valor de los intereses ha disminuido, haciendo que el valor financiero sea menor que la base fiscal, teniendo que registrarse un activo por impuesto sobre la renta diferido y un ingreso por impuesto sobre la renta diferido.

Cálculos:

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2022	\$ 101,791.62
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2022	\$ 24,331.69
<b>(=) Valor financiero</b>	<b>\$126,123.31</b>

Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2022: \$11,254.61x12 meses	\$ 135,055.34
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$ 135,055.34</b>

**Tabla 10**  
*Impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo para el año 2022*

AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE	VALOR A CONTABILIZAR
<b>2022</b>	\$ 126,123.31	\$ 135,055.34	\$ 8,932.03	30%	\$ 2,679.61	\$ 2,679.61

El asiento contable por el reconocimiento de la diferencia temporaria deducible es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2022	<b>Partida N°5</b> Activo por impuesto sobre la renta diferido Ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento v/ Por aumento del activo por impuesto sobre la renta diferido del arrendamiento operativo		\$ 2,679.61	\$ 2,679.61

➤ **Año 2023**

1. Por el pago de las cuotas de arrendamiento operativo:

El registro contable por el pago de las cuotas por arrendamiento correspondientes al año 2023, es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2023	<b>Partida N°1</b> Pasivo por arrendamiento a corto plazo <u>Gastos financieros</u> Intereses por arrendamiento <u>Efectivo y equivalentes de efectivo</u> Bancos v/ Por pago de cuotas de arrendamiento correspondientes al año 2023		\$ 126,007.11 \$ 9,048.23	\$ 135,055.34

2. Por el gasto de la depreciación del activo por derecho de uso:

Se registra la depreciación financiera del activo por derecho de uso correspondiente a este año.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2023	<b>Partida N°2</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 50,895.81	
	Depreciación de activo por derecho de uso	\$ 50,895.81		
	<u>Depreciación acumulada de activo por derecho de uso</u>			\$ 101,791.62
	Establecimiento	\$ 101,791.62		
	<b>v/ Por reconocimiento de depreciación acumulada de 2023</b>			

3. Por la actualización de la provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso:

Al 31 de diciembre de 2023, el arrendatario deberá actualizar el valor de la provisión reconocida por los meses transcurridos.

$$VP = \$13,180.64 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP \cong \$15,000.00$$

**Tabla 11**

*Actualización de la provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento año 2023*

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2023	\$15,000.00
(-) Valor inicial de la provisión al 01/01/2023	\$13,180.64
<b>(=) Valor a registrar</b>	<b>\$1,819.36</b>

El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2023	<b>Partida N°3</b>			
	<u>Gastos de venta</u>		\$ 909.68	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 909.68		
	<u>Gastos de administración</u>		\$ 909.68	
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 909.68		
	<u>Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo</u>			\$ 1,819.36
	<b>v/ Actualización de provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo al finalizar el contrato.</b>			

4. Por el efecto del impuesto sobre la renta diferido:

Al disminuir el valor financiero y compararla con la base fiscal, se genera un aumento en el activo por impuesto sobre la renta diferido, así:

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2023	\$ 101,791.62
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2023	\$ 9,048.23
<b>(=) Valor financiero</b>	<b>\$110,839.85</b>

Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2023: \$11,254.61x12 meses	\$ 135,055.34
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$ 135,055.34</b>

**Tabla 10**

*Impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo para el año 2023*

AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE	VALOR A CONTABILIZAR
2022	\$ 126,123.31	\$ 135,055.34	\$ 8,932.03	30%	\$ 2,679.61	\$ 2,679.61
2023	\$ 110,839.85	\$ 135,055.34	\$ 24,215.49	30%	\$ 7,264.65	\$ 4,585.04

El asiento contable por el aumento en el activo por impuesto sobre la renta diferido para el año 2023 es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31 12 2023	<b>Partida N°4</b> Activo por impuesto sobre la renta diferido Ingreso por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento v/ Por aumento del activo por impuesto sobre la renta diferido del arrendamiento operativo		\$ 4,585.04	\$ 4,585.04

5. Por la reversión del activo por impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo:

Al 31 de diciembre de 2023, finalizando el plazo del arrendamiento operativo, se revierte el valor del activo por impuesto sobre la renta diferido. A continuación, se presenta su mayorización.

Activo por ISRD por arrendamiento

	\$ 2,679.61	
	\$ 4,585.04	
	\$ 7,264.65	

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2023	<b>Partida N°5</b>			
	Gasto por impuesto sobre la renta diferido		\$ 7,264.65	
	Activo por impuesto sobre la renta diferido			\$ 7,264.65
	<b>v/ Por reversión del activo por impuesto sobre la renta diferido del arrendamiento operativo</b>			

6. Por pago de gastos por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo:

En esta misma fecha, el arrendatario incurre en gastos por rehabilitación del activo por derecho de uso por un valor de \$15,300.00 para entregar el activo subyacente al arrendante según las condiciones pactadas en el contrato, lo cual conlleva a revertir la provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso reconocida al inicio del plazo del arrendamiento operativo. El asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2023	<b>Partida N°6</b>			
	IVA crédito fiscal		\$ 1,989.00	
	Gastos de venta		\$ 150.00	
	Rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 150.00		
	Gastos de administración		\$ 150.00	
	Rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 150.00		
	Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo		\$ 15,000.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>			\$ 17,289.00
	Banco	\$ 17,289.00		
	<b>v/ Por pago de gastos por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo.</b>			

➤ **Presentación**

Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas:

*“(a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:*

*(i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; y*

*(ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.*

*(b) Los pasivos por arrendamiento por separado de los demás pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.”*

La discrepancia que se encuentra en este requerimiento de la NIIF 16, en comparación con el mismo requerimiento en la NIC 17, radica en que, en esta última, contemplaba, que únicamente se afectaría el estado de resultado al presentar como gasto las cuotas de arrendamiento operativo pagadas. En cambio, con la entrada en vigencia de la nueva normativa, obliga a que el arrendatario, presente en el estado de situación financiera el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento separado de los otros activos y pasivos respectivamente.

Posterior al registro de las operaciones anteriores, se presentan de manera conjunta los estados de situación financiera, estados de flujos de efectivo y estados de resultados, con sus respectivas cédulas para el cálculo del impuesto sobre la renta para los años 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023.

## ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA – NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS

COMERCIAL GYS, S.A DE C.V ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022 Y 2023 (EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)						
	NOTA	2019	2020	2021	2022	2023
<b>ACTIVO</b>						
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 15,734,481.45</b>	<b>\$ 16,548,388.70</b>	<b>\$ 17,652,644.69</b>	<b>\$ 19,740,734.55</b>	<b>\$ 22,900,160.83</b>
Efectivo y equivalentes de efectivo		\$ 8,160,964.27	\$ 8,125,768.89	\$ 8,773,091.23	\$ 9,799,067.73	\$ 12,607,792.19
Cuentas por cobrar		\$ 1,998,758.49	\$ 2,067,394.91	\$ 2,079,462.80	\$ 2,125,565.29	\$ 2,143,140.00
Inventario		\$ 3,930,733.46	\$ 4,481,036.14	\$ 4,794,708.68	\$ 5,570,073.72	\$ 5,745,978.88
Documentos por cobrar		\$ 1,644,025.23	\$ 1,874,188.76	\$ 2,005,381.98	\$ 2,246,027.81	\$ 2,403,249.76
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 4,780,594.89</b>	<b>\$ 4,728,248.95</b>	<b>\$ 4,293,306.61</b>	<b>\$ 3,752,706.62</b>	<b>\$ 2,291,197.26</b>
Documentos por cobrar a largo plazo		\$ 4,170,328.40	\$ 4,254,174.08	\$ 3,955,423.37	\$ 3,548,335.39	\$ 2,225,697.26
Propiedades, planta y equipo		\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00	\$ 275,000.00
Depreciación acumulada		\$ (71,900.00)	\$ (106,300.00)	\$ (140,700.00)	\$ (175,100.00)	\$ (209,500.00)
Activo por derecho de uso	(2)	\$ 508,958.11	\$ 508,958.11	\$ 508,958.11	\$ 508,958.11	\$ 508,958.11
Depreciación acumulada de activo por derecho de uso	(3)	\$ (101,791.62)	\$ (203,583.24)	\$ (305,374.87)	\$ (407,166.49)	\$ (508,958.11)
Activo por impuesto sobre la renta diferido activo por derecho de uso					\$ 2,679.61	
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 20,515,076.34</b>	<b>\$ 21,276,637.65</b>	<b>\$ 21,945,951.30</b>	<b>\$ 23,493,441.17</b>	<b>\$ 25,191,358.09</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>PASIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 3,781,688.03</b>	<b>\$ 3,642,115.39</b>	<b>\$ 3,299,840.59</b>	<b>\$ 3,677,498.99</b>	<b>\$ 3,852,151.55</b>
Cuentas por pagar a corto plazo		\$ 3,152,858.42	\$ 2,979,453.46	\$ 2,537,791.89	\$ 2,798,961.69	\$ 2,981,773.67
Retenciones y aportaciones por pagar		\$ 47,520.20	\$ 48,082.94	\$ 55,056.83	\$ 58,924.56	\$ 68,125.36
Impuestos por pagar		\$ 398,185.30	\$ 418,014.14	\$ 477,120.22	\$ 561,981.29	\$ 656,845.38
Préstamos por pagar a corto plazo		\$ 97,631.01	\$ 99,270.93	\$ 119,148.00	\$ 131,624.35	\$ 145,407.14
Pasivo por arrendamiento a corto plazo		\$ 85,493.10	\$ 97,293.93	\$ 110,723.65	\$ 126,007.11	
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 926,499.43</b>	<b>\$ 733,592.39</b>	<b>\$ 503,978.46</b>	<b>\$ 237,625.69</b>	<b>\$ 68,417.91</b>
Préstamo por pagar a largo plazo		\$ 555,701.65	\$ 447,847.40	\$ 328,699.40	\$ 197,075.05	\$ 51,667.91
Pasivo por arrendamiento a largo plazo		\$ 334,024.68	\$ 236,730.75	\$ 126,007.11		
Pasivo por Impuesto sobre la renta diferido propiedad, planta y equipo		\$ 21,767.50	\$ 33,947.50	\$ 37,690.00	\$ 27,370.00	\$ 16,750.00
Pasivo por Impuesto sobre la renta diferido activo por derecho de uso		\$ 6,062.82	\$ 4,889.56			
Provisión por rehabilitación de activo por derecho de uso		\$ 8,942.78	\$ 10,177.18	\$ 11,581.96	\$ 13,180.64	
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 4,708,187.46</b>	<b>\$ 4,375,707.78</b>	<b>\$ 3,803,819.05</b>	<b>\$ 3,915,124.69</b>	<b>\$ 3,920,569.46</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<b>\$ 15,806,888.87</b>	<b>\$ 16,900,929.87</b>	<b>\$ 18,142,132.25</b>	<b>\$ 19,578,316.48</b>	<b>\$ 21,270,788.63</b>
Capital social		\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00	\$ 13,378,329.00
Reserva legal acumulada		\$ 345,765.89	\$ 447,122.15	\$ 553,736.48	\$ 673,938.76	\$ 812,900.38
Reserva legal del ejercicio		\$ 101,356.26	\$ 106,614.33	\$ 120,202.29	\$ 138,961.61	\$ 163,896.40
Utilidades acumuladas		\$ 1,050,675.60	\$ 1,981,437.73	\$ 2,968,864.39	\$ 4,089,864.49	\$ 5,387,087.10
Utilidad del ejercicio		\$ 930,762.13	\$ 987,426.66	\$ 1,121,000.09	\$ 1,297,222.62	\$ 1,528,575.75
<b>TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 20,515,076.34</b>	<b>\$ 21,276,637.65</b>	<b>\$ 21,945,951.30</b>	<b>\$ 23,493,441.17</b>	<b>\$ 25,191,358.09</b>



**ESTADOS DE RESULTADOS PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA – NORMA INTERNACIONAL DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

<b>COMERCIAL GYS, S.A DE C.V</b>						
<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>						
<b>DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022 Y 2023</b>						
<b>(Expresados en dólares de los Estados Unidos de América)</b>						
		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
	Ingresos de actividades ordinarias	\$ 5,800,000.00	\$ 6,380,000.00	\$ 6,762,800.00	\$ 7,303,824.00	\$ 8,034,206.40
(-)	Costos de venta	\$ 3,990,000.00	\$ 4,509,000.00	\$ 4,719,540.00	\$ 5,017,103.20	\$ 5,418,813.52
(=)	<b>Utilidad bruta</b>	<b>\$ 1,810,000.00</b>	<b>\$ 1,871,000.00</b>	<b>\$ 2,043,260.00</b>	<b>\$ 2,286,720.80</b>	<b>\$ 2,615,392.88</b>
(-)	Gastos de administración	\$ 118,638.15	\$ 118,713.01	\$ 118,798.20	\$ 118,895.15	\$ 119,005.49
(-)	Gastos de venta	\$ 118,638.15	\$ 118,713.01	\$ 118,798.20	\$ 118,895.15	\$ 119,005.49
(-)	Gastos financieros	\$ 124,777.20	\$ 110,512.12	\$ 88,488.05	\$ 63,764.58	\$ 36,004.76
(=)	<b>Utilidad antes de reserva legal</b>	<b>\$ 1,447,946.50</b>	<b>\$ 1,523,061.86</b>	<b>\$ 1,717,175.54</b>	<b>\$ 1,985,165.91</b>	<b>\$ 2,341,377.14</b>
(-)	Reserva legal	\$ 101,356.26	\$ 106,614.33	\$ 120,202.29	\$ 138,961.61	\$ 163,896.40
(=)	<b>Utilidad antes de impuesto sobre la renta</b>	<b>\$ 1,346,590.25</b>	<b>\$ 1,416,447.53</b>	<b>\$ 1,596,973.25</b>	<b>\$ 1,846,204.30</b>	<b>\$ 2,177,480.74</b>
(-)	Gasto por Impuesto sobre la renta corriente	\$ 398,185.30	\$ 418,014.14	\$ 477,120.22	\$ 561,981.29	\$ 656,845.38
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta diferido propiedad, planta y equipo	\$ 11,580.00	\$ 12,180.00	\$ 5,062.50		
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta diferido activo por derecho de uso	\$ 6,062.82				\$ 7,264.65
(+)	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido activo por derecho de uso		\$ 1,173.26	\$ 4,889.56	\$ 2,679.61	\$ 4,585.04
(+)	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido propiedad, planta y equipo			\$ 1,320.00	\$ 10,320.00	\$ 10,620.00
(=)	<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>\$ 930,762.13</b>	<b>\$ 987,426.66</b>	<b>\$ 1,121,000.09</b>	<b>\$ 1,297,222.62</b>	<b>\$ 1,528,575.75</b>

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE PRESENTADOS DE FORMA  
CONJUNTA– NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS**

<b>COMERCIAL GYS, S.A. DE C.V.</b>						
<b>CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, 2020, 2021, 2022, 2023</b>						
		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
(=)	<b>Utilidad antes de impuesto sobre la renta</b>	<b>\$ 1,346,590.25</b>	<b>\$ 1,416,447.54</b>	<b>\$ 1,596,973.26</b>	<b>\$ 1,846,204.30</b>	<b>\$ 2,177,480.74</b>
(+)	Depreciación financiera de propiedad, planta y equipo	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00
(+)	Provisión por rehabilitación del activo por derecho de uso	\$ 1,084.67	\$ 1,234.39	\$ 1,404.78	\$ 1,598.69	\$ 1,819.36
(+)	Depreciación financiera del activo por derecho de uso	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
(+)	Intereses por arrendamiento operativo	\$ 54,573.12	\$ 49,562.24	\$ 37,761.41	\$ 24,331.69	\$ 9,048.23
(-)	Gastos notariales	\$ 1,100.00				
(-)	Cuotas de arrendamiento operativo	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34
(-)	Depreciación fiscal de propiedad, planta y equipo.	\$ 75,000.00	\$ 75,000.00	\$ 46,875.00		
(=)	<b>Base Imponible</b>	<b>\$ 1,327,284.33</b>	<b>\$ 1,393,380.45</b>	<b>\$ 1,590,400.73</b>	<b>\$ 1,873,270.96</b>	<b>\$ 2,189,484.61</b>
	Tasa 30%					
(=)	<b>Gasto por impuesto sobre la renta corriente</b>	<b>\$ 398,185.30</b>	<b>\$ 418,014.14</b>	<b>\$ 477,120.22</b>	<b>\$ 561,981.29</b>	<b>\$ 656,845.38</b>

### **Tratamiento tributario de las cuotas de arrendamiento operativo.**

Las cuotas de arrendamiento operativo son deducibles de la renta obtenida en cada ejercicio o periodo de imposición únicamente cuando el bien tomado en arrendamiento es utilizado directamente en la producción de ingresos computables de acuerdo al artículo 29, numeral 4, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Para el caso en desarrollo, se deducen las cuotas pagadas del arrendamiento operativo del valor de la renta gravada, ya que se cumple con el requisito para su deducción.

### **Tratamiento tributario de la depreciación de los bienes en arrendamiento operativo.**

La depreciación financiera ha sido calculada de acuerdo al periodo de duración del arrendamiento operativo; el artículo 30, numeral 5 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que la depreciación podrá ser deducible de las rentas gravadas del contribuyente, únicamente cuando los bienes sujetos de depreciación sean de su propiedad y sean usados en la producción de ingresos gravables. Aunque se cumpla el requisito para generar ingresos gravables, el bien en arrendamiento operativo no es propiedad del arrendatario, por tanto, no podrá hacer uso de la depreciación para efectos del impuesto sobre la renta.

**ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO PRESENTADOS DE FORMA CONJUNTA**  
**– NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16**  
**ARRENDAMIENTOS**

COMERCIAL GYS, S.A. DE C.V. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO (MÉTODO INDIRECTO) AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023, 2022, 2021 Y 2020 (Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)				
	2020	2021	2022	2023
<b>FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>				
Utilidad del ejercicio	\$ 987,756.66	\$ 1121,000.09	\$ 1297,222.62	\$ 1528,575.75
<b>Partidas que no afectan el efectivo</b>				
Gastos por impuesto	\$ 418,014.14	\$ 477,120.22	\$ 561,981.29	\$ 656,845.38
Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 12,180.00	\$ 5,062.50	\$ -	7264.645654
Depreciación financiera de propiedad, planta y equipo	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00
Depreciación financiera de activo por derecho de uso	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
Reserva legal	\$ 106,614.33	\$ 120,202.29	\$ 138,961.61	\$ 163,896.40
Provisión por rehabilitación de activo por derecho de uso	\$ 1,234.39	\$ 1,404.78	\$ 1,598.69	\$ (13,180.64)
Ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ (1,503.26)	\$ (6,209.56)	\$ (12,999.61)	\$ (15,205.04)
<b>Efectivo generado en operación</b>	<b>\$ 1660,487.88</b>	<b>\$ 1854,771.95</b>	<b>\$ 2122,956.22</b>	<b>\$ 2464,388.12</b>
<b>Cambios en partidas operacionales</b>				
Aumento en cuentas por cobrar	\$ (68,636.42)	\$ (12,067.89)	\$ (46,102.49)	\$ (17,574.71)
Aumento en inventario	\$ (550,302.68)	\$ (313,672.54)	\$ (775,365.04)	\$ (175,905.16)
Aumento en documentos por cobrar a corto plazo	\$ (230,163.53)	\$ (131,193.22)	\$ (240,645.83)	\$ (157,221.95)
Aumento/Disminución en documentos por cobrar a largo plazo	\$ (83,845.68)	\$ 298,750.71	\$ 407,087.98	\$ 1322,638.13
Disminución en impuesto por pagar	\$ (398,185.30)	\$ (418,014.13)	\$ (477,120.22)	\$ (561,981.29)
Aumento en retenciones y aportaciones por pagar	\$ 562.74	\$ 6,973.89	\$ 3,867.73	\$ 9,200.80
Aumento/Disminución en cuentas por pagar a corto plazo	\$ (173,404.96)	\$ (441,661.57)	\$ 261,169.80	\$ 182,811.98
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO GENERADO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</b>	<b>\$ 156,512.05</b>	<b>\$ 843,887.20</b>	<b>\$ 1255,848.15</b>	<b>\$ 3066,355.92</b>
<b>FLUJO DE EFECTIVO DE ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>				
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO UTILIZADO EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>
<b>FLUJO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>				
Aumento en préstamos por pagar a corto plazo	\$ 1,639.92	\$ 19,877.07	\$ 12,476.35	\$ 13,782.79
Disminución en préstamos por pagar a largo plazo	\$ (107,854.25)	\$ (119,148.00)	\$ (131,624.35)	\$ (145,407.14)
Aumento en pasivo por arrendamiento operativo a corto plazo	\$ 11,800.82	\$ 13,429.72	\$ 15,283.46	\$ (126,007.11)
Disminución en pasivo por arrendamiento operativo a largo plazo	\$ (97,293.93)	\$ (110,723.65)	\$ (126,007.11)	
<b>FLUJO NETO DE EFECTIVO UTILIZADO EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</b>	<b>\$ (191,707.43)</b>	<b>\$ (196,564.86)</b>	<b>\$ (229,871.65)</b>	<b>\$ (257,631.46)</b>
<b>AUMENTO NETO DE EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO</b>	<b>\$ (35,195.38)</b>	<b>\$ 647,322.34</b>	<b>\$ 1025,976.50</b>	<b>\$ 2808,724.46</b>
<b>EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL INICIO DEL PERIODO</b>	<b>\$ 8160,964.27</b>	<b>\$ 8125,768.89</b>	<b>\$ 8773,091.23</b>	<b>\$ 9799,067.73</b>
<b>EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO AL FINAL DEL PERIODO</b>	<b>\$ 8125,768.89</b>	<b>\$ 8773,091.23</b>	<b>\$ 9799,067.73</b>	<b>\$ 12607,792.19</b>

➤ **Información a revelar**

El arrendatario encuentra el tipo de información que deberá de revelar sobre los contratos de arrendamiento operativos, en el párrafo 53 de la NIIF 16, este especifica los importes a revelar para el periodo sobre el que se informa de la manera siguiente:

- a) *Cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente;*
- b) *Gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;*
- c) *El gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;*
- d) *El gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);*
- e) *Salidas de efectivo totales por arrendamientos;*
- f) *Incorporaciones de activos por derecho de uso;*
- g) *El importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente*

**Notas a los estados financieros**

**Nota 1. Resumen de las principales políticas contables**

**1.1 Bases de presentación**

Los presentes estados financieros de la Comercial GYS, S.A. de C.V., han sido preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (“IASB” por sus siglas en inglés).

Los estados financieros se han preparado bajo el criterio del costo histórico.

**1.2 Nueva norma adoptada por la Comercial GYS S.A. de C.V.**

1.2.2 Norma de aplicación obligatoria por primera vez para los ejercicios financieros que inician a partir del 1 de enero de 2019.

La Comercial GYS, S.A. de C.V., ha adoptado la nueva norma referente a los arrendamientos por primera vez para los ejercicios financieros que iniciados el 1 de enero de 2019:

NIIF 16 Arrendamientos. Publicada el 1 de enero de 2016 establece los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de las transacciones de los arrendamientos. Esta norma sustituye íntegramente a la NIC 17 interponiendo un único modelo de contabilidad en el que los arrendatarios deben reconocer los activos y pasivos de los contratos de arrendamiento con un plazo que exceda a 12 meses, excepto a los arrendamientos menores a 12 meses y/o aquellos de bajo valor.

Con base a la NIIF 16, los estados financieros han sufrido cambios en cuanto a la inclusión del activo por derecho de uso, la depreciación del mismo y el pasivo por arrendamiento en el estado de situación financiera, la sociedad no aplicó la normativa de manera anticipada.

