



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS
Y EMPRESARIALES**

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA:

Propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil.

AUTOR:

Morales Mejía, Edgar Francisco

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

TUTOR:

CPA. Jurado Reyes, Pedro Omar, MBA

Guayaquil, Ecuador

23 de febrero del 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por Edgar Francisco, Morales Mejía, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR

f. _____
CPA. Pedro Omar Jurado Reyes, MBA.

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

Ing. Said Diez Farhat, Ph.D.

Guayaquil, a los 23 días del mes de febrero del año 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y
ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Morales Mejía, Edgar Francisco

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación: **Propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil**, previa a la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

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

Guayaquil, a los 23 días del mes de febrero del año 2022

EL AUTOR

f. 
Morales Mejía, Edgar Francisco



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y
ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Yo, Morales Mejía, Edgar Francisco

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: **Propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 23 días del mes de febrero del año 2022

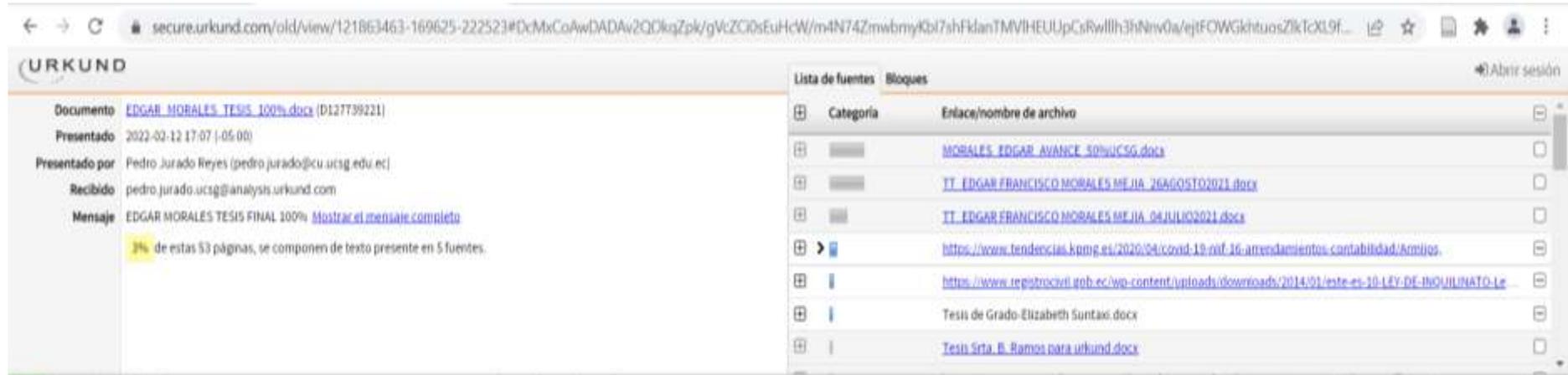
EL AUTOR

f. 

Morales Mejía, Edgar Francisco

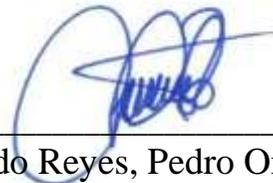
REPORTE URKUND

<https://secure.orkund.com/old/view/121863463-169625-222523#DcMxCoAwDADAv2QOkqZpk/gVcZCiOsEuHcW/m4N74ZmwbmyKbl7shFkIlanTMVIHEUUpCsRwlllh3hNnv0a/ejtFOWGkhtuosZIkTcXL9fg==>



The screenshot displays the URKUND report interface. On the left, the document details are shown: 'Documento: EDGAR_MORALES_TESIS_100%.docx (D127739221)', 'Presentado: 2022-02-12 17:07 (-05:00)', 'Presentado por: Pedro Jurado Reyes (pedro.jurado@cu.ucsig.edu.ec)', 'Recibido: pedro.jurado.ucsig@analysis.orkund.com', and 'Mensaje: EDGAR MORALES TESIS FINAL 100%'. A yellow highlight indicates that 3% of the 53 pages are composed of text from 5 sources. On the right, the 'Lista de fuentes' (List of sources) is displayed, showing a table with columns for 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. The sources listed include 'MORALES_EDGAR_AVANCE_50%UCSG.docx', 'TT_EDGAR FRANCISCO MORALES MEJIA_26AGOSTO2021.docx', 'TT_EDGAR FRANCISCO MORALES MEJIA_04JULIO2021.docx', 'https://www.tendencias.kpmg.es/2020/04/cond-13-vot-16-amendamientos-contabilidad/Amijos', 'https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/01/este-es-10-LZY-DE-INDULGINATO-Le', 'Tesis de Grado-Elizabeth Suntas.docx', and 'Tesis Srta. B. Ramos para urkund.docx'.

TUTOR



f. _____
CPA. Jurado Reyes, Pedro Omar, MBA

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por haberme dado esa fuerza y sabiduría para poder culminar mi carrera universitaria y todos los objetivos que se presentaron en el transcurso del tiempo.