### **1.3 Arrendamientos**

#### **1. Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento**

La Comercial GYS, S.A. de C.V., al comienzo de un contrato determinará si este acuerdo contiene un arrendamiento; identificará la existencia real del activo sobre el cual ejercerá su derecho de control a lo largo del contrato.

#### **2. Activos arrendados:**

Los arrendamientos se reconocerán como activos en el estado de situación financiera en la fecha de comienzo, si la Comercial GYS, S.A. de C.V., tiene en el derecho de control sobre el activo subyacente. Los activos arrendados se miden inicialmente al costo el cual comprende:

- Medición inicial del pasivo por arrendamiento operativo
- Pagos de arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo
- Costos directos iniciales incurridos
- Estimación de los costos a incurrir al desmantelar o restaurar el lugar en las condiciones y términos establecidos en el contrato de arrendamiento.

El activo por derecho de uso se medirá posteriormente al costo menos la depreciación acumulada calculada de forma lineal a lo largo del plazo del contrato de arrendamiento operativo y las pérdidas por deterioro de valor.

Son arrendamientos operativos aquellos a corto plazo o bajo valor, cuyo plazo del contrato sea inferior a un año o su valor sea igual o inferior a \$75,000.00, estos no se reconocerán en el estado de situación financiera de la Comercial GYS, S.A. de C.V.

### 3. Pasivo por arrendamiento:

El valor del pasivo por arrendamiento se medirá al valor presente de los pagos futuros, la tasa de descuento será la tasa utilizada en los préstamos. Los pagos mínimos de arrendamiento son distribuidos en gastos financieros y en la reducción del saldo del pasivo.

Los pagos efectuados bajo arrendamientos operativos se reconocerán en resultados de forma lineal durante el plazo del arrendamiento.

### Nota 2: Activo por derecho de uso

El saldo del activo por derecho en uso al 31 de diciembre es el siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Costo del activo por derecho de uso	\$ 407,166.49	\$ 508,958.11
(-) Depreciación acumulada del ejercicio	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
<b>(=) Valor del activo por derecho de uso</b>	<b>\$ 305,374.87</b>	<b>\$ 407,166.49</b>

### Nota 3: Depreciación del activo por derecho de uso

El saldo de esta cuenta al 31 de diciembre es el siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Depreciación del ejercicio	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
(+) Depreciación acumulada	\$ 101,791.62	
<b>Total</b>	<b>\$ 203,583.24</b>	<b>\$ 101,791.62</b>

#### Nota 4: Pasivo por arrendamiento operativo a corto plazo

El saldo de esta cuenta al 31 de diciembre es el siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Pasivo por arrendamiento a corto plazo	\$ 97,293.93	\$ 85,493.10
<b>Total</b>	<b>\$ 97,293.93</b>	<b>\$ 85,493.10</b>

#### Nota 5: Pasivo por arrendamiento operativo a largo plazo

El saldo de esta cuenta al 31 de diciembre es el siguiente:

<b>Descripción</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Pasivo por arrendamiento a largo plazo	\$ 236,730.75	\$ 334,024.68
<b>Total</b>	<b>\$ 236,730.75</b>	<b>\$ 334,024.68</b>

Por otra parte, el párrafo 52 de la NIIF 16, permite que Comercial GYS, S.A. de C.V., como entidad arrendataria, revele información referida a los arrendamientos operativos en una única nota, considerando los importes a revelar descritos en el párrafo 53 de la misma normativa.

Los importes a revelar al 31 de diciembre son los siguientes:

<b>Concepto</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Cargo por depreciación del activo por derecho de uso	\$ 101,791.62	\$ 101,791.62
Gasto por interés incurrido	\$ 49,562.24	\$ 54,573.12
Salidas de efectivo	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34
Nuevos contratos adquiridos	\$ 0.00	\$ 0.00
Importe en libros del activo por derecho de uso	\$ 309,060.00	\$ 412,080.00



## ANÁLISIS FINANCIERO

Una vez desarrollada la elaboración de los estados financieros al 31 de diciembre de los años 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023, con la aplicación de la NIC 17 y la NIIF 16, se procede a analizar los efectos financieros generados por los cambios al aplicar los requerimientos de ambas normativas.

### HERRAMIENTAS UTILIZADAS PARA EL ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 1. ANÁLISIS HORIZONTAL

##### 1.1 ANÁLISIS HISTÓRICO COMPARATIVO

Esta herramienta de análisis se utilizará tomando como base la comparación de la estructura de los gastos presentados en el estado de resultados, según los criterios de la NIIF 16 y la NIC 17, así como también, se comparará su efecto en el impuesto sobre la renta corriente, reserva legal y utilidades del ejercicio; para el estado de situación financiera se estudiará la tendencia del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento operativo; en cuanto al estado de flujo de efectivo, se analizarán las estructuras de las actividades de operación y financiación según ambas normativas:

#### 1. Estado de Resultados

##### a) Cuota de arrendamiento operativo con respecto a los gastos financieros y depreciación financiera del arrendamiento operativo:

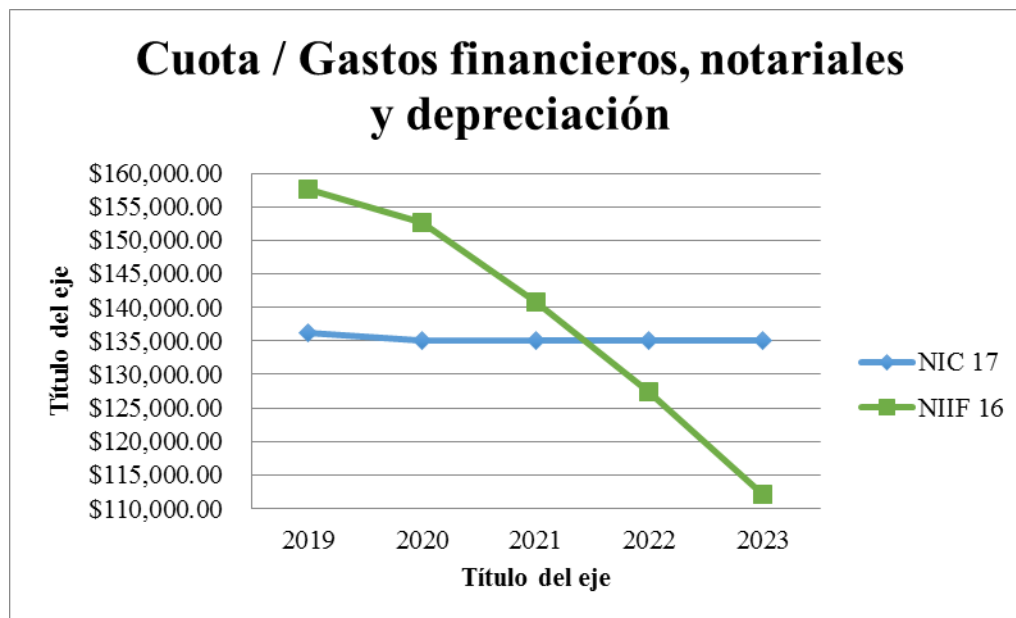
Descripción	NIC 17	NIIF 16
Cuota de arrendamiento	\$135,055.34	
Gastos por honorarios*	\$1,100.00	
<u>Gastos Financieros</u> (Intereses por arrendamiento operativo)		\$ 54,573.12
Depreciación financiera		\$ 101,791.62
<b>Total año 2019</b>	<b>\$ 136,155.34</b>	<b>\$ 156,364.74</b>

Años	NIC 17	NIIF 16
2019	\$ 136,155.34	\$ 157,593.12
2020	\$ 135,055.34	\$ 152,582.24
2021	\$ 135,055.34	\$ 140,781.41
2022	\$ 135,055.34	\$ 127,351.69
2023	\$ 135,055.34	\$ 112,068.23
<b>Total</b>	<b>\$ 676,376.70</b>	<b>\$ 690,376.69</b>

\*Los gastos por honorarios son deducidos en el 2019 año en el que fueron incurridos. Para los 2020 al 2023 la base fiscal únicamente comprende el valor de las cuotas de arrendamiento que en cada ejercicio suman \$135,055.34.

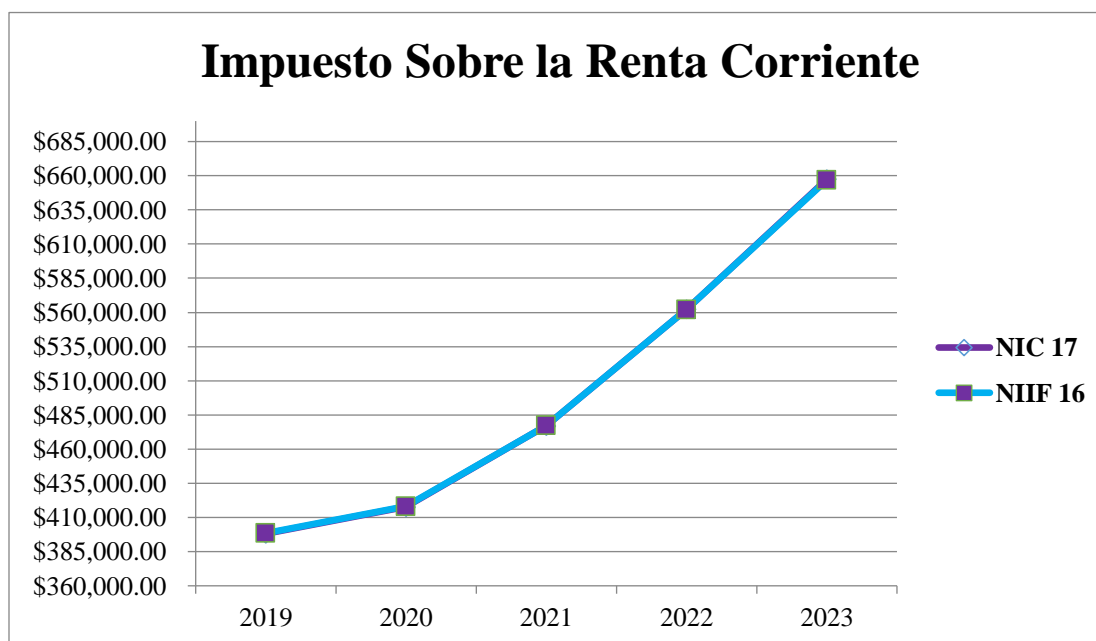
Con la aplicación de los requerimientos de la NIC 17, el gasto relacionado al arrendamiento operativo es el valor de las cuotas (que comprende el pago a capital e intereses), siendo constantes a lo largo del plazo del arrendamiento operativo.

La NIIF 16, por el contrario, requiere que se presenten en el estado de resultados del arrendatario los gastos por la parte de los intereses del arrendamiento operativo, los cuales son decrecientes a lo largo del plazo, y otro gasto por la depreciación del activo por derecho de uso, que en este caso es calculada empleándose el método de depreciación lineal. Ambos gastos se presentan en la gráfica para reflejar el efecto del cambio en la estructura de los gastos según cada normativa.



**b) Impuesto sobre la renta corriente:**

<b>Año</b>	<b>NIC 17</b>	<b>NIIF 16</b>
2019	\$ 398,100.80	\$ 398,185.30
2020	\$ 417,704.87	\$ 418,014.14
2021	\$ 477,058.77	\$ 477,120.22
2022	\$ 562,201.86	\$ 561,981.29
2023	\$ 657,386.91	\$ 656,845.38
<b>Total</b>	<b>\$ 2,512,453.22</b>	<b>\$ 2,512,146.32</b>



Como se observa en la gráfica anterior, el gasto por impuesto sobre la renta corriente tiene la misma tendencia al aplicar tanto los requerimientos de la NIC 17, como los de la NIIF 16. Las diferencias existentes y que, por lo tanto, no permiten obtener exactamente el mismo valor en el gasto corriente, radica en primer lugar en la determinación de la reserva legal, esto a razón de que con la aplicación de la primera norma, el único gasto relacionado a los arrendamientos operativos corresponde a la cuota, lo que implica obtener una mayor utilidad antes de reserva legal, por consiguiente, el valor de la reserva legal resulta ser mayor que al aplicar la segunda normativa financiera, en esta los gastos financieros en concepto de intereses y por depreciación financiera contribuyen a obtener una utilidad antes de reserva legal menor, y consecuentemente un valor menor en la reserva legal.

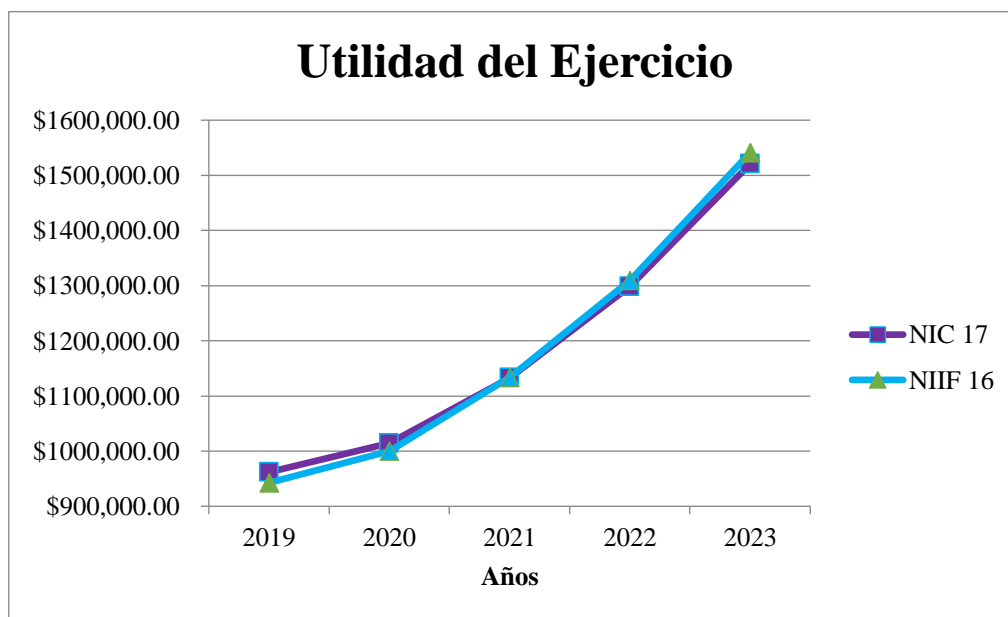
Dado que los gastos por intereses y por la depreciación financiera, generados a partir de la aplicación NIIF 16, no son gastos que Comercial GYS, S.A. de C.V., pueda reclamarse fiscalmente, es necesario que en la cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente, como entidad arrendataria, sume tales gastos y reste únicamente el valor de la cuota por arrendamiento deducible para efectos fiscales, es en esta fase que se compensa el valor de los gastos relacionados al arrendamiento operativo que disminuyeron la utilidad antes de reserva legal en el estado de resultados de acuerdo a esta normativa financiera, conduciendo a aproximar el valor del gasto por impuesto sobre la renta corriente que se obtiene al aplicar los requerimientos de la NIC 17, donde el único gasto deducible para efectos fiscales y financieros es la cuota por arrendamiento operativo.

Además, en el año 2019 con los requerimientos de la NIC 17, la provisión creada en concepto de gasto por rehabilitación del bien tomado en arrendamiento operativo es sumada en la cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente, aumentando el valor del mismo; en cambio, con los requerimientos de la NIIF 16, para ese año esta provisión forma parte del costo del activo por derecho de uso, no afectando el cálculo del impuesto sobre la renta corriente.

De lo anterior se puede determinar que esto no ocasiona una diferencia significativa en el gasto corriente al aplicar ambas normativas financieras, debido que la discrepancia se genera en un elemento de carácter financiero, puesto que fiscalmente para el arrendatario es deducible el valor de la cuota por arrendamiento operativo, de acuerdo al artículo 29, numeral 4) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, con el requisito de que los bienes en arrendamiento sean empleados directamente en la producción de ingresos computables.

c) **Utilidad del ejercicio:**

<b>Años</b>	<b>NIC 17</b>	<b>NIIF 16</b>
2019	\$ 955,265.58	\$ 930,762.13
2020	\$ 1000,258.68	\$ 987,426.66
2021	\$ 1118,893.23	\$ 1121,000.09
2022	\$ 1284,554.04	\$ 1297,222.62
2023	\$ 1506,731.82	\$ 1528,575.75
<b>Total</b>	<b>\$ 5865,703.36</b>	<b>\$ 5864,987.25</b>



De acuerdo a los datos contenidos en la tabla y presentados gráficamente, se observa cómo la utilidad del ejercicio no muestra una diferencia significativa al aplicar los requerimientos de la NIC 17 y la NIIF 16.

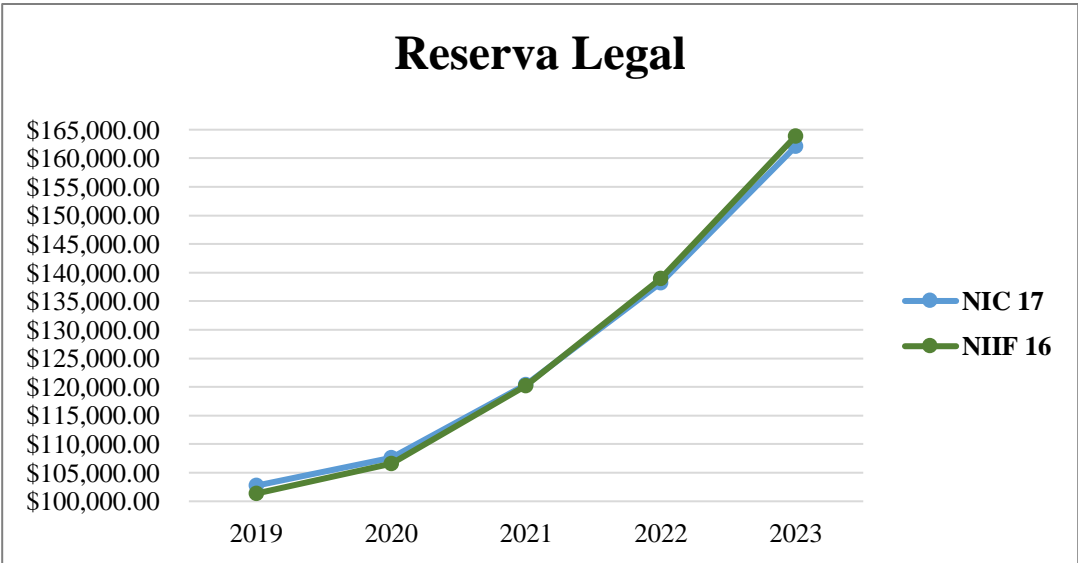
La divergencia más clara ocurre al inicio del contrato de arrendamiento operativo; cuando se aplican los requerimientos de la NIIF 16, la utilidad del ejercicio es menor que la obtenida según la NIC 17, en el año 2019. Esta diferencia obedece, por un lado, a la mayor concentración de intereses por arrendamiento operativo acumulados para este año, y por otra parte, el gasto por impuesto sobre la renta diferido por arrendamiento, reconocido por la

diferencia temporaria imponible, que disminuye la utilidad del ejercicio, resultante al aplicar los requerimientos de la nueva normativa financiera.

Consecuentemente, para el año siguiente, es decir el 2020, la utilidad del ejercicio según la NIIF 16, sigue siendo menor en comparación con la que se obtiene de acuerdo a la NIC 17. El panorama cambia en el 2021, según lo indica la gráfica, que, al aplicar los requerimientos de ambas normativas, se alcanza en este año el punto más cercano, conduciendo a tener un efecto creciente en las utilidades para los próximos ejercicios, favoreciendo la aplicación de la nueva normativa financiera. Tal situación se genera, porque los intereses por arrendamiento operativo son decrecientes en el transcurso del plazo, se mantiene una depreciación financiera constante a lo largo de los cinco años, y además, se tiene un ingreso por impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento por la diferencia temporaria deducible que genera.

**d) Reserva legal**

<b>Año</b>	<b>NIC 17</b>	<b>NIIF 16</b>
2019	\$ 102,737.90	\$ 101,356.26
2020	\$ 107,645.21	\$ 106,614.33
2021	\$ 120,407.11	\$ 120,202.29
2022	\$ 138,226.36	\$ 138,961.61
2023	\$ 162,091.30	\$ 163,896.40
<b>Total</b>	<b>\$ 631,107.89</b>	<b>\$ 631,030.89</b>



La reserva legal de una sociedad es una utilidad retenida, la cual es calculada sobre las utilidades netas aplicándoles los porcentajes establecidos en el Código de Comercio de El Salvador, para su cálculo se pueden analizar diversos factores que afectan el valor de la misma, esto de acuerdo a los requerimientos de la NIC 17 y la NIIF 16:

- Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos

La reserva legal es afectada únicamente por el canon o cuota que el arrendatario cancela anualmente en concepto de arrendamiento operativo, este canon es lineal de acuerdo al ejercicio desarrollado, lo que disminuye la utilidad neta o utilidad antes de impuesto, de manera constante durante el periodo de contrato del arrendamiento operativo, al ser restada en el estado de resultados.

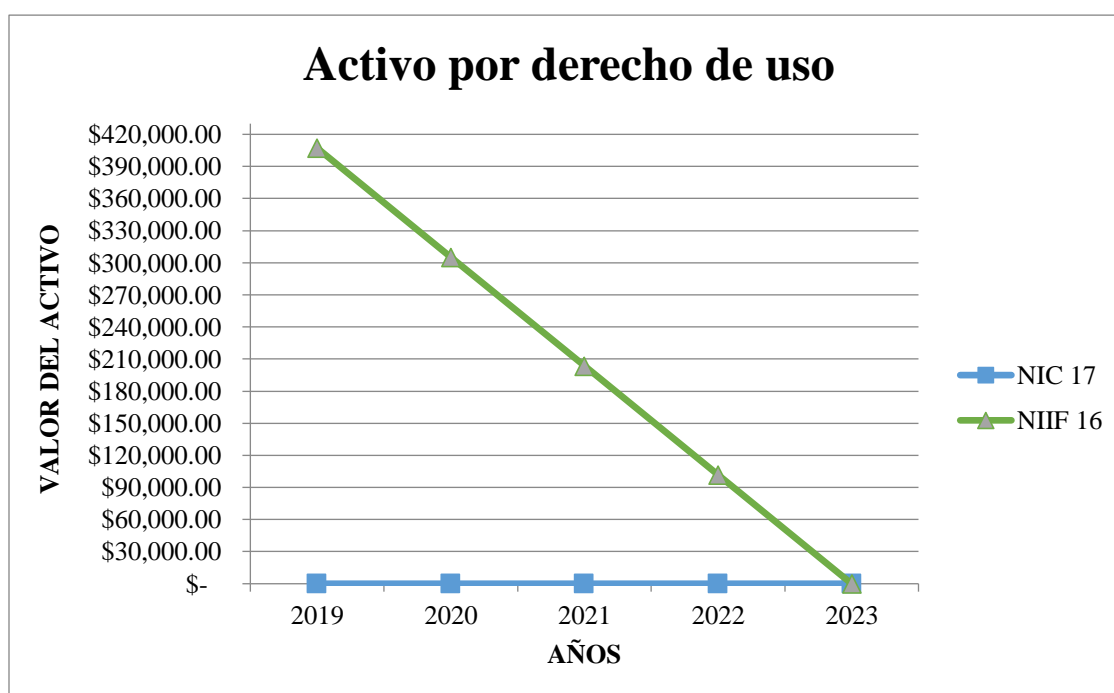
- Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos

Con los nuevos requerimientos de esta normativa el arrendatario separará la cuota o canon de arrendamiento operativo en intereses y abono a capital, de esta cuota solo los intereses son restados en el estado de resultados, mientras que el abono a capital es restado al pasivo por arrendamiento operativo reconocido al inicio del contrato de arrendamiento en el estado de situación financiera, por otra parte, otro aspecto que afecta el cálculo de la reserva legal es el reconocimiento de la depreciación del activo por derecho de uso, la cual es restada en resultados disminuyendo las utilidades netas. Al efectuar la suma anual de los intereses y de la depreciación, como se explicó en la gráfica del literal *a) Cuota de arrendamiento operativo con respecto a los gastos financieros y depreciación financiera del arrendamiento operativo*, la depreciación y los intereses son mayores en los primeros años y a medida transcurre el plazo van disminuyendo su valor, lo que permite que la reserva legal aumente durante el plazo del arrendamiento operativo, sin tener un efecto significativo.

## 2. Estado de Situación Financiera

### e) Activo por derecho de uso:

Año	NIC 17	NIIF 16
2019	\$ -	\$ 407,166.49
2020	\$ -	\$ 305,374.87
2021	\$ -	\$ 203,583.24
2022	\$ -	\$ 101,791.62
2023	\$ -	\$ -
<b>Total</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 1,017,916.22</b>



Según los requerimientos de la NIC 17, en el estado de situación financiera del arrendatario, no se reconocía el bien tomado bajo contrato de arrendamiento operativo, por ende, en la gráfica no se muestran resultados al aplicar esta norma, debido a que únicamente se reconocía un gasto lineal por las cuotas de arrendamiento operativo en el estado de resultados.

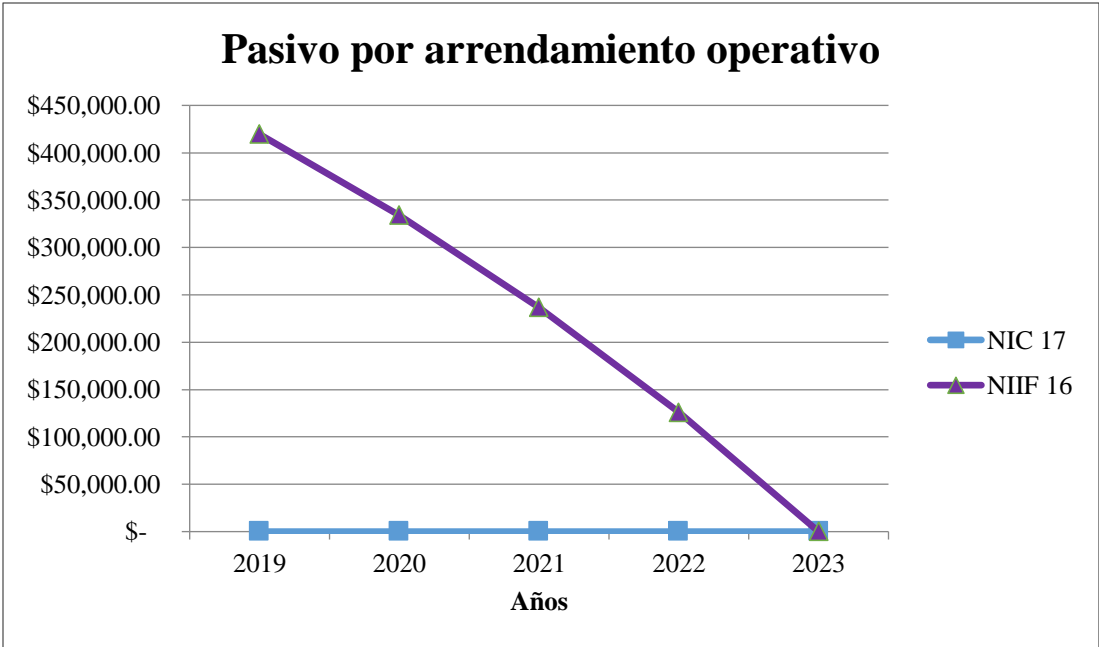
Con la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16, en cambio, se reconoce en el estado de situación financiera el activo por derecho de uso, que al presentarse en la gráfica muestra un efecto decreciente durante el plazo del arrendamiento operativo, a consecuencia



del gasto por depreciación financiera que el bien sufre por su uso, utilizando el método lineal establecido en las políticas contables del arrendatario Comercial GYS S.A. de C.V.

**e) Pasivo por arrendamiento operativo:**

Año	NIC 17	NIIF 16
2019	\$ -	\$ 419,517.78
2020	\$ -	\$ 334,024.68
2021	\$ -	\$ 236,730.76
2022	\$ -	\$ 126,007.11
2023	\$ -	\$ -
<b>Total</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ 1,116,280.33</b>

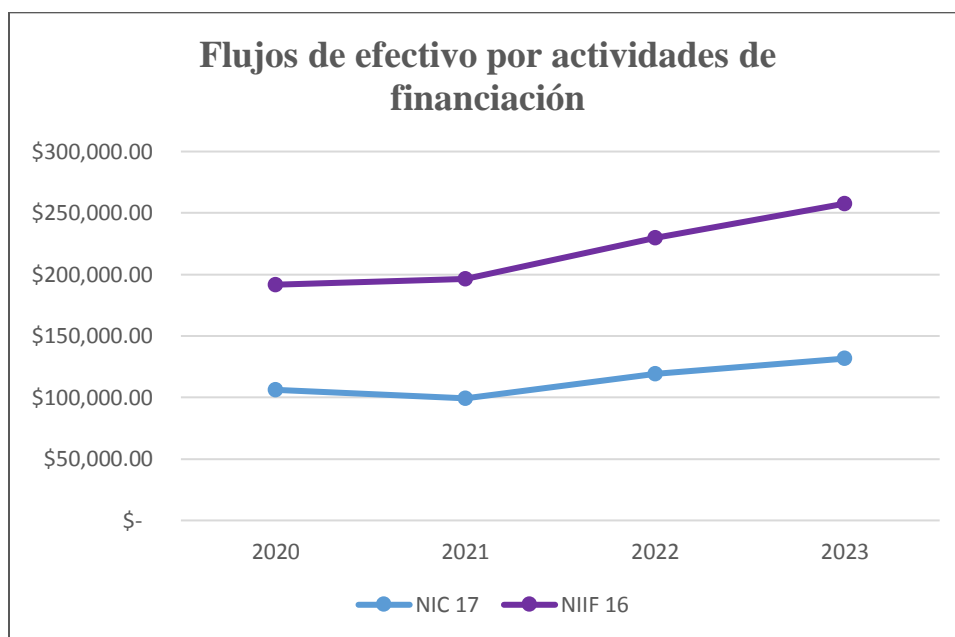


La gráfica muestra una línea decreciente, representando el pasivo por arrendamiento reconocido al inicio del contrato de arrendamiento operativo al aplicar los requerimientos de la NIIF 16; el efecto decadente obedece a su amortización mediante se pagan las cuotas de arrendamiento operativo a lo largo del plazo del contrato. Por el contrario, la gráfica no arroja ningún resultado al aplicar la NIC 17, puesto que en esta norma no se reconoce la obligación contraída por el arrendamiento operativo en el estado de resultados del arrendatario.

### 3. Estado de Flujo de Efectivo

#### f) Flujo de efectivo por actividades de financiamiento:

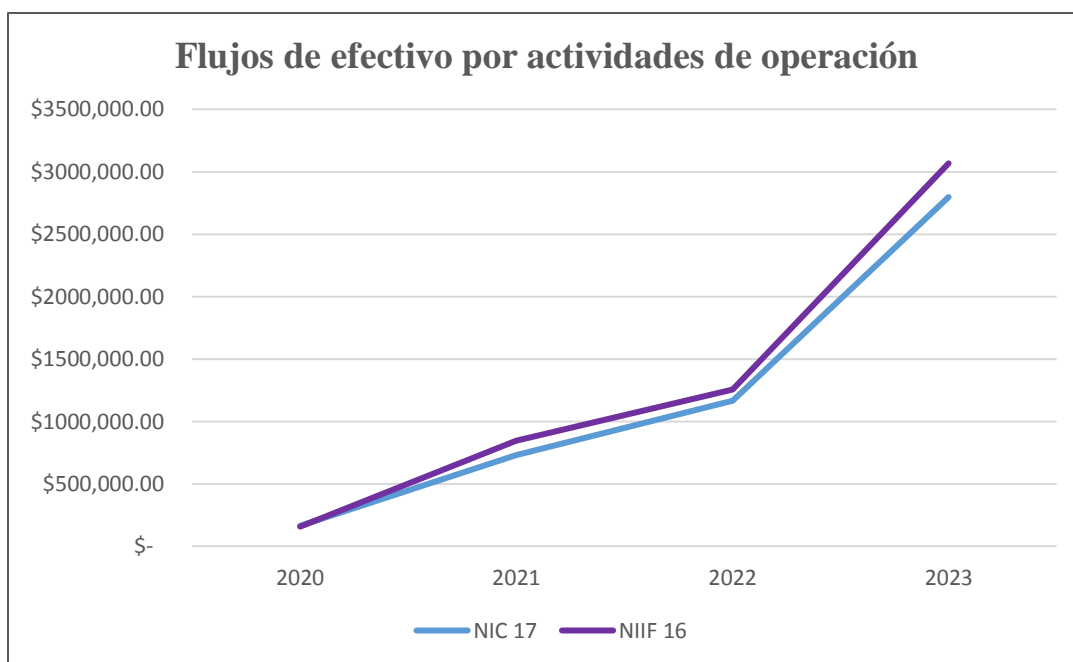
Años	NIC 17	NIIF 16
2020	\$ 106,214.33	\$ 191,707.43
2021	\$ 99,270.93	\$ 196,564.86
2022	\$ 119,148.00	\$ 229,871.65
2023	\$ 131,624.35	\$ 257,631.46
<b>Total</b>	<b>\$ 456,257.61</b>	<b>\$ 875,775.39</b>



El grafico anterior refleja que cuando los arrendatarios aplican los requerimientos de la NIIF 16 a sus arrendamientos, los flujos de efectivo por actividades de financiación son mayores, ya que la norma establece que los pagos en efectivo por la parte principal del pasivo por arrendamiento deberán clasificarse dentro de estas actividades. Por otro lado, al aplicar los requerimientos de la NIC 17, estos pagos se clasificaban dentro de las actividades de operación.

#### h) Flujo de efectivo por actividades de operación:

Años	NIC 17	NIIF 16
2020	\$ 162,801.78	\$ 156,512.05
2021	\$ 730,443.74	\$ 843,887.20
2022	\$ 1162,727.45	\$ 1255,848.15
2023	\$ 2796,439.66	\$ 3066,355.92
<b>Total</b>	<b>\$ 4852,412.62</b>	<b>\$ 5322,603.32</b>



El grafico anterior compara los flujos de efectivo de las actividades de operación realizadas por el arrendatario al aplicar la NIC 17 y la NIIF 16.

Con los criterios establecidos en la NIIF 16, el arrendatario reconoce el bien tomado en arrendamiento operativo como un activo por derecho de uso en el estado de situación financiera, el cual debe ser depreciado de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, planta y equipo, cuyo gasto por depreciación es reconocido en los resultados del ejercicio afectando los flujos de actividades de operación de manera positiva al ser sumada por no representar salidas de efectivo.

En el caso de los requerimientos de la NIC 17, dentro de los flujos de actividades de operación se incluye el valor de las cuotas de arrendamiento operativo pagadas durante el año, lo que representa un decremento dentro de estos flujos.

## 2. ESTADOS FINANCIEROS PORCENTUALES

A continuación, se presenta el análisis de los estados financieros de manera porcentual, donde se estudia la participación de las operaciones inherentes a los contratos de arrendamiento operativo dentro de los activos, pasivos y ventas totales de la Comercial GYS, S.A. de C.V.

Los análisis realizados a los estados financieros por cada normativa, son los siguientes:

Datos:

Norma	Cuentas	2019	2020	2021	2022	2023
NIIF 16	Bienes en arrendamiento (Netos)	\$ 407,166.49	\$ 305,374.87	\$ 203,583.24	\$ 101,791.62	\$ -
	Pasivo por arrendamiento	\$ 419,517.78	\$ 334,024.68	\$ 236,730.75	\$ 126,007.11	\$ -
	Total activo	\$ 20515,076.34	\$ 21276,307.65	\$ 21945,621.30	\$ 23493,111.17	\$ 25191,028.09
	Total pasivo	\$ 4708,847.46	\$ 4375,707.78	\$ 3803,819.05	\$ 3915,124.69	\$ 3920,569.46
	Ventas totales	\$ 5800,000.00	\$ 6380,000.00	\$ 6762,800.00	\$ 7303,824.00	\$ 8034,206.40
	Depreciación de bienes en arrendamiento	\$ 101,791.62	\$ 203,583.24	\$ 305,374.87	\$ 407,166.49	\$ 508,958.11
NIC 17	Gasto por intereses de arrendamiento	\$ 54,573.12	\$ 49,562.24	\$ 37,761.41	\$ 24,331.69	\$ 9,048.23
	Cuotas de arrendamiento	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34	\$ 135,055.34
	Ventas totales	\$ 5800,000.00	\$ 6380,000.00	\$ 6762,800.00	\$ 7303,824.00	\$ 8034,206.40

Normativa	Razón	2019	2020	2021	2022	2023
NIIF 16	Bienes en arrendamiento (Netos)/ Total activo	1.98%	1.44%	0.93%	0.43%	0.00%
	Pasivo en arrendamiento/Total pasivo	8.91%	7.63%	6.22%	3.22%	0.00%
	Depreciación /Ventas totales	1.76%	3.19%	4.52%	5.57%	6.33%
	Gasto por intereses de arrendamiento/Ventas totales	0.94%	0.78%	0.56%	0.33%	0.11%
NIC 17	Cuota de arrendamiento/Ventas Totales	2.33%	2.12%	2.00%	1.85%	1.68%

Debido a que con la NIC 17, el arrendatario no incluye en su estado de situación financiera los bienes en arrendamiento operativo como parte de sus activos no corrientes, al hacer la relación entre estos bienes con respecto al total de los activos, el resultado es 0% en cualquier año en estudio.

Por otro lado, la NIIF 16 requiere al arrendatario medir inicialmente el bien en arrendamiento operativo como un activo por derecho de uso, clasificándolo dentro de los activos no corrientes; estos bienes deberán medirse posteriormente calculándoseles la depreciación por su uso, por lo que el análisis porcentual arroja resultados decrecientes de la

participación de los bienes en arrendamiento operativo en el total de activos del arrendatario durante el plazo del arrendamiento.

En el caso del pasivo al aplicarse la NIC 17, la relación del pasivo por arrendamiento con respecto al total de los pasivos es 0%, pues no se presenta en el estado de situación financiera la obligación contraída en el contrato de arrendamiento operativo.

De igual manera, al analizar el pasivo por arrendamiento con respecto al total del pasivo de los estados de situación financiera elaborados con base a los requerimientos de la NIIF 16, el porcentaje de participación tiene una tendencia decreciente durante el plazo del arrendamiento, hasta finalmente eliminarse en el año 2023.

Para las cuentas que conforman el estado de resultados, se analiza el porcentaje de las ventas totales de Comercial GYS, S.A. de C.V., con respecto a los gastos relacionados al arrendamiento operativo. Con la NIIF 16, se presenta en el estado de resultados un gasto que corresponde a la depreciación del activo por derecho de uso y otro por los intereses del arrendamiento, el primero agotándose linealmente, y el segundo de forma decreciente. Al aplicar la NIC 17, este análisis puede realizarse relacionando el gasto por el pago de las cuotas de arrendamiento (que comprende pago a capital e intereses) y las ventas totales de cada ejercicio, mostrando un decremento constante a lo largo del contrato de arrendamiento operativo.

Con el análisis de estados financieros porcentuales, comparando las dos normativas, refleja que la no inclusión de los bienes en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de una entidad, afecta la veracidad y confianza en la información financiera presentada por la misma, pues se oculta un alto volumen de deuda, y al mismo tiempo, bienes que se están explotando para la producción de ingresos ordinarios, respecto de los cuales mantiene un control sobre su uso.

### 3. RAZONES FINANCIERAS

#### 3.1 Razones de liquidez

∇ Razón corriente

$$\text{Razón Corriente} = \frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Activo corriente	Pasivo corriente	Activo corriente	Pasivo Corriente
2019	\$ 15735,581.45	\$ 3696,110.43	\$ 15734,481.45	\$ 3781,688.03
2020	\$ 16611,271.53	\$ 3606,210.45	\$ 16548,388.70	\$ 3642,115.39
2021	\$ 17728,057.99	\$ 3262,975.03	\$ 17652,644.69	\$ 3299,840.59
2022	\$ 19829,211.17	\$ 3638,633.87	\$ 19740,734.55	\$ 3677,498.99
2023	\$ 22848,350.64	\$ 3799,548.25	\$ 22900,160.83	\$ 3852,151.55

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
NIC 17	4.26	4.61	5.43	5.45	6.01
NIIF 16	4.16	4.54	5.35	5.37	5.94

La Comercial GYS, S.A. DE C.V. presenta menor capacidad para cumplir con sus obligaciones a corto plazo cuando sus estados financieros son elaborados con base a los requerimientos de la NIIF 16, por la inclusión del pasivo por arrendamiento operativo a corto plazo en el pasivo corriente de la sociedad. Por el contrario, al ser elaborados aplicando los criterios de la NIC 17, en donde no se obliga al arrendatario a reconocer al pasivo por arrendamiento, la razón corriente tiende a ser mayor, pues refleja que se tiene menos obligaciones que los activos deben cumplir al corto plazo.

∇ Prueba ácida:

$$\text{Prueba Ácida} = \frac{\text{Activo Corriente} - \text{Inventarios}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Activo corriente- Inventarios	Pasivo corriente	Activo corriente- Inventarios	Pasivo Corriente
2019	\$ 11804,847.99	\$ 3696,110.43	\$ 11803,747.99	\$ 3781,688.03
2020	\$ 12130,235.39	\$ 3606,210.45	\$ 12067,352.56	\$ 3642,115.39
2021	\$ 12933,349.31	\$ 3262,975.03	\$ 12857,936.01	\$ 3299,840.59
2022	\$ 14259,137.45	\$ 3638,633.87	\$ 14170,660.83	\$ 3677,498.99
2023	\$ 17102,371.76	\$ 3799,548.25	\$ 17154,181.95	\$ 3852,151.55

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
<b>NIC 17</b>	3.194	3.364	3.964	3.919	4.501
<b>NIIF 16</b>	3.121	3.313	3.897	3.853	4.453

De igual manera, aplicando la razón de la prueba ácida, donde se excluyen los inventarios del total de activos corrientes, al ser comúnmente considerados el activo menos líquido; la capacidad de pago de las obligaciones a corto plazo de Comercial GYS, S.A. de C.V. es aún menor cuando se aplica los requerimientos de la NIIF 16, en comparación con los estados de situación financiera elaborados según los requerimientos de la NIC 17.

### 3.2 Razones de endeudamiento:

∇ Índice de endeudamiento:

$$\text{Índice de Endeudamiento} = \frac{\text{Total de Pasivos}}{\text{Total de Activos}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Total de pasivos	Total de activos	Total de pasivos	Total de activos
2019	\$ 4282,522.37	\$ 20115,296.34	\$ 4708,517.46	\$ 20515,076.34
2020	\$ 4098,182.53	\$ 21038,860.40	\$ 4375,707.78	\$ 21276,637.65
2021	\$ 3640,946.39	\$ 21820,924.61	\$ 3803,819.05	\$ 21945,951.30
2022	\$ 3876,259.57	\$ 23479,018.19	\$ 3915,124.69	\$ 23493,441.17
2023	\$ 3867,966.16	\$ 25139,547.90	\$ 3920,569.46	\$ 25191,358.09

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
<b>NIC 17</b>	0.213	0.195	0.167	0.165	0.154
<b>NIIF 16</b>	0.230	0.206	0.173	0.167	0.156

Al presentarse en el estado de situación financiera el activo por derecho de uso y la deuda contraída por el arrendamiento operativo, de acuerdo a los requerimientos de la NIIF 16, se refleja que los activos de la Comercial GYS, S.A. de C.V. están siendo financiados con mayor capital externo, por esa razón, el índice de endeudamiento obtenido es mayor en comparación a los años en que se aplicaron los requerimientos de la NIC 17, la cual no exige la inclusión del pasivo y activo por arrendamiento en los activos y pasivos de la entidad arrendataria.

### 3.3 Razones de rentabilidad:

∇ Margen de utilidad neta

$$\text{Margen de Utilidad Neta} = \frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Ventas}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Ganancias	Ventas	Ganancias	Ventas
2019	\$ 955,265.58	\$ 5800,000.00	\$ 930,432.13	\$ 5800,000.00
2020	\$ 1000,258.68	\$ 6380,000.00	\$ 987,756.66	\$ 6380,000.00
2021	\$ 1118,893.23	\$ 6762,800.00	\$ 1121,000.09	\$ 6762,800.00
2022	\$ 1284,554.04	\$ 7303,824.00	\$ 1297,222.62	\$ 7303,824.00
2023	\$ 1506,731.82	\$ 8034,206.40	\$ 1528,575.75	\$ 8034,206.40

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
NIC 17	0.165	0.157	0.165	0.176	0.188
NIIF 16	0.160	0.155	0.166	0.178	0.190

Al aplicarse la razón de margen de utilidad neta, con la que se mide el porcentaje de dólar que queda de las ventas de Comercial GYS, S.A. de C.V., después de descontar todos sus costos y gastos de cada periodo; da como resultado que, al presentarse los gastos relacionados al arrendamiento operativo como gasto por intereses y depreciación financiera del activo por derecho de uso, según los requerimientos de la NIIF 16, este índice no presenta variaciones significativas en comparación si se incluye en el estado de resultados este gasto por el valor de la cuota (capital más intereses), aplicando los requerimientos de la NIC 17.



∇ Ganancias por acción

$$\text{Ganancias por Acción} = \frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{N}^{\circ} \text{ acciones comunes}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Ganancias	No. Acciones	Ganancias	No. Acciones
2019	\$ 955,265.58	50,000	\$ 930,432.13	50,000
2020	\$ 1000,258.68	50,000	\$ 987,756.66	50,000
2021	\$ 1118,893.23	50,000	\$ 1121,000.09	50,000
2022	\$ 1284,554.04	50,000	\$ 1297,222.62	50,000
2023	\$ 1506,731.82	50,000	\$ 1528,575.75	50,000

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
<b>NIC 17</b>	\$ 19.11	\$ 20.01	\$ 22.38	\$ 25.69	\$ 30.13
<b>NIIF 16</b>	\$ 18.61	\$ 19.76	\$ 22.42	\$ 25.94	\$ 30.57

En razón del efecto de la composición del gasto relacionado al arrendamiento operativo, incluido en los estados de resultados elaborados con base a los requerimientos de la NIIF 16, da como resultado que la utilidad que le corresponde a cada acción al final del ejercicio es menor al inicio del plazo del arrendamiento, pues es en donde se concentra la mayor cantidad de intereses, los cuales van disminuyendo año con año, y por consecuencia, la utilidad del ejercicio va aumentando. Con la NIC 17, el gasto presentado en los estados de resultados comprende el valor de la cuota de arrendamiento, que es constante, por lo que las utilidades no varían significativamente de un ejercicio a otro.

∇ Rendimiento sobre activos totales (ROA)

$$ROA = \frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Total de Activos}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Ganancias	Total de activos	Ganancias	Total de activos
2019	\$ 955,265.58	\$ 20115,296.34	\$ 930,432.13	\$ 20515,076.34
2020	\$ 1000,258.68	\$ 21038,860.40	\$ 987,756.66	\$ 21276,637.65
2021	\$ 1118,893.23	\$ 21820,924.61	\$ 1121,000.09	\$ 21945,951.30
2022	\$ 1284,554.04	\$ 23479,018.19	\$ 1297,222.62	\$ 23493,441.17
2023	\$ 1506,731.82	\$ 25139,547.90	\$ 1528,575.75	\$ 25191,358.09

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
NIC 17	0.047	0.048	0.051	0.055	0.060
NIIF 16	0.045	0.046	0.051	0.055	0.061

La eficacia de la administración de Comercial GYS, S.A. de C.V., para generar utilidades con los activos que posee, difiere al confrontar la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 y la NIC 17, debido a que, con esta última normativa, se refleja que se están generando más ganancias utilizando menor cantidad de activos, pues los bienes tomados en contrato de arrendamiento operativo no se incluyen como activos en el estado de situación financiera de la entidad arrendataria.

∇ Rendimiento sobre el patrimonio (RSP)

$$RSP = \frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Capital social}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Ganancias	Capital social	Ganancias	Capital social
2019	\$ 955,265.58	\$ 13378,329.00	\$ 930,432.13	\$ 13378,329.00
2020	\$ 1000,258.68	\$ 13378,329.00	\$ 987,756.66	\$ 13378,329.00
2021	\$ 1118,893.23	\$ 13378,329.00	\$ 1121,000.09	\$ 13378,329.00
2022	\$ 1284,554.04	\$ 13378,329.00	\$ 1297,222.62	\$ 13378,329.00
2023	\$ 1506,731.82	\$ 13378,329.00	\$ 1528,575.75	\$ 13378,329.00

<b>Norma/Año</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>NIC 17</b>	0.071	0.075	0.084	0.096	0.113
<b>NIIF 16</b>	0.070	0.074	0.084	0.097	0.114

Las ganancias que les corresponden a los accionistas en relación a su inversión en el patrimonio de la Comercial GYS, S.A. de C.V., no presentan variaciones significativas al aplicar los requerimientos de la NIC 17, en comparación con los de la NIIF 16.

∇ Beneficios antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización  
(EBITDA)

<b>NIC 17</b>						
	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	
	Ingresos ordinarios	\$ 5800,000.00	\$ 6380,000.00	\$ 6762,800.00	\$ 7303,824.00	\$ 8034,206.40
(-)	Costos de venta	\$ 3990,000.00	\$ 4509,000.00	\$ 4719,540.00	\$ 5017,103.20	\$ 5418,813.52
(-)	Gastos de administración	\$ 136,055.82	\$ 136,130.68	\$ 136,215.87	\$ 136,312.82	\$ 136,423.16
(-)	Gastos de venta	\$ 136,055.82	\$ 136,130.68	\$ 136,215.87	\$ 136,312.82	\$ 136,423.16
(+)	Depreciación	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00	\$ 34,400.00
=	<b>EBITDA</b>	<b>\$ 1572,288.37</b>	<b>\$ 1633,138.65</b>	<b>\$ 1805,228.26</b>	<b>\$ 2048,495.15</b>	<b>\$ 2376,946.56</b>

<b>NIIF 16</b>						
	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	
	Ingresos ordinarios	\$ 5800,000.00	\$ 6380,000.00	\$ 6762,800.00	\$ 7303,824.00	\$ 8034,206.40
(-)	Costos de venta	\$ 3990,000.00	\$ 4509,000.00	\$ 4719,540.00	\$ 5017,103.20	\$ 5418,813.52
(-)	Gastos de administración	\$ 118,638.15	\$ 118,713.01	\$ 118,798.20	\$ 118,895.15	\$ 119,005.49
(-)	Gastos de venta	\$ 118,638.15	\$ 118,713.01	\$ 118,798.20	\$ 118,895.15	\$ 119,005.49
(+)	Depreciación	\$ 136,191.62	\$ 136,191.62	\$ 136,191.62	\$ 136,191.62	\$ 136,191.62
=	<b>EBITDA</b>	<b>\$ 1708,915.33</b>	<b>\$ 1769,765.61</b>	<b>\$ 1941,855.22</b>	<b>\$ 2185,122.11</b>	<b>\$ 2513,573.52</b>

Al aplicar el índice financiero EBITDA, los requerimientos de la NIIF 16 tienen un impacto positivo en su resultado, pues cuando los estados financieros del arrendatario son elaborados con base a los requerimientos de la NIC 17, las cuotas de arrendamiento operativo se reconocían de forma lineal como parte de los gastos operativos que son parte del EBITDA, haciendo su resultado menor. Con la nueva normativa, los arrendamientos operativos se reflejan en el gasto por depreciación del activo por derecho de uso y el gasto por intereses por arrendamiento, dos cuentas que no forman parte del EBITDA. De modo que, se reemplaza un gasto operativo por dos gastos no incluidos en el EBITDA.

### 3.4 Razones de actividad

∇ Rotación de activos totales

$$\text{Rotación de Activos Totales} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Total de Activos}}$$

Datos:

Año	NIC 17		NIIF 16	
	Ventas	Total de activos	Ventas	Total de activos
2019	\$ 5800,000.00	\$ 20115,296.34	\$ 5800,000.00	\$ 20515,076.34
2020	\$ 6380,000.00	\$ 21038,860.40	\$ 6380,000.00	\$ 21276,307.65
2021	\$ 6762,800.00	\$ 21820,924.61	\$ 6762,800.00	\$ 21945,621.30
2022	\$ 7303,824.00	\$ 23479,018.19	\$ 7303,824.00	\$ 23493,111.17
2023	\$ 8034,206.40	\$ 25139,547.90	\$ 8034,206.40	\$ 25191,028.09

Norma/Año	2019	2020	2021	2022	2023
<b>NIC 17</b>	0.288	0.303	0.310	0.311	0.320
<b>NIIF 16</b>	0.283	0.300	0.308	0.311	0.319

La rotación de los activos totales demuestra que al no incluir el bien en arrendamiento operativo como parte de los activos de la entidad arrendataria en su estado de situación financiera, como la NIC 17 lo requiere, se refleja mayor productividad utilizando menor cantidad de activos durante todo el plazo del arrendamiento

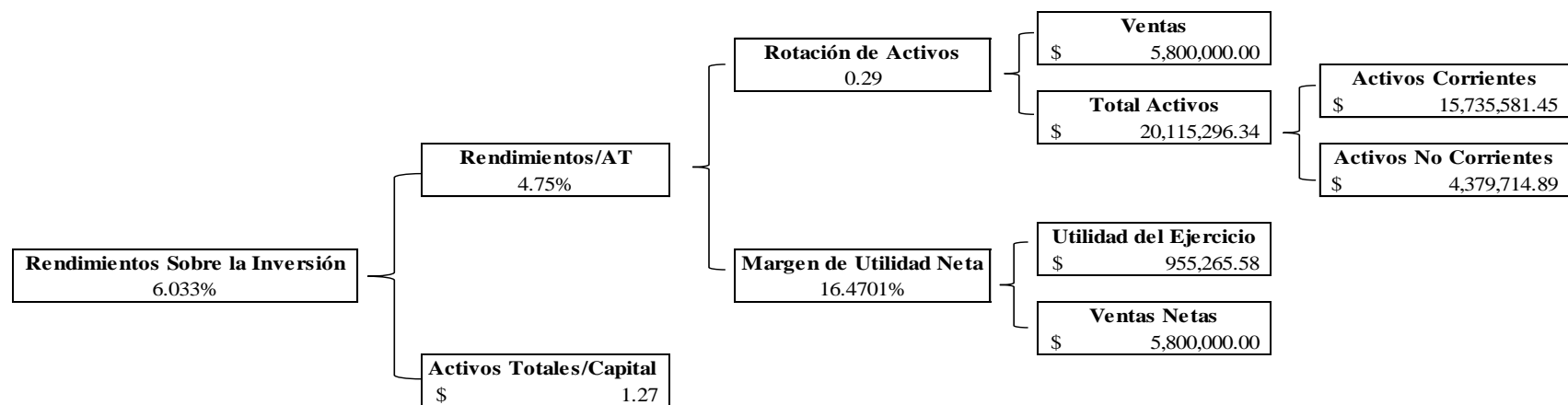
Por otra parte, con la inclusión del bien en arrendamiento operativo en los activos de la entidad arrendataria en su estado de situación financiera, como la NIIF 16 lo establece, se puede observar que la rotación total de activos es menor durante el plazo del contrato de arrendamiento operativo.

### 4. MÉTODO DUPONT

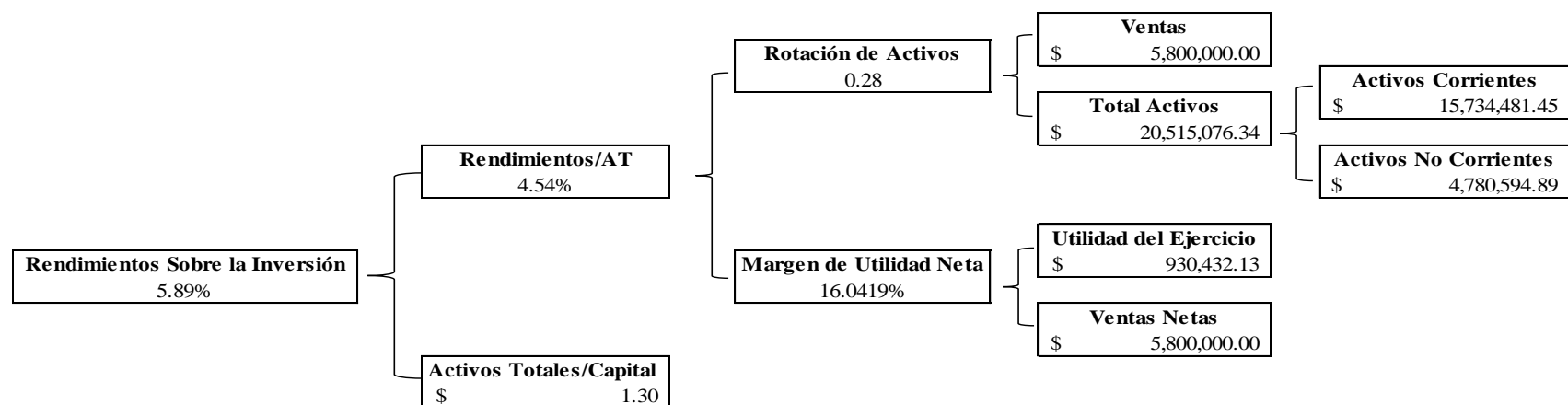
El análisis del método DuPont se realizará con los estados de situación financiera y estados de resultados que previamente se han elaborado desde el año 2019 hasta el año 2023, cuya base de preparación y contabilización de los arrendamientos operativos, se realizó de forma separada con la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos, y la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, los resultados obtenidos de aplicar el método de análisis financiero Dupont son los siguientes:

➤ Año 2019

### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2019 APLICANDO NIC 17

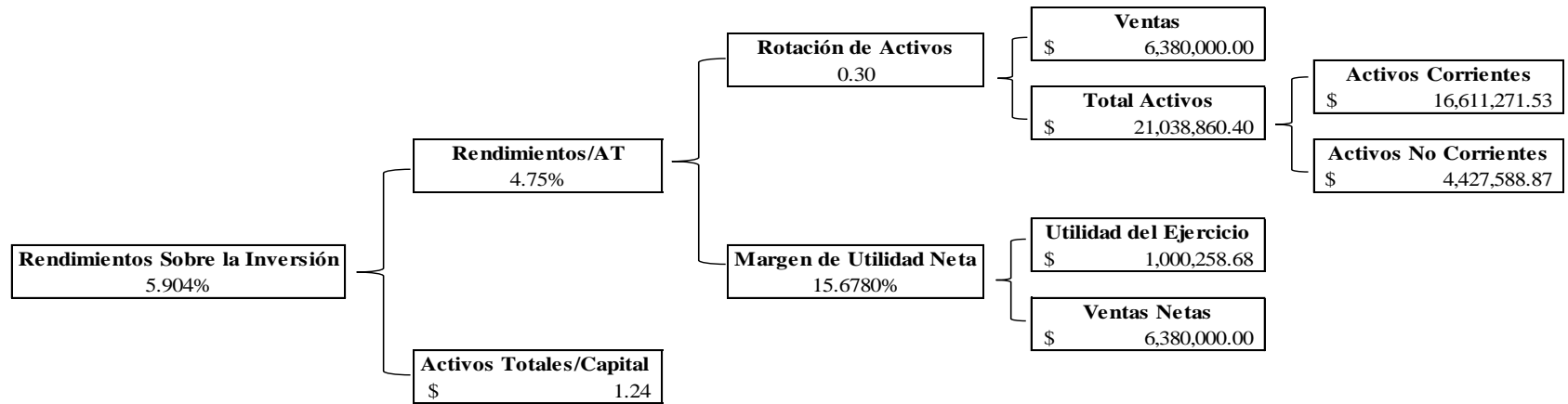


### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2019 APLICANDO NIIF 16

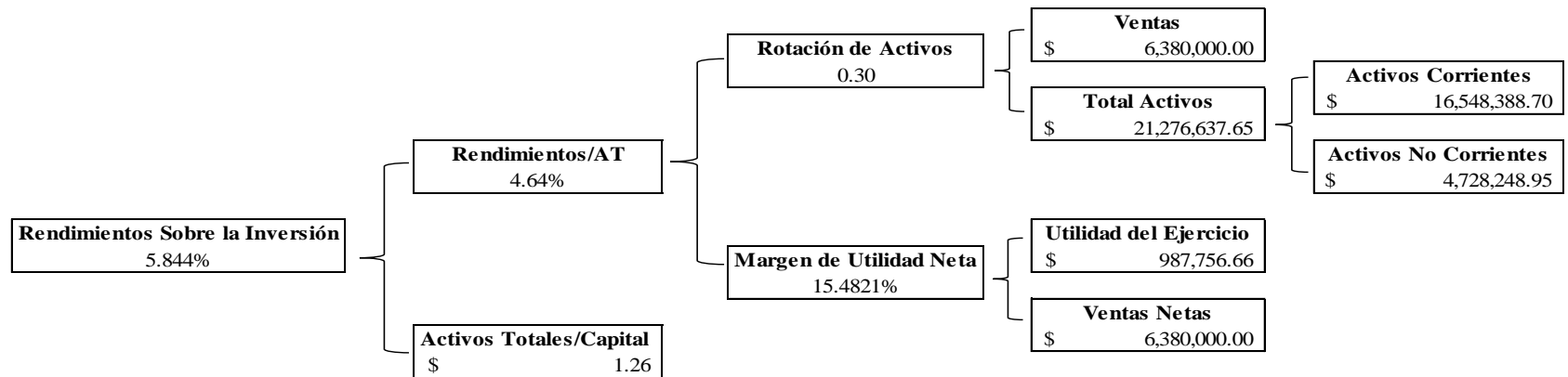


➤ Año 2020

### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2020 APLICANDO NIC 17

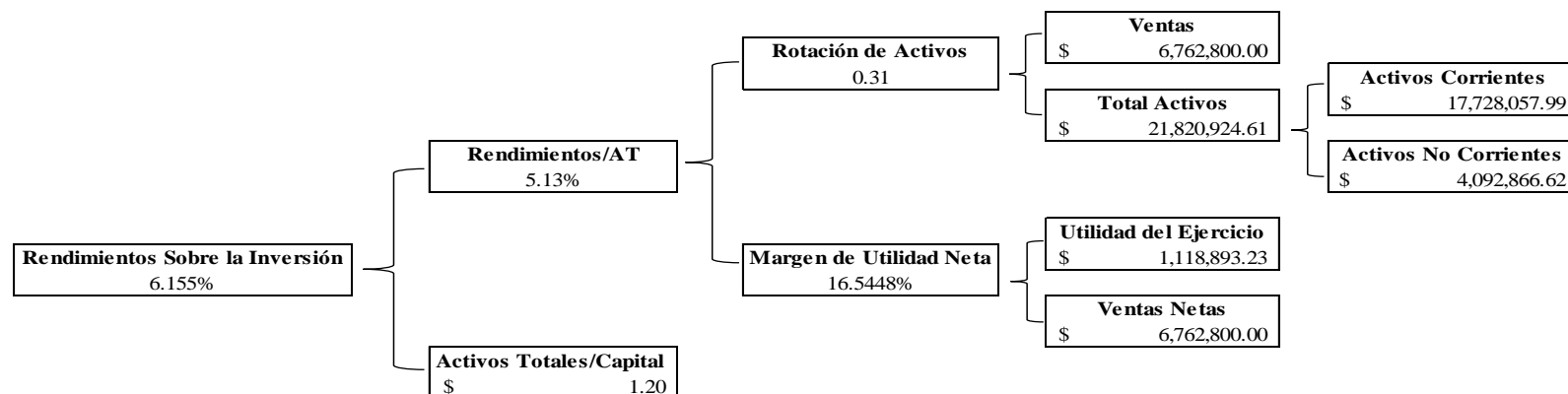


### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2020 APLICANDO NIIF 16

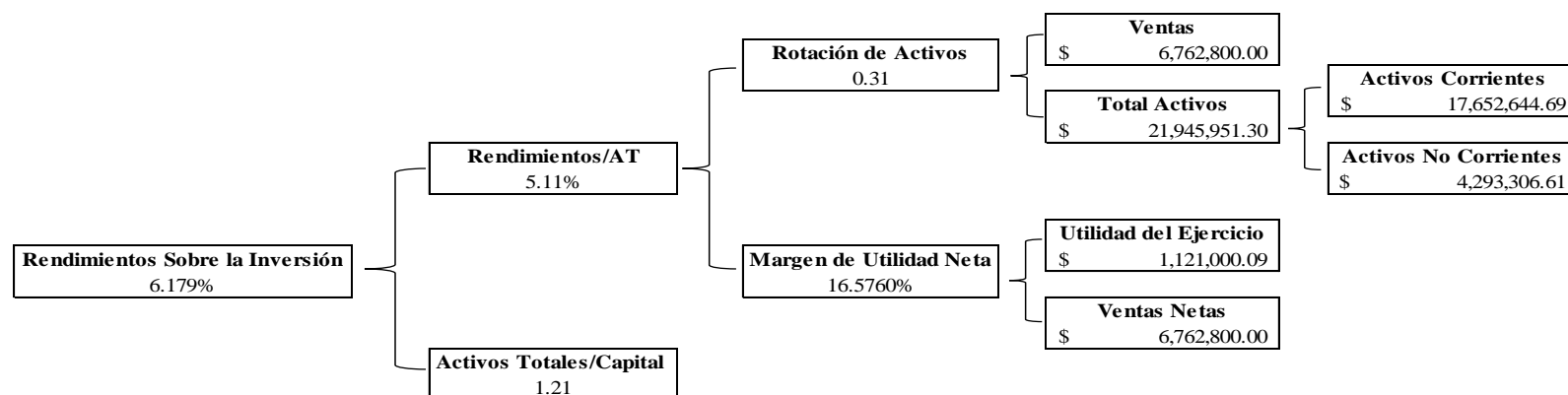


➤ Año 2021

### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2021 APLICANDO NIC 17

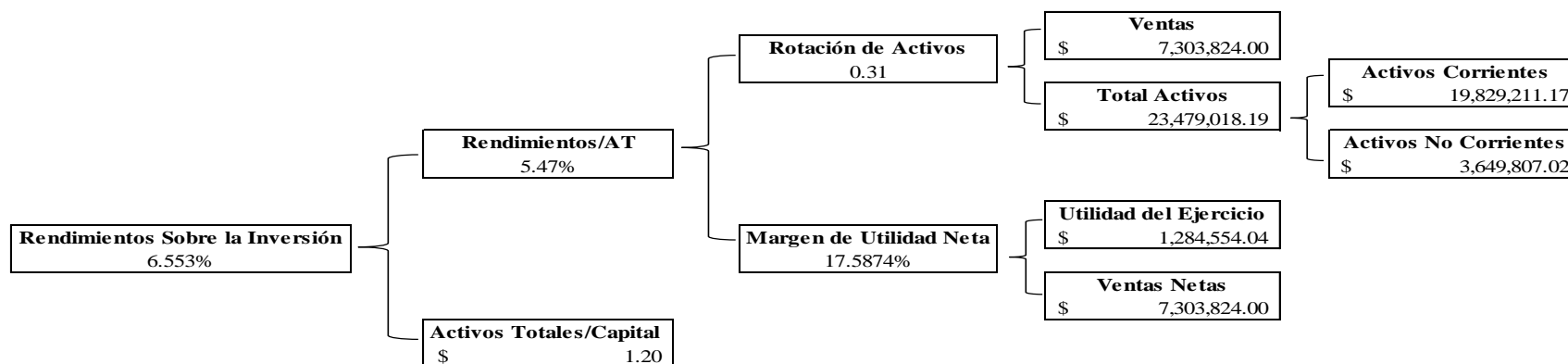


### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2021 APLICANDO NIIF 16

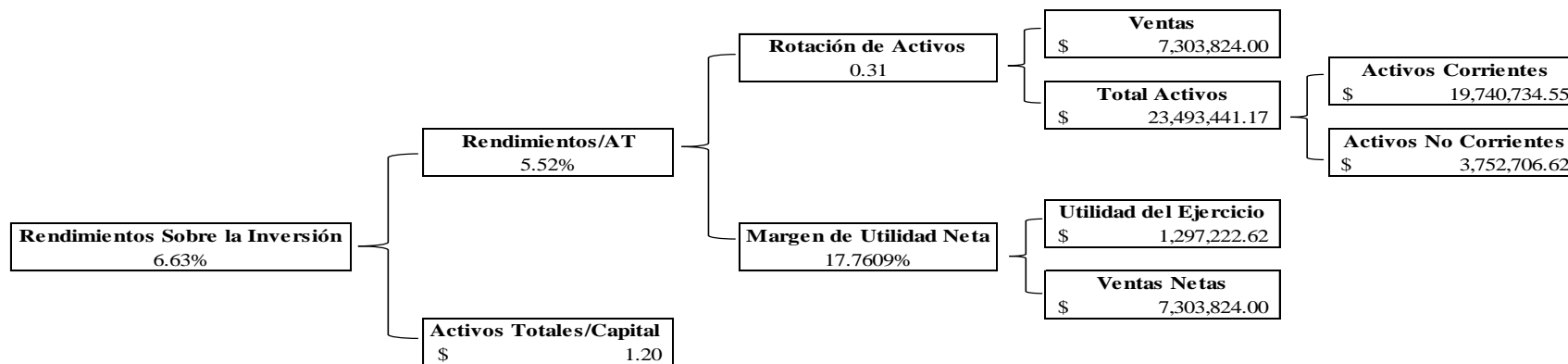


➤ Año 2022

### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2022 APLICANDO NIC 17



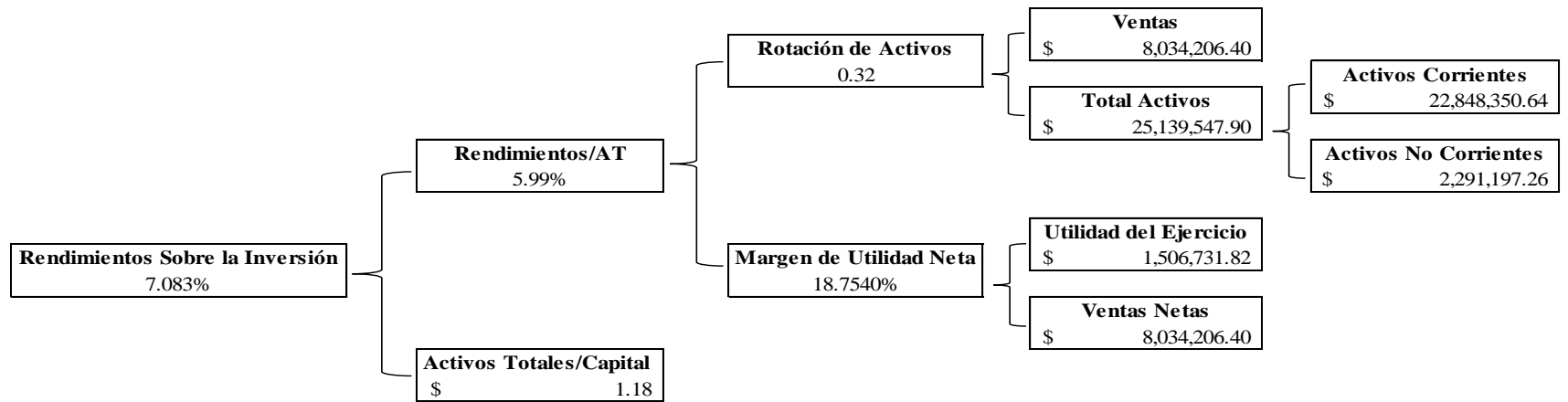
### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2022 APLICANDO NIIF 16



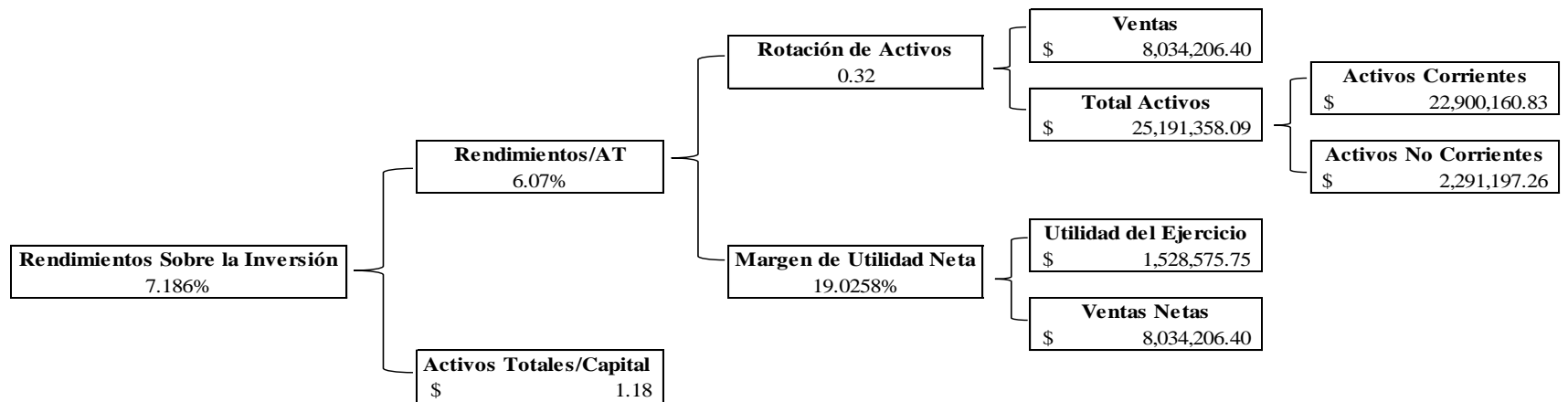


➤ Año 2023

### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2023 APLICANDO NIC 17



### MÉTODO DUPONT ESTADOS FINANCIEROS 2023 APLICANDO NIIF 16



El método de análisis DuPont tiene como objetivo principal determinar la rentabilidad de las inversiones de una entidad, en este caso, se analiza la inversión realizada en los arrendamientos operativos de Comercial GYS S.A. de C.V.; para ello, se utilizan algunas razones financieras necesarias para obtener el Índice de Rentabilidad Sobre la Inversión.

El análisis financiero a través de este método inicia con la aplicación de la razón de rotación de activos totales, dividiendo las ventas netas entre los activos totales; el resultado de su aplicación a los estados financieros muestra que en el año 2019 la rotación de los activos es superior al contabilizar los arrendamientos operativos aplicando los requerimientos de la NIC 17, debido a que los activos totales son el denominador y al no realizar el reconocimiento del activo por derecho de uso en el estado de situación financiera, el índice incrementa y refleja una mayor eficiencia en el uso de los activos, partir del año 2020 se tiene una rotación mayor al aplicar la NIIF 16 generado a raíz de la disminución del activo por derecho de uso, por la depreciación calculada a lo largo del plazo del arrendamiento.

El margen de utilidad neta es el resultado de dividir la utilidad después de impuesto entre las ventas totales, por cuanto al aplicar esta razón financiera, el margen de utilidad más favorecedor durante los primeros dos años es con la contabilización de los arrendamientos operativos con la NIC 17, ya que con los requerimientos de esta normativa, no se efectúa ningún registro de depreciación por el activo (bien en arrendamiento), en consecuencia no es incluida en los resultados del ejercicio, sin embargo, en los años 2021, 2022 y 2023 es más alto margen de utilidad neta se produce contabilizando con los requerimientos de la NIIF 16, debido a que en estos años el gasto por los intereses pagados del arrendamiento operativo es menor.

De acuerdo al método DuPont, el rendimiento sobre los activos totales es calculado multiplicando la rotación de los activos totales con el margen de utilidad neta; cuyos resultados obtenidos favorecen la aplicación de los requerimientos de la NIC 17, durante los años 2019, 2020 y 2021 ya que se tiene una alta rotación de los activos y un margen significativo de utilidades netas, para los años 2022 y 2023 la situación cambia, en un pequeño porcentaje los mejores resultados son los generados con la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16, a consecuencia de menor pago de intereses a medida el plazo

del arrendamiento transcurre y disminuyendo el valor del activo por derecho de uso, al reconocer la depreciación de los bienes en arrendamiento.

Los Rendimientos Sobre la Inversión (ROI), son utilizados para evaluar la eficacia de la administración para generar utilidades con los activos disponibles, por lo cual es importante que para la toma de decisiones se consideren ciertas circunstancias que pueden afectar este análisis, en razón de esto, se presentan algunas de ellas a continuación:

### **Estados Financieros elaborados con base a la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos**

- En el estado de situación financiera, no se presenta el incremento del activo por el bien tomado en arrendamiento operativo, asimismo, no se afecta el valor del pasivo por la obligación adquirida.
- El arrendamiento operativo es presentado en las notas a los estados financieros y no afecta a las cuentas de balance.
- El estado de resultados refleja únicamente el gasto por los cánones de arrendamiento operativo.

### **Estados Financieros elaborados con base a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos**

- Al inicio del contrato de arrendamiento operativo, el activo no corriente en el estado de situación financiera, se ve incrementado al reconocerse el valor del activo por derecho de uso (bienes en arrendamiento), bajo los requerimientos establecidos en esta norma financiera.
- El activo por derecho de uso registrado, disminuye su valor por el cálculo de la depreciación financiera correspondiente mensualmente, durante el plazo del arrendamiento operativo.
- El pasivo corriente y no corriente en el estado de situación financiera, se ve afectado por el reconocimiento de la deuda adquirida a través del arrendamiento operativo, el cual es disminuido a medida se realiza el pago de las cuotas y se abone a capital.

- En el estado de resultados se presenta un gasto por depreciación del bien en arrendamiento operativo, de acuerdo al método de depreciación que el arrendante ha elegido, para el tipo de bien tomado en arrendamiento.
- Los intereses reflejados en el estado de situación financiera disminuyen a medida se realizan los pagos del arrendamiento.
- Los efectos generados por el impuesto sobre la renta diferido generado por las diferencias temporarias imponibles y deducibles.

Los rendimientos sobre la inversión para los años en estudio se muestran en el siguiente cuadro comparativo:

#### **CUADRO COMPARATIVO DE RESULTADOS OBTENIDOS**

<b>RESULTADO DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DUPONT</b>	<b>AÑO</b>	<b>NIC 17</b>	<b>NIIF 16</b>
<b>RENDIMIENTOS SOBRE LA INVERSIÓN (ROI)</b>	2019	6.03%	5.89%
	2020	5.90%	5.84%
	2021	6.15%	6.18%
	2022	6.55%	6.63%
	2023	7.08%	7.19%

Con base a los resultados que se observan en el cuadro anterior, los rendimientos sobre la inversión más favorables para Comercial GYS, S.A. de C.V. con la aplicación de los requerimientos de la NIC 17 únicamente es en los años 2019 y 2020; ya que en los años 2021, 2022 y 2023 el rendimiento sobre la inversión es mayor con la aplicación de la NIIF 16.

La inclusión en el estado de situación financiera del activo por derecho de uso, del pasivo por arrendamiento y de la depreciación del bien en arrendamiento operativo en el estado de resultados, de acuerdo a lo requerido por la NIIF 16, brinda a los usuarios de los estados financieros información más real de la situación financiera de la entidad, lo cual les permite la toma de decisiones.

## 5.4 CASO PRÁCTICO – II

### TRANSICIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 ARRENDAMIENTOS, A LOS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 16 ARRENDAMIENTOS

#### Apéndice C Fecha de vigencia y transición:

Este apéndice forma parte integrante de la Norma y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

El párrafo C1 indica que, en términos generales, *“una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019.”* Sin embargo, se permite la aplicación anticipada para las entidades que apliquen los requerimientos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes antes de la fecha de aplicación inicial de esta normativa, en tal caso, se deberá revelar este hecho.

La NIIF 16, presenta los principios para su transición en los párrafos C5 a C10 para los arrendatarios que poseen arrendamientos anteriormente clasificados como operativos, con el propósito de orientarlo a una apropiada comparabilidad en los estados financieros de cada período que presente; para ello expone dos métodos en el párrafo C5:

*“(a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores;*

*(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafo C7 a C13.”*

En el desarrollo de este caso práctico se evaluará cuál de estos métodos resulta más conveniente para el arrendatario.

## **Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos:**

### **Planteamiento:**

#### **Año 2018**

La Comercial DUFLOMO, S.A. de C.V., cuyo giro es la venta de muebles, electrodomésticos y otros enseres eléctricos, el 1 de enero del 2018 firma un contrato de arrendamiento, que con base a los requerimientos de la NIC 17 lo había clasificado como arrendamiento operativo; el bien es un establecimiento que lo utilizará como sala de ventas, bodega para el inventario y oficinas administrativas.

Las condiciones del contrato son las siguientes:

- a) El contrato de arrendamiento tendrá un plazo obligatorio de siete años, con la opción de prolongarlo por cinco años más.
- b) El arrendatario está obligado a pagar cuotas mensuales de \$ 8,998.50, a cambio del uso y goce del bien tomado en arrendamiento, pagaderas cada 1 de mes a partir del 1 de enero del 2018.
- c) El arrendatario no podrá ceder en subarrendamiento el bien tomado en arrendamiento.
- d) El arrendatario estará obligado a restituir el bien tomado en arrendamiento al final del contrato en las condiciones en las que se le fue entregado, para lo cual estimará costos por un valor de \$20,000.00.
- e) No existe la opción de compra del bien tomado en arrendamiento al final del plazo del contrato.
- f) El arrendante no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas del bien al arrendatario.
- g) El arrendante es el responsable de los gastos de mantenimiento del bien tomado en arrendamiento.
- h) Los costos indirectos iniciales relacionados al bien serán asumidos por el arrendatario, y ascienden a un monto de \$1,100.00 más IVA.

**Datos generales:**

- Los ingresos y costos por ventas de comercial DUFLOMO S.A. de C.V. son los siguientes:

<b>Año</b>	<b>Ingresos por ventas</b>	<b>Costo de venta</b>
2018	\$4,650,000.00	\$2,557,500.00
2019	\$5,800,000.00	\$3,190,000.00

- La Comercial DUFLOMO S.A. de C.V. aplica el método de depreciación lineal para el cálculo de la depreciación financiera de propiedad, planta y equipo:

<b>Tipo de Bien</b>	<b>Fecha de adquisición</b>	<b>Valor de adquisición</b>	<b>Años de vida</b>	<b>Valor residual</b>
Mobiliario y equipo	01-01-2018	\$25,000.00	5 años	\$3,000.00
Vehículos	01-10-2017	\$125,000.00	8 años	\$10,000.00
<b>Total</b>		<b>\$275,000.00</b>		

- Para el cálculo de la depreciación fiscal de los bienes en propiedad, planta y equipo, la Comercial DUFLOMO S.A. de C.V. aplicará los porcentajes máximos de depreciación permitidos en el artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

<b>Tipo de bien</b>	<b>Porcentaje de depreciación</b>
Mobiliario y equipo	50%
Vehículos	25%

- Los bienes de propiedad, planta y equipo tienen el siguiente efecto en el impuesto sobre la renta diferido:

- Mobiliario y equipo:

<b>DEPRECIACIÓN FINANCIERA</b>			
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE ENERO DE 2018	\$ 25,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 20,600.00	\$ 4,400.00	\$ 4,400.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 16,200.00	\$ 4,400.00	\$ 8,800.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 11,800.00	\$ 4,400.00	\$ 13,200.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 7,400.00	\$ 4,400.00	\$ 17,600.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 3,000.00	\$ 4,400.00	\$ 22,000.00

<b>DEPRECIACIÓN FISCAL</b>			
<b>FECHA</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE ENERO DE 2018	\$25,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$12,500.00	\$ 12,500.00	\$ 12,500.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ -	\$ 12,500.00	\$ 25,000.00

<b>DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA</b>					
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>	<b>TASA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>
AL 01 DE ENERO DE 2018	\$ 25,000.00	\$25,000.00	\$ -	30%	\$ -
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 20,600.00	\$12,500.00	\$ 8,100.00	30%	\$ 2,430.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 16,200.00	\$ -	\$ 16,200.00	30%	\$ 4,860.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	Reversión de la diferencia temporaria imponible				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible				

- Ajuste anual de la diferencia temporaria por el valor residual:

<b>FECHA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>	<b>AJUSTE ANUAL DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA POR EL VALOR RESIDUAL</b>				<b>VALOR A CONTABILIZAR</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 2,430.00	\$ 3,000.00	20%	\$ 600.00	\$ 1,830.00	\$ 1,830.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2029	\$ 4,860.00	\$ 3,000.00	20%	\$ 600.00	\$ 4,260.00	\$ 2,430.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	Reversión de la diferencia temporaria imponible					<b>\$ 4,260.00</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible					



<b>VALOR QUE DEBE TENER LA DIFERENCIA TEMPORARIA ACUMULADA AL 31/12/2023</b>			
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2020	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2021	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2022	\$ 4,400.00	30%	\$ 1,320.00
VALOR RESIDUAL	\$ 3,000.00	10%	\$ 300.00
<b>VALOR QUE DEBE TENER EL PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO AL 31/12/2023</b>			<b>\$ 4,260.00</b>

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en caso que la Comercial DUFLOMO, S.A. de C.V., vendiera el mobiliario y equipo tributaría a una tasa del 10% y como se ha considerado una tasa del 30%, se debe efectuar el ajuste.

- Vehículos:

<b>DEPRECIACIÓN FINANCIERA</b>			
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$100,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 97,312.50	\$ 2,687.50	\$ 2,687.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 86,562.50	\$ 10,750.00	\$ 13,437.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 75,812.50	\$ 10,750.00	\$ 24,187.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 65,062.50	\$ 10,750.00	\$ 34,937.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 54,312.50	\$ 10,750.00	\$ 45,687.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 43,562.50	\$ 10,750.00	\$ 56,437.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	\$ 32,812.50	\$ 10,750.00	\$ 67,187.50
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	\$ 22,062.50	\$ 10,750.00	\$ 77,937.50
AL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2025	\$ 14,000.00	\$ 8,062.50	\$ 86,000.00

<b>DEPRECIACIÓN FISCAL</b>			
<b>FECHA</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ANUAL</b>	<b>DEPRECIACIÓN ACUMULADA</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$ 100,000.00		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 93,750.00	\$ 6,250.00	\$ 6,250.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 68,750.00	\$ 25,000.00	\$ 31,250.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 43,750.00	\$ 25,000.00	\$ 56,250.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 18,750.00	\$ 25,000.00	\$ 81,250.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ -	\$ 18,750.00	\$ 100,000.00

<b>DETERMINACIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA</b>					
<b>FECHA</b>	<b>VALOR EN LIBROS</b>	<b>BASE FISCAL</b>	<b>DIFERENCIA</b>	<b>TASA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>
AL 01 DE OCTUBRE DE 2017	\$100,000.00	\$100,000.00	\$ -	30%	
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 97,312.50	\$ 93,750.00	\$ 3,562.50	30%	\$ 1,068.75
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 86,562.50	\$ 68,750.00	\$ 17,812.50	30%	\$ 5,343.75
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 75,812.50	\$ 43,750.00	\$ 32,062.50	30%	\$ 9,618.75
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 65,062.50	\$ 18,750.00	\$ 46,312.50	30%	\$ 13,893.75
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	Reversión de la diferencia temporaria imponible anual				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible anual				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible anual				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	Reversión de la diferencia temporaria imponible anual				
AL 30 DE SEPT. DE 2025	Reversión parcial de la diferencia temporaria imponible por nueve meses				

- Ajuste anual de la diferencia temporaria por el valor residual:

<b>FECHA</b>	<b>DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE</b>	<b>AJUSTE ANUAL DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA POR EL VALOR RESIDUAL</b>				<b>VALOR A CONTABILIZAR</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017	\$ 1,068.75	\$14,000.00	20%	\$ 2,800.00	(\$1,731.25)	(\$ 1,731.25)
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 5,343.75	\$14,000.00	20%	\$ 2,800.00	\$ 2,543.75	\$ 4,275.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 9,618.75	\$14,000.00	20%	\$ 2,800.00	\$ 6,818.75	\$ 4,275.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 13,893.75	\$14,000.00	20%	\$ 2,800.00	\$11,093.75	\$ 4,275.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 16,293.75	\$14,000.00	20%	\$ 2,800.00	\$13,493.75	\$ 2,400.00
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	Reversión de la diferencia temporaria imponible					<b>\$ 13,493.75</b>
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	Reversión de la diferencia temporaria imponible					
AL 30 DE SEPT. DE 2025	Reversión parcial de la diferencia temporaria imponible por nueve meses					

<b>VALOR QUE DEBE TENER LA DIFERENCIA TEMPORARIA ACUMULADA AL 31/12/2025</b>			
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2022	\$ 10,750.00	30%	\$ 3,225.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2023	\$ 10,750.00	30%	\$ 3,225.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2024	\$ 10,750.00	30%	\$ 3,225.00
DEPRECIACIÓN FINANCIERA NO DEDUCIBLE AÑO 2025	\$ 8,062.50	30%	\$ 2,418.76
VALOR RESIDUAL	\$ 14,000.00	10%	\$ 1,400.00
<b>VALOR QUE DEBE TENER EL PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO AL 31/12/2025</b>			<b>\$ 13,493.76</b>

- La entidad adquirió un préstamo bancario el 1 de abril del 2015 por un monto de \$500,000.00, para un plazo de 10 años, a una tasa de interés anual del 13%, pagando cuotas mensuales de \$95,095.98 el 1 de cada mes, a partir del 1 de mayo de 2015.

A continuación, se presenta el estado de resultados, la cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta y el estado de situación financiera correspondiente al ejercicio 2018 de Comercial DUFLOMO, S.A. de C.V., con base a los requerimientos de la NIC 17:

**COMERCIAL DUFLOMO S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**  
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)

<b>ACTIVO</b>		
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 15994,285.04</b>
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 8414,511.87	
Cuentas por cobrar	\$ 2005,014.48	
Inventario	\$ 3930,733.46	
Documentos por cobrar	<u>\$ 1644,025.23</u>	
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 4410,362.67</b>
Documentos por cobrar a largo plazo	\$ 4170,328.40	
Propiedad, planta y equipo	\$ 275,000.00	
Vehiculos	\$ 250,000.00	
Mobiliario y equipo	<u>\$ 25,000.00</u>	
Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo	\$ (41,900.00)	
Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo	\$ 8,089.98	
Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento	<u>\$ (1,155.71)</u>	
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b><u>\$ 20404,647.71</u></b>
<b>PASIVO</b>		
<b>PASIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 3720,778.58</b>
Cuentas por pagar a corto plazo	\$ 3126,240.97	
Retenciones y aportaciones por pagar	\$ 47,520.20	
Impuestos por pagar	\$ 498,072.86	
Préstamos por pagar a corto plazo	<u>\$ 48,944.55</u>	
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 457,223.97</b>
Préstamo por pagar a largo plazo	\$ 435,999.81	
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido propiedad, planta y equipo	\$ 12,017.50	
Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento	<u>\$ 9,206.66</u>	
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 4178,002.56</b>
<b>PATRIMONIO</b>		
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<b>\$ 16226,645.15</b>
Capital social	\$ 13378,329.00	
Reserva legal acumulada	\$ 336,818.42	
Reserva legal del ejercicio	\$ 127,849.39	
Utilidades acumuladas	\$ 1194,730.73	
Utilidad del ejercicio	<u>\$ 1188,917.61</u>	
<b>TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO</b>		<b><u>\$ 20404,647.71</u></b>

**COMERCIAL DUFLOMO S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**  
**(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)**

Ingresos de actividades ordinarias	\$	4650,000.00
(-) Costo de venta	\$	2557,500.00
<b>(=) Utilidad bruta</b>		<b>\$ 2092,500.00</b>
(-) Gastos de administración	\$	122,327.18
(-) Gastos de venta	\$	122,327.18
(-) Gastos financieros	\$	21,425.78
<b>(=) Utilidad antes de reserva legal</b>		<b>\$ 1826,419.87</b>
(-) Reserva legal	\$	127,849.39
<b>(=) Utilidad antes de impuesto sobre la renta</b>		<b>\$ 1698,570.47</b>
(-) Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$	498,072.86
(-) Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$	11,580.00
<b>(=) Utilidad del ejercicio</b>		<b>\$ 1188,917.61</b>

**COMERCIAL DUFLOMO S.A. DE C.V.**  
**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**

(=) Utilidad antes de impuesto sobre la renta		<b>\$ 1698,570.47</b>
(+) Depreciación financiera de propiedad, planta y equipo	\$	34,400.00
(+) Amortización del activo por rehabilitación	\$	1,155.71
(+) Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento	\$	1,116.68
(-) Depreciación fiscal de propiedad, planta y equipo	\$	75,000.00
<b>(=) Base Imponible</b>		<b>\$ 1660,242.86</b>
Tasa 30%		
<b>(=) Gasto por Impuesto sobre la renta corriente</b>		<b>\$ 498,072.86</b>

## **Año 2019**

### **Transición a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos**

Como se ha comentado al inicio de este caso práctico, la norma admite dos métodos para que el arrendatario haga la transición a los nuevos requerimientos:

#### **Método 1:**

El párrafo C5 (a) permite a los arrendatarios su aplicación retroactiva, para lo cual deberán basarse en los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, para ajustar los saldos iniciales de la información comparativa de ejercicios anteriores, retrayéndose tanto como sea practicable. Por lo general, estos ajustes se hacen afectando las ganancias o pérdidas anteriores al ejercicio sobre el que se informa.

Por lo que se procede a ajustar los saldos afectados del ejercicio 2018:

#### **Ajustes retroactivos**

Como parte de la transición y aplicación retroactiva de la NIIF 16, Comercial DUFLOMO, S.A. de C.V., deberá reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento operativo en el estado de situación financiera, lo que conlleva a ajustar los saldos de estas cuentas con las utilidades del ejercicio del 2018.

##### **➤ Reconocimiento:**

La NIIF 16, en su párrafo 22, obliga a los arrendatarios, en la fecha de comienzo, a reconocer un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

##### **➤ Medición inicial**

#### **Medición inicial del activo por derecho de uso:**

El párrafo 23 de la NIIF 16, indica que: “*en la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo*”, y este costo comprenderá:

*“(a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;*

*(b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;*

*(c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y*

*(d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto”.*

La Comercial DUFLUMO S.A. de C.V., deberá determinar la medición inicial del pasivo por arrendamiento operativo y calcular los pagos por arrendamiento que se realizaron antes de aplicar los requerimientos de la nueva normativa. Por otra parte, el arrendatario incurrió en costos directos iniciales relacionados al arrendamiento operativo en concepto de gastos notariales por un valor de \$1,100.00 más IVA, los cuales ya fueron presentados en el estado de resultados del año 2018.

Además, se estima que al final del plazo del contrato de arrendamiento, incurrirá en costos para restaurar el establecimiento según las cláusulas del contrato, por un valor de \$20,000.00; este hecho se reconoció como una provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento y cargando un activo por rehabilitación del bien en arrendamiento a su valor presente en el estado de situación financiera del año 2018.

Fórmula de valor presente:

$$VP = VF(1 + i)^{-n}$$

Donde:

Símbolo	Significado	Datos
<i>VP</i>	Valor presente	?
<i>VF</i>	Valor futuro	\$20,000.00
<i>i</i>	Tasa de interés	13% anual
<i>n</i>	Meses	84 meses

Sustituyendo los datos de la fórmula, tenemos:

$$VP = \$20,000.00 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{-84}$$

$$VP = \$8,089.98$$

El valor que el arrendatario reconoció como provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento al inicio del contrato de arrendamiento operativo es de \$8,089.98.

Al 31 de diciembre de 2018, el arrendatario actualizó el valor de la provisión por los meses transcurridos.

$$VP = \$8,089.98 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{12}$$

$$VP = \$9,206.66$$

Valor actualizado de la provisión al 31/12/2018	\$9,206.66
(-)Valor inicial de la provisión al 01/01/2018	\$8,089.98
<b>(=)Valor a registrar</b>	<b>\$1,116.68</b>

**NOTA:** La provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo no tiene efecto en el impuesto sobre la renta diferido, ya que no es deducible de la renta obtenida para el cálculo de este impuesto de acuerdo al art. 29 A, numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.



A su vez, el activo por rehabilitación del bien en arrendamiento se amortizó durante el año 2018 de la siguiente manera:

$$\text{\$ } 8,089.98 \div 7 \text{ años} = \text{\$ } 1,155.71$$

<b>Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento</b>	
Saldo al 01/01/2018	\\$ 8,089.98
(-) Amortización al 31/12/2018	\\$ 1,155.71
<b>(=) Valor en libros</b>	<b>\\$ 6,934.27</b>

### **Medición inicial del pasivo por arrendamiento:**

El arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento de conformidad al párrafo 26 de la NIIF 16, donde se señala que: *“en la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario”*.

Ya que el arrendatario desconoce la tasa de interés implícita en el contrato de arrendamiento operativo, y no pudiéndola determinar fácilmente, utilizará la tasa incremental de sus préstamos, la cual es del 13% anual (*Ver Datos Generales*).

Conociendo la tasa de interés se procede a determinar el valor presente del pasivo por arrendamiento operativo.

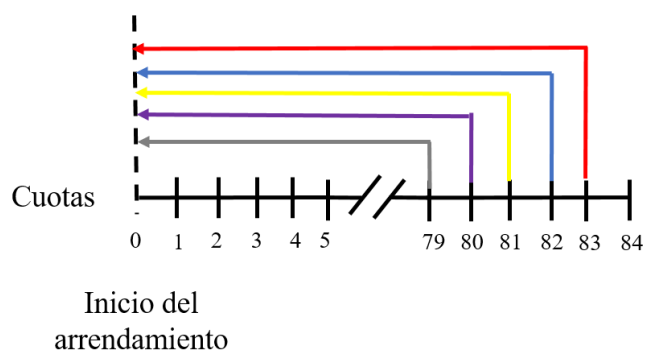
Fórmula del valor presente de una anualidad anticipada:

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

Donde:

Símbolo	Significado	Datos
$VP$	Valor presente	?
$A$	Valor de la cuota a pagar	\$ 8,998.50
$i$	Tasa de interés	13% anual
$n$	Cantidad de cuotas a pagar	84 cuotas

Análisis gráfico:



Sustituyendo, tenemos:

$$VP = \$8,998.5 \left(1 + \frac{0.13}{12}\right) \frac{1 - \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{-84}}{\left(\frac{0.13}{12}\right)}$$

$$VP = \$9,095.98375 \left(\frac{0.895501053}{0.010833333}\right)$$

$$VP = \$9,095.98375(54.96932967)$$

$$VP \approx \$500,000.00$$

El importe inicial del pasivo por arrendamiento operativo que Comercial DUFLOMO S.A. de C.V. debió reconocer al 1 de enero del año 2018 es de \$500,000.00, cantidad que formará parte del valor inicial del activo por derecho de uso. El cuadro de amortización de la obligación contraída en el contrato de arrendamiento operativo, es el siguiente:

<b>Cuadro de amortización del pasivo por arrendamiento operativo</b>				
<b>Año</b>	<b>Cuota anual</b>	<b>Abono a capital</b>	<b>Abono a intereses</b>	<b>Capital insoluto</b>
2018	\$ 107,981.98	\$ 51,736.04	\$ 56,245.94	\$ 448,263.96
2019	\$ 107,981.98	\$ 52,779.01	\$ 55,202.96	\$ 395,484.95
2020	\$ 107,981.98	\$ 60,064.23	\$ 47,917.74	\$ 335,420.72
2021	\$ 107,981.98	\$ 68,355.05	\$ 39,626.93	\$ 267,065.67
2022	\$ 107,981.98	\$ 77,790.26	\$ 30,191.71	\$ 189,275.41
2023	\$ 107,981.98	\$ 88,527.85	\$ 19,454.13	\$ 100,747.56
2024	\$ 107,981.98	\$ 100,747.56	\$ 7,234.41	-\$ 0.00
<b>Total</b>		<b>\$ 500,000.00</b>	<b>\$ 255,873.83</b>	

Conociendo el importe del pasivo por arrendamiento operativo, el arrendatario puede determinar el costo del activo por derecho de uso incluyendo los otros elementos que indica el párrafo 24 de la NIIF 16, de la forma siguiente:

<b>Medición inicial del activo por derecho de uso</b>	
Medición inicial del pasivo por derecho de uso	\$ 448,263.96
Pagos por arrendamiento realizados a partir de la fecha de comienzo (Abono a capital pagado al 31/12/2018)	\$ 51,736.04
Costos directos iniciales incurridos por el arrendatario	\$ 1,100.00
Estimación de costos por rehabilitación del activo subyacente	\$ 8,089.98
<b>Costo total del activo por derecho de uso</b>	<b>\$ 509,189.98</b>

El asiento contable para realizar el ajuste a las utilidades del ejercicio 2018 y por el reconocimiento del activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento, es el siguiente:

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
	<b>Partida N°1</b>			
01-01-2019	Activo por derecho de uso		\$ 509,189.98	
	Establecimiento	\$ 509,189.98		
	Amortización por rehabilitación del bien en arrendamiento		\$ 1,155.71	
	Utilidades acumuladas 2018			\$ 53,991.75
	Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento			\$ 8,089.98
	Pasivo por arrendamiento operativo a corto plazo			\$ 52,779.01
	Pasivo por arrendamiento operativo a largo plazo			\$ 395,484.95
	<b>v/ Reconocimiento del bien en arrendamiento operativo</b>		<b>\$ 510,345.69</b>	<b>\$ 510,345.69</b>

➤ **Medición posterior del activo por derecho de uso**

El arrendatario medirá posteriormente el activo por derecho de uso de conformidad al párrafo 29 de la NIIF 16, donde se indica que “Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35”. Para lo cual, aplicará los requerimientos de la depreciación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo.

▪ **Ajuste a la depreciación del activo por derecho de uso**

El bien se tomó bajo contrato de arrendamiento operativo el 01 de enero de 2018, aplicando los requerimientos de la NIC 17, la cual no exigía a los arrendatarios la inclusión en el estado de situación financiera del activo por derecho de uso, y por ende, no calculando depreciación por el uso del bien en arrendamiento operativo durante el plazo del contrato.

La Comercial DUFLOMO S.A. de C.V. adopta como política contable depreciar el activo por derecho de uso de conformidad al plazo del contrato de arrendamiento operativo:

Cuadro de depreciación del activo por derecho de uso:

FECHA	VALOR EN LIBROS	DEPRECIACIÓN ANUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA
AL 1 DE ENERO DE 2018	\$ 509,189.98		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018	\$ 436,448.55	\$ 72,741.43	\$ 72,741.43
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019	\$ 363,707.13	\$ 72,741.43	\$ 145,482.85
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2020	\$ 290,965.70	\$ 72,741.43	\$ 218,224.28
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021	\$ 218,224.28	\$ 72,741.43	\$ 290,965.70
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2022	\$ 145,482.85	\$ 72,741.43	\$ 363,707.13
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2023	\$ 72,741.43	\$ 72,741.43	\$ 436,448.55
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024	\$ -	\$ 72,741.43	\$ 509,189.98

$$\$509,189.98 \div 7 \text{ años} = \$72,741.43 \rightarrow \text{Depreciación anual}$$

El ajuste a las utilidades del ejercicio 2018, será por el valor correspondiente a la depreciación acumulada del activo por derecho de uso al 31 de diciembre de 2018; de haber aplicado los requerimientos de la NIIF 16, desde la fecha de inicio del contrato de

arrendamiento operativo, el arrendatario habría medido posteriormente el activo por derecho de uso reconociendo su depreciación como un gasto de administración y gasto de venta en el estado de resultados, disminuyendo el valor de las utilidades en el ejercicio.

El asiento contable para realizar el ajuste por la depreciación del activo por derecho de uso es el siguiente:

<b>Activo por derecho de uso</b>	
Costo del activo por derecho de uso al 01/01/2018	\$509,189.98
(-) Depreciación acumulada 31/12/2018	\$ 72,741.43
<b>(=) Valor en libros al 31/12/2018</b>	<b>\$436,448.55</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01-01-2019	<u>Partida N°2</u> Utilidades acumuladas 2018 Depreciación acumulada de activo por derecho de uso v/ Por ajuste a depreciación de bienes en arrendamiento al 2018		\$ 72,741.43	\$ 72,741.43

### **Ajuste al impuesto sobre la renta diferido**

El efecto en el impuesto sobre la renta diferido del año 2018, como se muestra en la tabla siguiente, es de \$6,301.62 a consecuencia, de la depreciación del activo por derecho de uso más los intereses del arrendamiento operativo como base financiera que en este año es de \$128,987.36, y que la base fiscal compuesta por las cuotas de arrendamiento operativo pagadas al 31 de diciembre de ese año fueron de \$107,981.98, generándose una diferencia temporaria imponible.

### **Cuadro para la determinación del impuesto sobre la renta diferido**

<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</b>						
AÑO	VALOR FINANCIERO	BASE FISCAL	DIFERENCIA	TASA	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE	VALOR A CONTABILIZAR
<b>2018</b>	\$ 128,987.36	\$ 107,981.98	\$ 21,005.39	30%	\$ 6,301.62	\$ 6,301.62

Cálculos:

(+) Depreciación financiera del activo por derecho de uso al 31/12/2018	\$ 72,741.43
(+) Intereses del pasivo por arrendamiento operativo al 31/12/2018	\$ 56,245.94
<b>(=) Valor Financiero</b>	<b>\$128,987.36</b>

Cuotas de arrendamiento operativo para el año 2018: \$8,998.50x12 meses	\$ 107,981.98
<b>(=) Base Fiscal</b>	<b>\$ 107,981.98</b>

Se procede a realizar el ajuste a las utilidades del ejercicio 2018 por el valor del pasivo por impuesto sobre renta diferido que debió reconocer a esa fecha si hubiera aplicado los requerimientos de la NIIF 16.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01-01-2019	<b>Partida N°3</b>			
	Utilidades acumuladas 2018		\$ 6,301.62	
	Pasivo por impuesto sobre la renta diferido actio por derecho de uso			\$ 6,301.62
	<b>v/ Por reconocimiento de impuesto sobre la renta diferido al 2018</b>			

El estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2018, con los ajustes respectivos, es el siguiente:

**COMERCIAL DUFLOMO S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**  
(Expresado en dólares de los Estados Unidos de América)

	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		AJUSTES		ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AJUSTADO	
			DEBE	HABER		
<b>ACTIVO</b>						
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 15994,285.04</b>				<b>\$ 15994,285.04</b>
Efectivo y equivalentes de efectivo		\$ 8414,511.87				\$ 8414,511.87
Cuentas por cobrar		\$ 2005,014.48				\$ 2005,014.48
Inventario		\$ 3930,733.46				\$ 3930,733.46
Documentos por cobrar		\$ 1644,025.23				\$ 1644,025.23
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 4410,362.67</b>				<b>\$ 4839,876.95</b>
Documentos por cobrar a largo plazo		\$ 4170,328.40				\$ 4170,328.40
Propiedad, planta y equipo		\$ 275,000.00				\$ 275,000.00
Vehiculos	\$ 250,000.00					\$ 250,000.00
Mobiliario y equipo	\$ 25,000.00					\$ 25,000.00
Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		\$ (41,900.00)				\$ (41,900.00)
Activo por rehabilitación del bien en arrendamiento operativo		\$ 8,089.98		\$ 8,089.98	1	
Amortización del activo por rehabilitación del bien en arrendamiento		\$ (1,155.71)	\$ 1,155.71		1	
Activo por derecho de uso			\$ 509,189.98		1	\$ 509,189.98
Establecimiento						\$ 509,189.98
Depreciación acumulada de activo por derecho de uso				\$ (72,741.43)	2	\$ (72,741.43)
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 20404,647.71</b>				<b>\$ 20834,161.99</b>
<b>PASIVO</b>						
<b>PASIVO CORRIENTE</b>		<b>\$ 3720,778.58</b>				<b>\$ 3773,557.60</b>
Cuentas por pagar a corto plazo		\$ 3126,240.97				\$ 3126,240.97
Retenciones y aportaciones por pagar		\$ 47,520.20				\$ 47,520.20
Impuestos por pagar		\$ 498,072.86				\$ 498,072.86
Préstamos por pagar a corto plazo		\$ 48,944.55				\$ 48,944.55
Pasivo por arrendamiento a corto plazo				\$ 52,779.01	1	\$ 52,779.01
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>\$ 457,223.97</b>				<b>\$ 859,010.54</b>
Préstamo por pagar a largo plazo		\$ 435,999.81				\$ 435,999.81
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido propiedad, planta y equipo		\$ 12,017.50				\$ 12,017.50
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido activo por derecho de uso				\$ 6,301.62	3	\$ 6,301.62
Provisión por rehabilitación del bien en arrendamiento		\$ 9,206.66				\$ 9,206.66
Pasivo por arrendamiento a largo plazo				\$ 395,484.95	1	\$ 395,484.95
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 4178,002.56</b>				<b>\$ 4632,568.14</b>
<b>PATRIMONIO</b>						
<b>CAPITAL CONTABLE</b>		<b>\$ 16226,645.15</b>				<b>\$ 16201,593.86</b>
Capital social		\$ 13378,329.00				\$ 13378,329.00
Reserva legal acumulada		\$ 336,818.42				\$ 336,818.42
Reserva legal del ejercicio		\$ 127,849.39				\$ 127,849.39
Utilidades acumuladas		\$ 1194,730.73	\$ 72,741.43	\$ 53,991.75	2	\$ 1169,679.44
Utilidad del ejercicio		\$ 1188,917.61	\$ 6,301.62		3	\$ 1188,917.61
<b>TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 20404,647.71</b>				<b>\$ 20834,161.99</b>

## Método 2:

El párrafo C5 (b) permite la transición a la NIIF 16 de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de su aplicación en la fecha inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C10, sin tener que reexpresar la información comparativa de ejercicios anteriores.

### Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos:

Según el párrafo C8, si el arrendatario decide aplicar este método:

- En cuanto al pasivo por arrendamiento operativo:

*“(a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17. El arrendatario medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.”*

Retomando los datos utilizados en el desarrollo del método 1, el valor presente de los pagos futuros por arrendamiento restantes, es el siguiente:

Símbolo	Significado	Datos
$VP$	Valor presente	?
$A$	Valor de la cuota a pagar	\$ 8,998.50
$i$	Tasa de interés	13% anual
$n$	Cantidad de cuotas a pagar	72 cuotas

Sustituyendo, tenemos:

$$VP = \$8,998.50 \frac{1 - \left(1 + \frac{0.13}{12}\right)^{-72}}{\left(\frac{0.13}{12}\right)}$$

$$VP = \$8,998.50 \left(\frac{0.539667059}{0.010833333}\right)$$

$$VP = \$8,998.50(49.81542242)$$



$$VP \approx \$448,263.96$$

El valor del pasivo por arrendamiento operativo que la entidad arrendataria debe presentar en su estado de situación financiera es de \$448,263.96.

- En cuanto al activo por derecho de uso:

*“(b) Reconocerá un activo derecho de uso en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos anteriormente clasificados como un arrendamiento operativo utilizando la NIC 17.”* Para lo cual la norma presenta dos opciones:

*“(i) su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo, pero descontado usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.”*

De acuerdo a la primera opción, el activo por derecho de uso deberá comprender los elementos del costo establecidos en el párrafo 24 de la NIIF 16, por tanto, y retomando los datos utilizados en el desarrollo del método 1, el valor del activo por derecho de uso, es el siguiente:

<b>Medición inicial del activo por derecho de uso</b>	
Medición inicial del pasivo por derecho de uso	\$ 448,263.96
Pagos por arrendamiento realizados a partir de la fecha de comienzo (Abono a capital pagado al 31/12/2018)	\$ 51,736.04
Costos directos iniciales incurridos por el arrendatario	\$ 1,100.00
Estimación de costos por rehabilitación del activo subyacente	\$ 8,089.98
<b>Costo total del activo por derecho de uso</b>	<b>\$ 509,189.98</b>

Además, reconocerá el valor de la depreciación financiera del activo por derecho de uso que habría registrado de haber aplicado los requerimientos de la NIIF 16 desde la fecha de comienzo del contrato:

$$\$509,189.98 \div 7 \text{ años} = \$72,741.43 \rightarrow \text{Depreciación anual}$$

En la fecha de transición, el arrendatario deberá reconocer los siguientes efectos acumulados:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	<b>Partida N°1</b>			
01-01-2019	Activo por derecho de uso Establecimiento	\$ 509,189.98	\$ 509,189.98	
	Utilidades acumuladas 2018			\$ 60,926.02
	Pasivo por arrendamiento operativo			\$ 448,263.96
	<b>v/ Reconocimiento del bien en arrendamiento operativo</b>		<b>\$ 509,189.98</b>	<b>\$ 509,189.98</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	<b>Partida N°2</b>			
01-01-2019	Utilidades acumuladas 2018		\$ 72,741.43	
	Depreciación acumulada de activo por derecho de uso			\$ 72,741.43
	<b>v/ Por ajuste a depreciación de bienes en arrendamiento al 2018</b>			

*“(ii) un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamientos anticipado o acumulado (devengado) relacionado con ese arrendamiento reconocido en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.”*

Bajo la segunda opción, el valor del activo por derecho de uso a registrar en la fecha de la transición, coincide con el valor del pasivo por arrendamiento operativo:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	<b>Partida N°1</b>			
01-01-2019	Activo por derecho de uso Establecimiento	\$ 448,263.96	\$ 448,263.96	
	Pasivo por arrendamiento operativo			\$ 448,263.96
	<b>v/ Reconocimiento del bien en arrendamiento operativo</b>			

### **Evaluación de los métodos permitidos en la transición para el arrendatario:**

Método 1: De acuerdo al párrafo C5 (a), si la transición se hace en forma retroactiva deberán aplicarse los requerimientos de la NIC 8 sobre todos los ejercicios anteriormente presentados, lo que podría conllevar al arrendatario a realizar un trabajo desproporcionado, en el sentido de que si posee un cantidad amplia de contratos de arrendamiento operativo, deberá reexpresar todos los períodos comparativos retrayéndose tanto como le sea practicable, lo que a su vez, podría resultar en incurrir en costos significativos para la implementación de la nueva normativa, excediendo a los beneficios de este método. No

obstante, esta práctica reflejaría mayor comparabilidad en los estados financieros y brindaría mejor información para sus usuarios.

Método 2: Si el arrendatario decide realizar la transición aplicando el párrafo C5 (b), reconocerá el efecto acumulado en la fecha de aplicación inicial de la nueva normativa, sin tener que reexpresar los períodos comparativos, resultando en un proceso más sencillo. Sin embargo, se debe considerar que la aplicación de este método no permite comparabilidad en los períodos anteriores a la fecha de implementación de la NIIF 16.

## 5.5 CONCLUSIONES

Al desarrollar los casos prácticos sobre arrendamientos operativos del arrendatario, aplicando los requerimientos de la NIC 17 y de la NIIF 16, se muestra en resumen los efectos financieros y tributarios obtenidos durante el plazo del contrato de arrendamiento.

Se concluye que al aplicar la NIIF 16, se obtienen importantes cambios en los estados financieros del arrendatario, estos expuestos de la forma siguiente:

Cambios Introducidos y sus Efectos		Resultados obtenidos		Conclusión
Estados Financieros	Cuentas	NIC 17	NIIF 16	
Estado de Situación Financiera	Activo por derecho de uso	▼	▲	NIC 17: no se reconoce el bien tomado en arrendamiento operativo dentro de los activos. NIIF 16: se reconoce el bien tomado en arrendamiento operativo como parte de los activos
	Pasivo por arrendamiento	▼	▲	NIC 17: no se reconoce la obligación de los arrendamientos operativos dentro de los pasivos. NIIF 16: se reconoce la obligación de los arrendamientos operativos dentro de los pasivos.
	Gastos financieros y operativos	▼	▲	NIIF 16: los gastos relacionados a los arrendamientos operativos son los gastos por depreciación y por intereses NIC 17: cuotas de arrendamiento operativo.
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	▲	▼	No se presentan cambios significativos al aplicar los requerimientos de la NIC 17 y los de la NIIF 16.
Estado de Resultados	Utilidad del ejercicio	▲	▼	No se presentan cambios significativos al aplicar los requerimientos de la NIC 17 y los de la NIIF 6.
	Reserva Legal	▲	▼	No se presentan cambios significativos al aplicar los requerimientos de la NIC 17 y los de la NIIF 6.
	Actividades de financiación	▼	▲	Efectos significativos con la NIIF 16.
Estado de flujo de efectivo	Actividades de operación	▼	▲	Efectos significativos con la NIIF 16.
	Significado	Aumento ▲		Disminución ▼

### **Estado de Situación Financiera:**

- Con la aplicación de la NIIF 16, los cambios significativos recaen sobre los arrendatarios, obteniendo como resultado que en el estado de situación financiera los efectos más representativos se reflejan en el incremento de los activos y de los pasivos, al reconocer un activo por derecho de uso correspondiente al bien tomado en arrendamiento operativo y el pasivo por arrendamiento derivado de la obligación.
- La NIIF 16 presenta un nuevo modelo contable distinto al que contiene la NIC 17, al eliminar la clasificación de arrendamiento operativo y financiero para el arrendatario.

### **Estado de Resultados:**

- Se muestran cambios en la naturaleza de los gastos relacionados con los arrendamientos operativos, con la NIIF 16 un arrendatario debe reconocer un gasto por depreciación del activo por derecho a uso y un gasto por los intereses del pasivo por arrendamiento, cuando con la NIC 17 únicamente se reconocía como gasto por las cuotas de arrendamiento.
- Por el contrario, el gasto por impuesto sobre la renta corriente, la reserva legal y la utilidad del ejercicio, no presentan cambios significativos al comparar los requerimientos de ambas normativas.

### **Estado de Flujo de Efectivo:**

- Con la aplicación de la NIIF 16 se refleja un incremento en las actividades de operación y financiación al incluirse dentro de ellas el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento, respectivamente.

### **Efectos tributarios:**

- La aplicación de la NIIF 16 tiene un efecto en el impuesto sobre la renta diferido relacionado al arrendamiento operativo, ya que bajo la NIC 17 las principales diferencias temporales únicamente se originaban en los arrendamientos financieros.

### **Transición:**

Para los arrendamientos, anteriormente clasificados como arrendamientos operativos según los requerimientos de la NIC 17, la NIIF 16 presenta los principios para su transición, contenidos en el apéndice C, párrafo 5; estos deben ser evaluados enmarcando que:

- **El método 1:** al hacer la transición de forma retroactiva el arrendatario debe aplicar los requerimientos de la NIC 8 sobre todos los periodos presentados en los estados financieros.

### **VENTAJA:**

El aplicar este método se reflejaría mayor comparabilidad en los estados financieros, lo que conlleva a brindar mejor información para sus usuarios.

### **DESVENTAJA:**

El arrendatario podría realizar un trabajo desproporcionado si se posee una cantidad amplia de contratos de arrendamientos operativos, ya que tendrá que reexpresar todos los períodos comparativos retrayéndose tanto como le sea practicable, por lo que podría incurrir en costos significativos.

- **El método 2:** el arrendatario optará por realizar la transición reconociendo el efecto acumulado en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16.

### **VENTAJA:**

Resulta un proceso más sencillo, debido a que no tendrá que reexpresar los períodos comparativos.

### **DESVENTAJA:**

No permite comparabilidad en los períodos anteriores a la fecha de implementación.

### **Análisis financiero:**

Al hacer uso de las razones financieras para analizar los estados financieros de los arrendatarios elaborados con base a los requerimientos de la NIIF 16 y la NIC 17, se concluye que:

- **Razones de liquidez:** cuando se incluye el bien tomado en contrato de arrendamiento operativo y la obligación contraída en el estado de situación financiera de los arrendatarios, se presenta menor capacidad para cumplir con las obligaciones a corto plazo.
- **Razones de endeudamiento:** con los nuevos requerimientos de la NIIF 16, se refleja que los activos de los arrendatarios están siendo financiados con mayor capital externo.
- **Razones de rentabilidad:** aplicando los requerimientos de la NIIF 16, se demuestra que generan las mismas utilidades explotando una mayor cantidad de activos.
- **EBITDA (Beneficios antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización):** estos beneficios son mayores cuando los estados financieros de los arrendatarios son elaborados con base a los requerimientos de la NIIF 16, debido a que la nueva estructura de los gastos relacionados al arrendamiento operativo no forma parte de este análisis.
- **Dupont:** con la inclusión del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento operativo en el estado de situación financiera se presenta la información más real de la situación actual de la empresa, con efecto a corto plazo de un mayor rendimiento sobre la inversión.

## REFERENCIAS

Accounting Principles Board (1964). *Opinions of the Accounting Principles Board No. 5 Reporting of leases in financial statements of lessee*. Nueva York, Nueva York. Recuperado de: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/27>

Alessandri, A. & Somarriva, M. (2001). *Curso de derecho civil: Las fuentes de las obligaciones en particular*. Tomo IV. Chile: Editorial Nacimiento.

Beltrán Amaya, J.R., Melara Láinez, S.E. & Reyes López, V.M. (2017). *Herramientas para el análisis e interpretación de los riesgos financieros y de gestión, en la Asociación Cooperativa de Ahorro y Crédito Comunal Doctor José Antonio Ruiz de Responsabilidad Limitada (ACODJAR DE R.L), del municipio de San Sebastián en el departamento de San Vicente, para implementarse a partir del año 2015*. (Trabajo de Grado) Universidad de El Salvador, El Salvador.

Bernestein, L. (1997). *Análisis de estados financieros: teoría, aplicación e interpretación*. 2ª Reimpresión. México D.F., México: McGrawHill.

Brealey, R., Myers, S. & Allen, F. (2010). *Principios de Finanzas Corporativas*. 9ª Edición. México: McGraw Hill

Brigham, E. & Houston, J. (2006). *Fundamentos de Administración Financiera*. 10ª Edición. Ediciones Paraninfo, S.A.

Cabanellas de Torres, G., (1993). *Diccionario jurídico elemental*. 11va. Edición. Editorial HELIASTA S.R.L.

Código de Comercio y Ley de Enjuiciamiento [Código]. (1855) Primera Edición. Editorial Impreso del Triunfo. El Salvador.

Código de Comercio de la República de El Salvador [Código]. (1904) Editorial Imprenta Nacional. El Salvador.

Código de Hammurabi [Código]. (s.f.) Editorial Luarna.

Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). 2009



Committee on Accounting Procedure (1949). *Accounting Research Bulletin No. 38 Disclosure of long-term leases in financial statements of leasees*. Nueva York, Nueva York. Recuperado de: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/deloitte/id/9597>

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, (2016). *Matriz, acuerdos y resoluciones*. San Salvador, El Salvador. Recuperado de: <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/matriz-acuerdos-y-resoluciones/>

De La Hormaza Hernández, D. (2014). *Análisis Jurídico sobre la Viabilidad Legal de los Fondos de Inversión Inmobiliarios para suscribir Contratos de Arrendamiento Financiero*. (Trabajo de Grado) Universidad de Costa Rica, Costa Rica.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2016). *NIF 16 Arrendamientos: Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos*. Recuperado de: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-16-arrendamientos.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-16-arrendamientos.pdf)

Ernst and Young Global Limited (2016). *Leases make their way onto the balance sheet, IFRS Practical Matters*. Recuperado de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Practical\\_Matters](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Practical_Matters)

Escoto, N. [Derecho tributario con Prof. Escoto]. (2019, Abril 9). NIC 12 Diferencia temporarias de equipo con valor residual y fecha intermedia [Archivo de vídeo]. Recuperado de: <https://youtu.be/zveGmYIOLU0>

Figeac, C. & López, L. (2006). *La seguridad jurídica en el contrato de arrendamiento empresarial en la práctica mercantil salvadoreña*. (Trabajo de grado). Universidad de El Salvador, El Salvador.

Financial Accounting Standards Board (1976). *Statement of Financial Accounting Standards No. 13 Accounting for Leases*. Connecticut, Estados Unidos. Recuperado de: <https://www.fasb.org/resources/ccurl/62/358/fas13.pdf>

François Castel (1998). *Historia de Israel y de Judá, desde los orígenes hasta el siglo II d. C.* 5ª Edición. España: Editorial Verbo Divino.

Ayala, J., García, C. & Perdomo, D. (2007). *Aplicaciones teórico prácticas de peca y normas de información financiera adoptadas en el salvador (NIF'ES), para el*

*proceso de aprendizaje del nivel básico de la carrera de contaduría pública.* (Trabajo de grado). Universidad de El Salvador, El Salvador.

Gitman, L., (2007). *Principios de Administración Financiera*, México DF, México: Pearson Educación.

González, J. (2017). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. México D.F., México. Recuperado de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3133/3486>

IFRS Foundation. (2018). NIIF 16 ARRENDAMIENTOS.

International Accounting Standards Board. (2006). *Norma Internacional de Contabilidad*.

International Accounting Standards Board (2016). *IFRS 16 Leases. Project summary and feedback statement*. Londres, Reino Unido. Recuperado de: <http://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-project-summary.pdf>

International Accounting Standards Board. (2016). *IASB shines light on leases by bringing them onto the balance sheet*. Londres, Reino Unido. Recuperado de: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet.aspx>

Kieso, D. & Weygandt, J., (1991) *Contabilidad Intermedia*. 1ª Edición. México DF, México: Editorial Limusa S.A. de C.V.

KPMG, S. A. (2016). *NIIF 16 Arrendamientos Un balance más Transparente*, Primera impresiones P.6. Recuperado de: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/NIIF16-arrendamientos-abr-2016.pdf>

Larrosa Amante, Miguel (2006). *Contratos mercantiles modernos: el contrato de arrendamiento financiero en el derecho salvadoreño*. 1ª Edición. San Salvador, El Salvador. Recuperado de: <http://www.cnj.gob.sv/web/images/documentos/pdf/publicaciones/ContratosMercantilesModernos.pdf>

Lind, D., Marchal, W. & Wathen, S. (2012). *Estadística aplicada a los negocios en la economía*. 15<sup>a</sup> Edición. México DF, México: McGraw Hill/Interamericana Editores S.A de C.V.

Mejía, J., Montano, J. & Martínez, E. (2008). *Contabilización y revelación en los estados financieros de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de las actividades discontinuadas en las empresas industriales dedicadas a la fabricación de productos plásticos en el área metropolitana de San Salvador, en base a NIIF 5*. (Trabajo de grado). Universidad de El Salvador, El Salvador.

Menjivar, C., Miranda, E. & Molina, C. (2014). *Medición de la rentabilidad basada en el sistema Dupont, para las pequeñas y medianas empresas comercializadoras de productos de ferretería del municipio de San Salvador*. (Tesis de grado). Universidad de El Salvador, El Salvador.

Miller, M. (1982). *Guía de PCGA: Un análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados que se encuentran en vigencia*. Nueva York, Estados Unidos: Harcourt Brace Jovanovich Inc.

Ossorio, M. (1974). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. 1<sup>a</sup> Edición electrónica. Guatemala: Editorial Datascan S.A. Recuperado de: [https://conf.unog.ch/tradfraweb/Traduction/Traduction\\_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicasy%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf](https://conf.unog.ch/tradfraweb/Traduction/Traduction_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicasy%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf)

Padilla Sahagún, G., (1996). *Derecho Romano I*. Segunda Edición. México D.F., México: McGrawHill/ Interamericana Editores S.A. de C.V.

Pedro Raxon, M. E., (2008). *El Arrendamiento financiero Leasing en una empresa que se dedica a la venta de maquinaria pesada y liviana*. (Trabajo de grado). Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Perdomo Salguero, M. (2005). *Análisis e interpretación de estados financieros (parte II)*. 2<sup>a</sup>.Edición. Guatemala: Editorial Ediciones Contables, Administrativas (ECA).

Pyle, W., White, J., & Larson, K. (1981). *Principios Fundamentales de Contabilidad*. 15ª Reimpresión. México D.F., México: Compañía Editorial Continental S.A. de C.V.

Rojas Soriano, R. (2007). *Investigación social: Teoría y praxis*. 12ª Edición. Madrid, España: Plaza y Valdés S. A. de C.V.

Rojas Soriano, R. (2013). *Guía para realizar investigaciones sociales*. 38ª Edición. Madrid, España: Plaza y Valdés S. A. de C.V.

Sampieri, R., Collado, C. & Lucio, M. (2010) *Metodología de la Investigación*. México DF, México: McGraw Hill/Interamericana Editores S.A de C.V.

Van Horne, J., Wachowicz, J. (2010). *Fundamentos de Administración Financiera*, México DF, México: Pearson Educación.

Wild, J., Subramanyam, K. & Halsey, R. (2007). *Análisis de estados financieros*. 9ª Edición. México: McGraw Hill.

Williams, J. (1999). *Guía Miller de PCGA: Nueva exposición y análisis de los actuales PCGA promulgados*. España: Ediciones Profesionales Hancourt Brace de España, S.A.

Wolk, Harry I., Dodd James L. and Tearney, Michael G. (2004). *Accounting theory, Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. 6ª Edición. Estados Unidos: Editorial Thomson South-Western.

Wolters Kluwer (2018). *Arrendamiento*. [Entrada de blogg]. Descargado de: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx>

## ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

Encuesta dirigida a estudiantes de Auditoria I

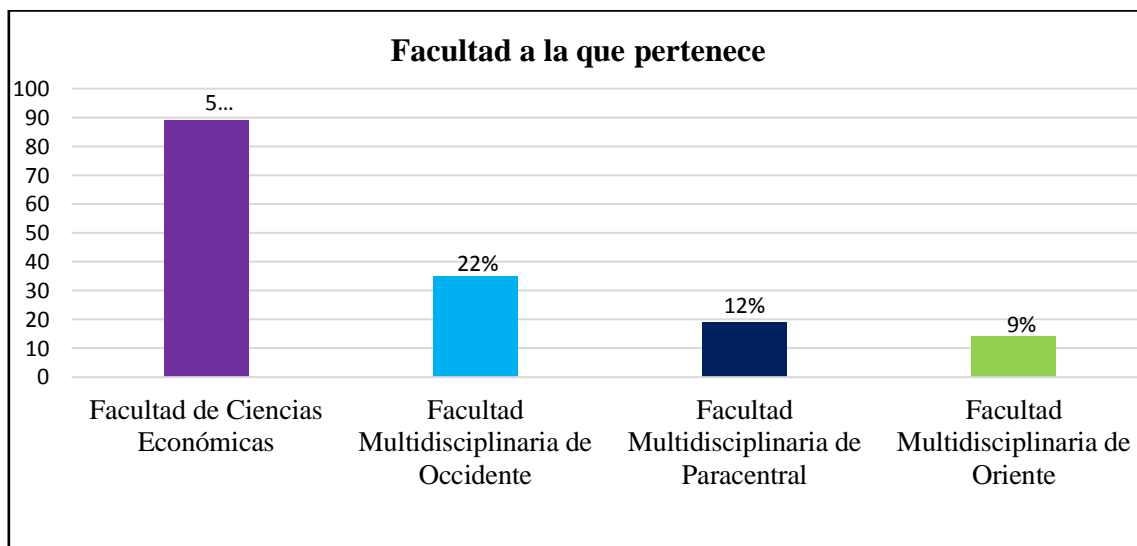
**OBJETIVO:** Conocer cuáles serán los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para el arrendatario, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, por parte de los estudiantes de cuarto y quinto año de la Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

**Indicaciones:** a continuación se presentan una serie de interrogantes, favor marque con una “X” la respuesta que usted considere más conveniente, a excepción que en la pregunta específica se le indique alguna otra forma de señalamiento.

### I. ASPECTOS GENERALES

#### 1. Facultad a la que pertenece:

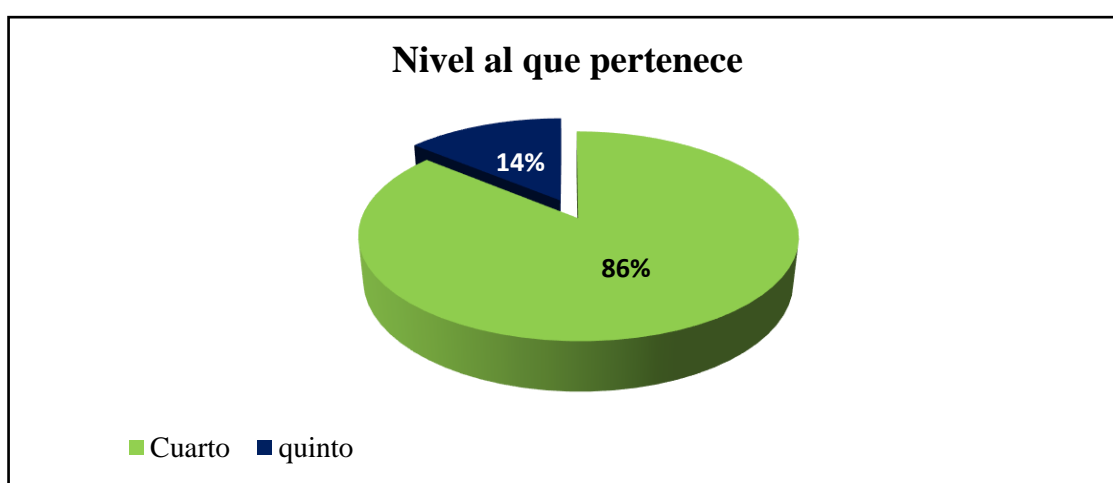
2. FACULTAD	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Facultad de Ciencias Económicas	89	57%
Facultad Multidisciplinaria de Occidente	35	22%
Facultad Multidisciplinaria Paracentral	19	12%
Facultad Multidisciplinaria Oriente	14	9%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>



Los participantes de la encuesta son 157 estudiantes tomados como muestra de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública, que cursan la materia de Auditoría I, en las distintas facultades de la Universidad de El Salvador, distribuidos de forma estratificada de la siguiente manera: 89 estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Facultad Multidisciplinaria de Occidente 35, Facultad Multidisciplinaria Paracentral 19 y 14 de la Facultad Multidisciplinaria de Oriente.

## 2. Nivel al que pertenece:

<b>NIVEL</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Cuarto	135	86%
Quinto	22	14%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>



De 157 estudiantes encuestados, 135 se encuentran en cuarto y 22 en quinto año, todos cursan Auditoría I, de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

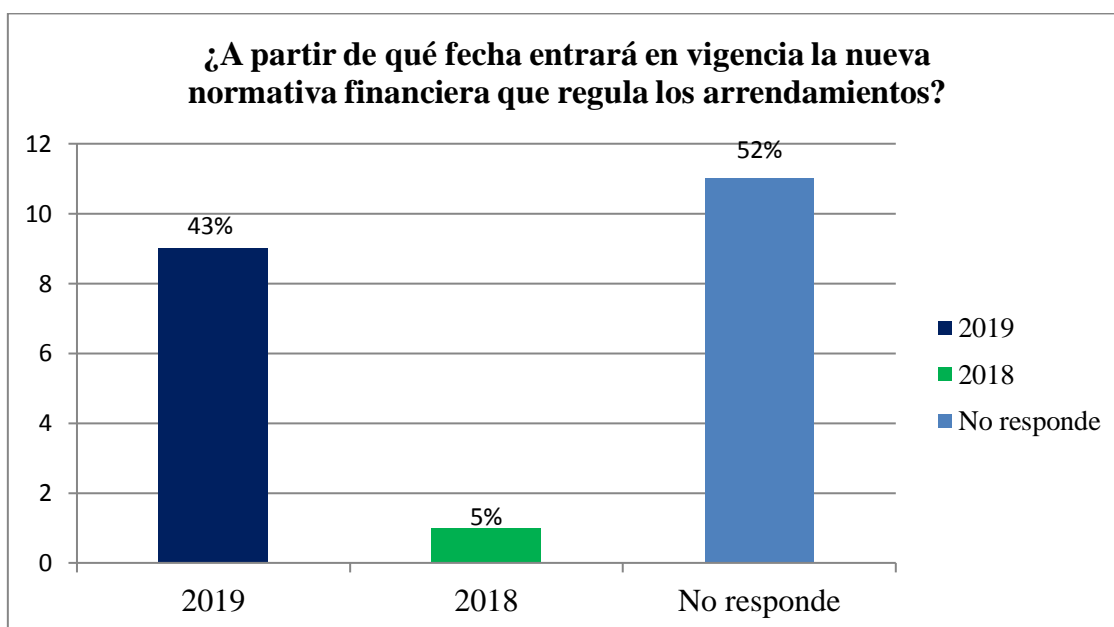
## 3. ¿En las asignaturas precedentes se abordó el tema de arrendamientos?

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SI	157	100%
NO	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>157</b>	<b>100%</b>

El tema de arrendamientos, está comprendido dentro del plan de estudio de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, siendo abordado específicamente en la asignatura de Contabilidad Financiera IV, a nivel de tercer año; de modo que la totalidad de los estudiantes encuestados, habiendo aprobado dicha materia, y encontrándose a nivel de cuarto y quinto año, cursando Auditoria I, afirmaron haber estudiado sobre dicho tema.

4. ¿A partir de qué fecha entrará en vigencia la nueva normativa financiera que regula los arrendamientos?

RESPUESTAS	FRECUENCIA	PORCENTAJE
2019	9	43%
2018	1	5%
NO RESPONDE	11	52%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>



La entrada en vigencia de la nueva normativa financiera aplicada a los arrendamientos, será para el 43% de los encuestados a partir del año 2019, para un 5% expresó que sería en el año 2018, mientras que los estudiantes que indicaron no saber, están representados por un 52%.

5. ¿Ha recibido capacitaciones sobre la norma financiera que regula los arrendamientos y sus modificaciones?

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	0	0%
NO	21	100%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

El 100% de los estudiantes encuestados expresaron no haber recibido ningún tipo de capacitación que nutra sus conocimientos sobre los cambios en la nueva normativa financiera aplicable a los arrendamientos.





UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA  
Encuesta dirigida a profesionales asociados a gremios

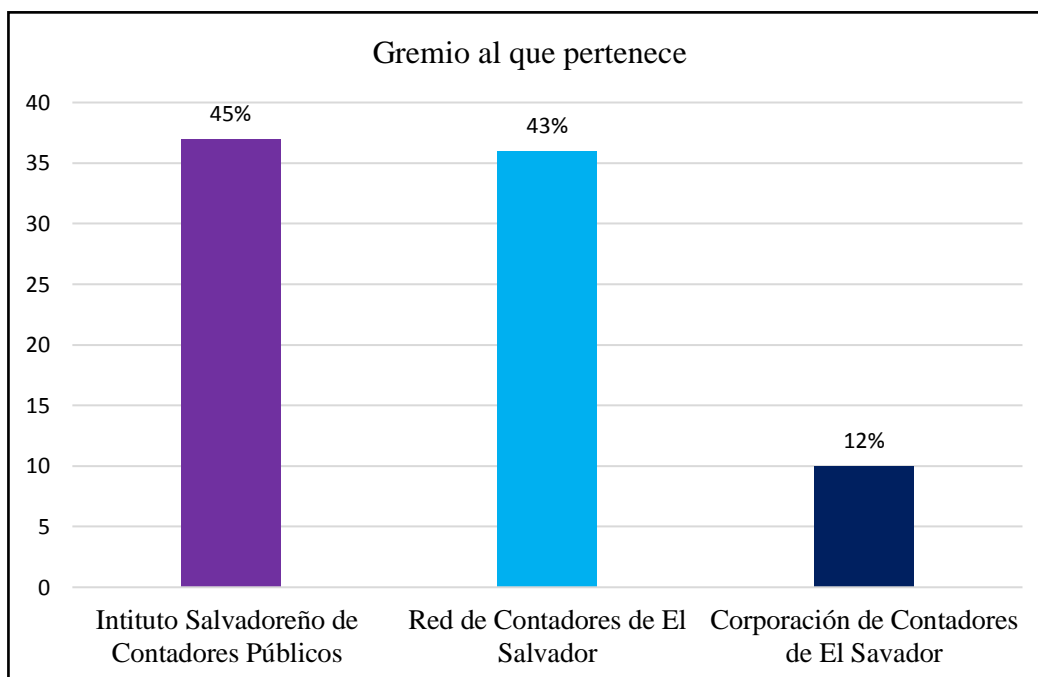
**OBJETIVO:** Conocer el nivel de preparación y expectativas de los profesionales de Contaduría Pública sobre la aplicación de la nueva Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

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

## I. ASPECTOS GENERALES

1. Gremio al que pertenece:

2. RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos	37	45%
Red de Contadores de El Salvador	36	43%
Corporación de Contadores de El Salvador	10	12%
<b>TOTAL</b>	<b>83</b>	<b>100%</b>



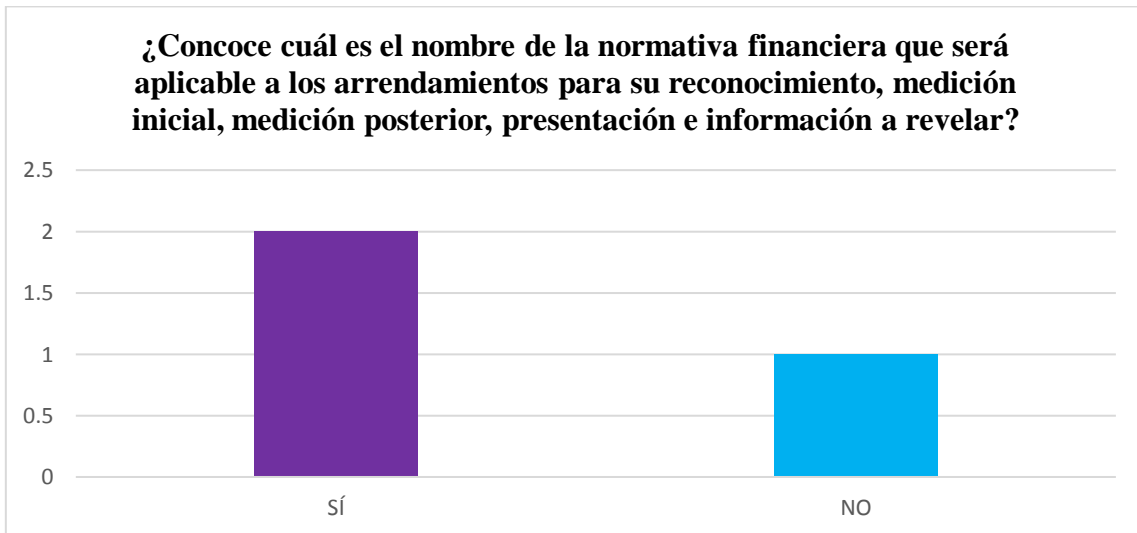
La encuesta fue administrada a 83 profesionales de la Contaduría Pública que actualmente se encuentran agremiados, la muestra ha sido calculada y distribuida de forma sistemática

a los gremios con base al número de profesionales inscritos, la gráfica refleja que 37 de ellos están agremiados al Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, 36 a la Red de Contadores de El Salvador mientras el resto a la Corporación de Contadores de El Salvador.

## II. EFECTOS FINANCIEROS

2. ¿Conoce cuál es el nombre de la normativa financiera que será aplicable a los arrendamientos para su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación e información a revelar?

RESPUESTA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SÍ	2	67%
NO	1	33%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>



Con base a los resultados obtenidos, de 83 profesionales encuestados únicamente 3 conocen que hay cambios en la normativa, dos de ellos respondieron correctamente el nombre de la normativa financiera aplicable a los arrendamientos operativos con los cambios para el arrendatario que entra en vigencia en el año 2019, sin embargo uno de ellos no indicó el nombre de la misma.

3. ¿A partir de qué fecha entrará en vigencia la nueva normativa financiera que regula los arrendamientos?

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
2019	1	33%
NO RESPONDE	2	67%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>



Al consultarle a los profesionales agremiados si conocen a partir de qué año entrará en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, el 33% respondió de forma correcta el año, mientras el 67% no respondió el ítem.

### III. OTROS ASPECTOS

4. ¿Ha recibido capacitaciones sobre los cambios en la normativa y sus modificaciones?

<b>RESPUESTA</b>	<b>FRECUENCIA</b>	<b>PORCENTAJE</b>
SÍ	0	0%
NO	3	100%
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>100%</b>

Un aspecto importante a considerar es la capacitación que los profesionales están recibiendo respecto a los nuevos cambios en la normativa, para ello se incluyó el ítem anterior en el cual se le solicitó al profesional agremiado indicara si ha recibido las capacitaciones respectivas, indicando el 100% que no ha recibido ningún tipo de capacitación relacionada con los cambios y modificaciones a la normativa financiera en estudio.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA  
Entrevista dirigida a docentes de la Universidad de El Salvador  
que imparten el tema de Arrendamientos

**OBJETIVO:** Conocer cuáles serán los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para el arrendatario, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, por parte de los docentes que imparten el tema de arrendamiento en la Universidad de El Salvador.

## I. ASPECTOS GENERALES

1. Facultad a la que pertenece:

- Facultad de Ciencias Económicas       Facultad Multidisciplinaria de Occidente       Facultad Multidisciplinaria de Oriente       Facultad Multidisciplinaria Paracentral

2. Número de grupos a quienes le imparte clases

- 1       2       3

3. ¿Cuántos años tiene de impartir el tema de arrendamiento?

- 1-5       5-10       10-15       Más de 15

## II. ASPECTOS FINANCIEROS

4. ¿Conoce los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

- SI       NO

*Si su respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 37*

5. *Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, ¿Cómo cataloga su nivel de conocimiento?*

- Básico       Intermedio       Avanzado

6. ¿A partir de qué fecha entrara en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**A partir del 1 de enero de 2019**

7. Con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, ¿qué aspectos considera que se mejoran con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos?

**Probablemente beneficia a la información financiera que se presenta a usuarios internos y externos, y la entidad no quiera reflejar deudas contraídas con los arrendamientos operativos.**

8. De acuerdo a su criterio, ¿qué efectos provocara en las políticas contables la transición en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**Creo que eso siempre se mantiene, no habría cambios.**

9. ¿Cuál es su opinión respecto al surgimiento de la nueva norma y los cambios para los arrendatarios?

**Surge una contradicción entre la NIC 17 y la NIIF 16, en la primera el arrendatario deprecia el bien y en la segunda se va a depreciar el derecho de uso de un activo, eso en lo personal no me parece lo que se dice en la nueva norma.**

10. Al inicio del contrato de arrendamiento operativo, ¿cómo se medirá inicialmente el valor del arrendamiento operativo para los arrendatarios?

**Se va a medir al menor valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento y el valor razonable.**

11. ¿Cómo medirá inicialmente el valor de la obligación contraída al tomar el arrendamiento operativo para los arrendatarios?

**Se medirá con el mismo valor del activo.**

12. ¿Cómo deberán los arrendatarios medir posteriormente el valor del bien?

**Siempre aplicaría lo que aplica la NIC 17.**

13. ¿Cómo deberán los arrendatarios medir posteriormente el valor de la obligación?

**Reflejando la deuda real que se tiene, puede decirse, al costo amortizable a medida que se vaya pagando se va reflejando la deuda.**

14. ¿Qué información relacionada a los arrendamientos operativos deberán revelar los arrendatarios en los estados de información financiera?

Estado de Situación Financiera: **revelará los años que se tiene el arrendamiento, el tipo de bien que se tiene en arrendamiento, la política que se usa para medición posterior.**

Estado de Resultado: **los intereses generados por la obligación adquirida.**

Estado de Flujo de Efectivo: **los intereses y los pagos sobre la base de efectivo.**

15. ¿Considera que la aplicación de la nueva normativa tendrá implicaciones en otras normas?

**No recuerdo.**

16. ¿Conoce si existen convergencia entre los PCGA de los estados unidos y NIIF en relación a los arrendamientos?

**Con esta nueva norma no sé si las FASB han sido modificadas con respecto a la contabilización de los arrendamientos operativos.**

*Si la respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 18*

17. ¿En qué aspectos sustanciales convergen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Estados Unidos, con la Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamientos, en relación con los arrendamientos operativos?

### **III. EFECTO EN EL ANÁLISIS FINANCIERO**

18. Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendamientos, ¿considera que habrá algún efecto en la aplicación del ratio de la utilidad en relación con los activos totales?

**Sí, hay modificaciones porque en los activos va aparecer el bien y en los pasivos la obligación.**

19. Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá un efecto en la aplicación del ratio de la utilidad en relación con los activos totales?

**Sí, habrá.**

20. Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamiento, ¿cuál será el efecto en el valor de los activos totales de los arrendatarios?

**Un incremento en los activos totales.**

21. Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamiento, ¿cuál será el efecto en el valor de los pasivos totales de los arrendatarios?

**Un incremento en los pasivos totales.**

22. ¿Conoce cómo se efectuará la presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos en el estado de resultado de los arrendatarios, según los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamientos? ¿Cuál es la presentación?

**Los gastos solo están relacionados con los intereses, porque el desembolso reduce la obligación, unos van a reducir la obligación adquirida en arrendamiento y los otros van a constituir un gasto por intereses.**

*Si la respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 26*

23. ¿De qué manera se afectará el gasto relacionado a un arrendamiento operativo, presentado en el estado de resultado de los arrendatarios?

**Se va al gasto por los intereses.**

24. A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionado a los arrendamientos operativos, ¿considera que se afectará la reserva legal en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?

**Pago es considerado gasto, tanto el pago que disminuye la deuda como los intereses generados, para la ley tributaria todo es considerado gasto, y si lo acepta como gasto afectara la reserva legal.**

25. A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionado a los arrendamientos operativos, ¿considera que se afectará la utilidad del ejercicio en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?

26. ¿Conoce cuál o cuáles de los flujos de efectivos relacionados con los arrendamientos operativos sufrirá cambios en su presentación en el Estado de Flujo de los arrendatarios? ¿Cuáles son?

**En las actividades de financiación.**

27. ¿Qué métodos de análisis financiero recomienda utilizar para evaluar los efectos financieros de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**La razón circulante, del capital de trabajo.**

#### IV. EFECTOS TRIBUTARIOS

28. De acuerdo a la ley Impuesto Sobre la Renta, ¿cuál es el tratamiento tributario para los arrendatarios que poseen bienes en arrendamiento operativo?  
**Si, habría una incidencia en la ley tributaria, porque que todo lo lleva al gasto el pago.**
29. Con el cambio en la estructura de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, presentados en el estado de resultado de los arrendatarios, ¿considera que tendrá efectos tributarios en la determinación del Impuesto Sobre la Renta Corriente? ¿de qué manera afectará su determinación?  
**Sí, porque la ley establece que es gasto todo.**
30. A raíz del reconocimiento de los arrendamientos operativos en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿deberá de realizar una conciliación entre utilidad financiera y la utilidad fiscal?  
**Si, debe hacerse, porque le va a dar una utilidad para efectos tributarios y otra para efectos de la normativa, de eso va a surgir impuesto diferido.**
31. ¿Habrán efectos en el impuesto a las ganancias (diferido) para los arrendatarios, con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamiento, relacionado a los arrendamientos operativos? ¿Cuál es el efecto en el impuesto sobre la renta diferido?  
**Si, habrá.**

#### V. OTROS ASPECTOS

32. ¿Se ha capacitado sobre la norma financiera que regula los arrendamientos y sus modificaciones?  
**Sí, pero en las capacitaciones no se logra profundizar en la esencia del tema.**  
*Si la respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 36*
33. ¿Por parte de quién recibió la capacitación?  
**Instituto de Salvadoreño de Contadores Públicos.**
34. ¿Con la capacitaciones recibidas, ¿cómo cataloga su nivel de conocimiento en relación al tema de arrendamientos?
- |            |                                     |
|------------|-------------------------------------|
| Básicos    | <input type="checkbox"/>            |
| Intermedio | <input checked="" type="checkbox"/> |
| Avanzado   | <input type="checkbox"/>            |



35. ¿Asistir a la capacitación fue iniciativa propia o por mandato de tercero?

Propia

Mandato de tercero

36. ¿Se considera preparado para asesorar e implementar la nueva normativa?

**No.**

37. ¿Estaría interesado/a en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?

**Sí, es necesario que se contraste la teoría con la práctica.**

38. ¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos le interesaría se profundizara?

**Reconocimiento, Medición inicial, Medición posterior, Presentación, Información a revelar y Transición.**



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA  
Entrevista para arrendatarios que apliquen la Norma Internacional  
de Información Financiera 16 Arrendamientos

OBJETIVO: Conocer cuáles serán los efectos financieros y tributarios de los arrendamientos operativos, para el arrendatario, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendatarios, por parte del contador de la entidad objeto de estudio.

### I. ASPECTOS GENERALES

1. Nombre de la Empresa: Agrisal Valores, S.A. de C.V
2. Actividad económica: Arrendamiento de inmuebles
3. Nombre del entrevistado: José Palacios Luna
4. Cargo que desempeña: Contador General
5. Años de prestar sus servicios contables a la entidad: 6 años

### II. EFECTOS FINANCIEROS

1. ¿Conoce los efectos financieros de los arrendamientos operativos para los arrendatarios, con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**Si, muy bien.**

2. Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, ¿cómo cataloga su nivel de conocimiento?

**Avanzado**

3. ¿Conoce el tratamiento contable que tendrán los arrendamientos operativos para los arrendatarios según lo establecido en la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**Si, muy bien.**

4. ¿Con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, qué aspectos considera se mejoran con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos?

**Básicamente son los aspectos razonables de los activos, porque normalmente los arrendamientos operativos se tenían nada más a nivel de información a revelar, en cuanto a la cantidad, hasta que número, bajo que concepto, lo que ha sido realizable en el año, lo que se va a realizar, sin embargo hoy que se**

**están reconociendo y midiendo, se le va a dar más razonabilidad a los activos que la empresa espera va a realizar en el próximo año.**

5. ¿La entidad adoptó la Norma Internacional Información Financiera 16 Arrendamientos, anticipadamente? ¿Qué le motivó a hacerlo?  
**No, no se adoptó anticipadamente.**

6. ¿La entidad posee estrategias para la implementación de la nueva normativa financiera? ¿Qué impacto económico tendrá la transición a la norma?

**Como estrategia se formó un comité de validación de los contratos de arrendamiento operativo, donde se analizan y definen si todos los contratos por los plazos de vigencia entrarían. Definir si todos estarían dentro, porque se tienen contratos de arrendamiento operativos vigentes que vencen en un año, no necesariamente se va a medir como activo, ya que si es a un año no se hace nada, la realización es exactamente dentro de un año, estos se dejaron fuera.**

7. ¿Se tienen establecidos parámetros u otro tipo de indicadores para determinar si un contrato es, o contiene un arrendamiento? ¿Prevé dificultad para identificarlo?

**Sí tenemos parámetros, los contratos de arrendamiento operativo que tienen un año no se van a pasar a análisis, para los que tienen dos años el comité decidió no tocar el efecto retroactivo, sin embargo los contratos que tienen una vigencia de 4 o más son los que se llevan análisis para ver el efecto retroactivo de la depreciación, el análisis ya está realizado simplemente aún no se ha definido, solo se ha dado la recomendación.**

8. ¿Se ha previsto cómo se realizará la medición inicial del valor del bien tomado en contrato de arrendamiento operativo?

**Sí, se ha definido el valor razonable, el cual no se basa en un valúo o en un saldo, sino que con base a las condiciones del vehículo actual y a las condiciones financieras del mercado, como si se estuviera haciendo el arrendamiento de un bien usado, se ha traído a valor presente, o el valor en libros de ese activo y con base a las condiciones del mercado se ha vuelto a generar y a correr como si fuera un nuevo arrendamiento operativo.**

9. ¿Se ha previsto cómo se realizará la medición inicial de la obligación contraída de los bienes tomados en arrendamiento operativo?

**Será el importe que iguale el contrato de arrendamiento operativo, lo que se está analizando es el tema del corto y largo plazo, como se va a hacer la reclasificación y cómo afectaría los índices internos que miden el desempeño y las obligaciones que como empresa se puedan hacer realizables, en este caso**

**los indicadores bancarios llamados Covenants, al reconocer el pasivo baja el cumplimiento (pasivo/patrimonio), índices que toma de base el banco para decidir si otorgarle préstamos a las empresas o no. Reconocer el pasivo afecta bajando el índice, ese es el punto más fuerte.**

10. ¿Se ha previsto cómo se realizará la medición posterior del bien tomado bajo contrato de arrendamiento operativo?

**En cuanto al reconocimiento y medición del activo es al costo menos la depreciación.**

11. ¿Se ha previsto cómo se realizará la medición posterior de la obligación contraída en contrato de arrendamiento operativo?

**En cuanto al reconocimiento y medición del pasivo es al valor que iguale el contrato de arrendamiento operativo, que se va a ir amortizando conforme al devengo de la cuota.**

12. ¿Cuál es la mayor dificultad que a su criterio, traerá la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en lo relacionado a la medición del activo por arrendamiento operativo?

**Si bien es cierto se toma de base el valor razonable del contrato puro, para efectos del activo ahí si se toma en cuenta el valúo de los vehículos y con base a eso se generó el reconocimiento del activo, es ahí donde se afecta el impuesto diferido. En cuanto a la depreciación como va a ser un bien como nuevo, ahora va a comenzar a depreciar, antes no se reconocía esa depreciación, el gasto por depreciación es a partir de la aplicación que se va a generar es decir, de 2019.**

**Actualmente, los contratos de arrendamiento operativo se van a comenzar a reconocer en los estados financieros, se tendrá un activo y un pasivo. El activo se va a depreciar para efectos financieros, no para efectos fiscales, la depreciación financiera se va a reconocer a partir del reconocimiento, utilizamos el valor del valúo del vehículo para ver el tema de la depreciación.**

13. ¿Cuál es la mayor dificultad que a su criterio, traerá la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en lo relacionado a la medición del pasivo por arrendamiento operativo?

**Dificultad de aplicarla no, la medición del pasivo se hará con el valor que iguale al contrato de arrendamiento operativo, la dificultad encontrada es en cuanto a la reclasificación del pasivo a corto y largo plazo.**

14. ¿Considera que la transición a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, tendrá un efecto en las políticas contables de la entidad? ¿Qué cambios de políticas contables se han previsto?

**Si, de hecho se creó la política de reconocimiento del activo bajo arrendamiento operativo, no se tenía esa política, ya que no se reconocían, solamente dentro de la política de arrendamiento financiero había un subgrupo nombrado arrendamiento operativo, donde se establecía se llevaran al gasto del ejercicio en los cuales se devengan, actualmente se separa el arrendamiento operativo del financiero.**

15. ¿Considera que la aplicación de la nueva normativa tendrá implicaciones en otras normas financieras? ¿En cuál/es norma/as?

**Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, Norma Internacional de Contabilidad 16 de propiedad planta y equipo, Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros, entre otras.**

16. ¿Conoce si existen convergencias entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Estados Unidos y las Normas Internacionales de Información Financiera, en relación con los arrendamientos?

**No, desconozco.**

*Si la respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 21.*

17. ¿En qué aspectos sustanciales convergen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de Estados Unidos, con la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, en relación con los arrendamientos operativos?

### **III. EFECTOS EN EL ANÁLISIS FINANCIERO**

18. Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá algún efecto en la aplicación del ratio de los pasivos totales en relación con los activos totales?

**Si, por ejemplo en el índice de liquidez, porque para efectos financieros se va a tener el activo, en un activo no corriente, pero en la obligación por pagar se tiene la porción que se vence en doce meses entonces no se tiene un contra parte, lo que afecta en los índices de liquidez.**

19. Con el reconocimiento del bien tomado en arrendamiento operativo en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿considera que habrá algún efecto en la aplicación del ratio de la utilidad en relación con los activos totales?

**En los activos totales se verá reflejado un aumento por el reconocimiento de ese activo en el no corriente, en cuanto a la utilidad, no creo que sea demasiada la diferencia porque actualmente se tiene un gasto por arrendamiento operativo (un canon), que se va en resultados como un gasto, se tiene un efecto nada más de la depreciación, si impacta ahora que habrá un activo, tendría que disminuir el indicador activos totales utilidad del ejercicio, la rentabilidad bajaría.**

20. Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamientos, ¿cuál será el efecto en valor de los activos de los arrendatarios?

**Hay un aumento en el valor de los activos, con el reconocimiento del activo por arrendamiento operativo.**

21. Con la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16, Arrendamientos, ¿cuál será el efecto en el valor de los pasivos de los arrendatarios?

**Los pasivos aumentarán, y se tendrá que realizar la respectiva reclasificación de corto y largo plazo.**

22. ¿Conoce cómo se efectuará la presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos en el estado de resultados de los arrendatarios, según los requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos? ¿Cuál es?

**Se reconocerá el gasto por intereses del canon de arrendamiento operativo y un gasto por la depreciación generada del nuevo activo por arrendamiento operativo reconocido en el estado de situación financiera.**

*Si la respuesta a la pregunta anterior es negativa, pasar a la pregunta 28.*

23. A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, ¿considera que afectará la reserva legal en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?

**A simple vista no se ve un efecto, eso proviene de las utilidades, el cargo en resultados siempre va a estar por el canon, ahora se va a tener el cargo en resultados por depreciación, la utilidad se va a mantener, con efecto retroactivo, lo desconozco, no se ha hecho el análisis de utilidades**

**acumuladas, la reserva legal es utilidad retenida de un ejercicio pasado, sin embargo, ya hemos tenido efecto retroactivo por cambio de políticas, se ha ido a la utilidad de ejercicios anteriores no tocamos la reserva legal.**

24. A consecuencia de la nueva estructura de presentación de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, ¿considera que afectará la utilidad del ejercicio en el estado de resultados de los arrendatarios? ¿Cómo se afectará?

**Por el reconocimiento de la depreciación por el bien en arrendamiento operativo, puede disminuir las utilidades en un porcentaje.**

25. ¿Conoce cuál o cuáles de los flujos de efectivo relacionados a los arrendamientos operativos sufrirán cambios en su presentación en el Estado de Flujos de Efectivo de los arrendatarios? ¿Cuáles son?

**En las actividades de operación afecta porque puede ser que se tenga efecto en las utilidades, y en las actividades de inversión porque se va a tener un incremento en los activos fijos, en la propiedad planta y equipo.**

26. ¿Qué métodos recomienda para evaluar los efectos en el análisis e interpretación de estados financieros, posterior a la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos?

**No puedo recomendar un método ya que es propio de cada empresa, de su giro, de la metodología, de su operación, es mejor crear un comité, se hacen los análisis, se ven los efectos del cambio prospectivo y retroactivo, se llevan a gerencia y se aplica, no todas las empresas van a hacer estos procesos o seguir un método específico, a parte de la gerencia se tiene la dirección, se pasa por un comité de crédito, comité de auditoría, hay diversos procesos que son propios de cada una de las empresas, la transición depende de cada empresa, de cada rubro.**

#### **IV. EFECTOS TRIBUTARIOS**

27. De acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta ¿Cuál es el tratamiento tributario para los arrendatarios que poseen bienes en arrendamiento operativo?

**El tratamiento tributario se mantiene, y no es de acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, sino que a la Ley de Arrendamiento Financiero y del Código Civil, la ley de renta solo menciona el alquiler o el gasto, pero cómo tiene que ser exigible ese contrato, la parte legal está fuera de eso.**

28. Con el cambio en la estructura de los gastos relacionados a los arrendamientos operativos, presentados en el estado de resultados de los arrendatarios, ¿considera

que tendrá efectos tributarios en la determinación del impuesto sobre la renta corriente? ¿de qué manera afectará su determinación?

**En el corriente no, se mantiene, porque es el mismo gasto (el canon) de arrendamiento.**

29. A raíz del reconocimiento de los arrendamientos operativos en el estado de situación financiera de los arrendatarios, ¿deberán realizar una conciliación entre la utilidad financiera y la utilidad fiscal? ¿Cómo determinará la utilidad fiscal?

**Si, debe hacerse**

30. ¿habrá efectos en el impuesto a las ganancias (diferido) para los arrendatarios, con los nuevos requerimientos de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, relacionados a los arrendamientos operativos? ¿De qué manera se afectará el impuesto a las ganancias?

**Ahí si incide, primero en el activo porque se va a generar un cargo por depreciación, segundo en el desglose de gastos que se va a tener uno por depreciación y otro por el gasto por intereses, y fiscalmente solo se va a tener un canon por arrendamiento.**

#### **IV. OTROS ASPECTOS**

31. ¿Ha recibido capacitaciones sobre la normativa financiera que regula los arrendamientos y sus modificaciones?

**Algunas.**

*Si la respuesta a la pregunta anterior fue negativa, pasar a la pregunta 38.*

32. ¿Por parte de quién recibió la capacitación?

**Recibí un seminario internacional impartido por Norelly Pinto Vargas, Contadora Pública de Venezuela y miembro del comité de interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera del IASB.**

33. Con la capacitación recibida, ¿cómo cataloga su nivel de conocimientos en relación al tema de arrendamientos?

**Avanzados**

34. ¿Asistir a las capacitaciones fue por iniciativa propia o por mandato de tercero?

**Propia y porque me lo financiaron.**



35. ¿Se considera preparado para asesorar e implementar la nueva normativa?

**Si,**

36. ¿Estaría interesado en que se desarrollen casos prácticos que muestren los efectos financieros y tributarios en El Salvador de los Arrendamientos operativos del arrendatario de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, y su transición?

**Sí, claro**

37. ¿En qué requerimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos, le interesaría se profundizara?

**En los componentes del arrendamiento, hay confusión en que se va a reconocer como arrendamiento, se tiene que reconocer si es un solo activo medible o si es por componentes.**