Agradezco a mi mamá por ser una mujer maravillosa quien en vida nos ha brindado su apoyo incondicional, estar pendiente de mi bienestar y por creer en mí siempre e impulsándome a realizar grandes cosas, dándome consejos en momentos difíciles y siempre apoyándome para alcanzar grandes metas.

Agradezco a mis hermanas que siempre estuvieron allí apoyándome a pesar de la distancia que estamos. Siempre están pendiente por ser aquellos pilares en los momentos que más apoyo necesitaba, por ese amor incondicional de siempre.

Y finalmente agradezco a Gisella Bravo quien es una persona maravillosa que me comprende y siempre está ahí pendiente de mí. Me ha brindado todo su apoyo para seguir adelante y poder culminar con mi carrera.

Morales Mejía, Edgar Francisco

DEDICATORIA

Dedicó mi trabajo primero a Dios quien es la fuerza vital de mi vida y quien me ha ayudado a alcanzar grandes cosas y a mi madre que hoy estoy seguro que está muy feliz de verme lograr este nuevo objetivo, a quien le agradezco por todo lo que hizo por mí mientras estuvo con vida, de quien guardo mis mejores recuerdos y quien representa la persona más importante en mi vida. Quien a pesar de ya no acompañarme desde el día que inicié mis estudios universitarios, siempre la siento conmigo y me ha motivado a culminar con éxito esta etapa académica.

Morales Mejía, Edgar Francisco



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y
ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

Ing. Diez Farht, Said Vicente Ph.D.
DIRECTOR DE CARRERA

f. _____

Ing. Alcívar Avilés, María Josefina, Mgs
COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

CPA. Lennin Saltos Wiesner, MSc.
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y
ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. _____

CPA. Pedro Omar Jurado Reyes. MBE

TUTOR

Índice General

Introducción	2
Antecedentes	2
Origen de la contabilidad	2
Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en el Mundo.....	8
<i>Estados Unidos de América: ARB-APB-FAS</i>	8
<i>Gran Bretaña -NIC-NIIF</i>	12
La Contabilidad en el Ecuador.....	13
Artículo Primero:	15
Artículo Segundo:	16
Artículo Tercero:.....	16
Artículo Cuarto:	16
Artículo Quinto:	16
Artículo Sexto:	17
Artículo Séptimo:.....	17
Implementación de NIIF	17
<i>Los arrendamientos</i>	18
NIC 17 reemplazada por la NIIF 16.....	19
Enmiendas del 2020 por COVID-19.....	21
Contextualización del problema.....	25
Objetivos	26
Objetivo General	26
Objetivos Específicos.....	26
Justificación.....	27
Preguntas de investigación.....	27

Delimitaciones.....	28
Limitaciones.....	28
Capítulo 1: Fundamentación Teórica.....	29
Marco Teórico.....	29
<i>Teoría de los arrendamientos</i>	29
<i>Teoría de las concesiones</i>	30
<i>Teoría del valor presente</i>	31
Marco Legal.....	32
<i>Constitución de la República del Ecuador</i>	33
<i>Código Civil</i>	34
<i>Código de Comercio</i>	36
<i>Ley de Compañías</i>	37
<i>Ley de arrendamientos</i>	40
<i>De Los Locales De Arrendamiento.</i>	40
Marco Conceptual.....	43
<i>Arrendamiento financiero y operativo</i>	43
<i>Registros en los libros del arrendador</i>	45
<i>Arrendamientos financieros</i>	45
<i>Arrendamientos operativos</i>	46
<i>Registros en los libros del arrendatario</i>	47
<i>Arrendamientos financieros</i>	48
<i>Arrendamientos operativos</i>	48
<i>Modificaciones del contrato de arrendamiento según NIIF 16</i>	49
<i>Concesiones por motivo del COVID-19</i>	50
Reducción en los pagos.....	50
<i>Enmienda de la NIIF 16 por COVID-19</i>	53
Marco Referencial.....	54

Sector de la industria cementera en ecuador	54
Reglamento General de la Ley de Minería (RGLM)	55
Empresa Publica Cementera	56
Capítulo 2: Metodología De La Investigación	57
Diseño de la investigación	57
Tipo de investigación	58
Fuentes de información	58
Enfoque de investigación	58
Herramientas de investigación	58
Entrevistas a profundidad.....	59
Guía de preguntas para las entrevistas	60
Población y muestra	61
Capítulo 3: Resultados de la Investigación	63
Discusiones.	72
Análisis de la entrevista.	72
Análisis.....	73
Capítulo 4 Propuesta	74
Objetivo de la Enmienda NIIF 16	74
Modificaciones para el registro contable	76
Aplicación practica.....	77
Ejemplos del impacto en la contabilidad	78
Contabilización en los libros	80
Criterio para la aplicación del registro	80
Conclusiones	88
Recomendaciones.....	91
Referencias	92

Índice De Tablas

Tabla 1 <i>Matriz#1 Comparación de opiniones</i>	68
Tabla 2 <i>Matriz#2 Comparación de opiniones</i>	69
Tabla 3 <i>Matriz#3 Comparación de opiniones</i>	70
Tabla 4 <i>Matriz#4 Comparación de opiniones</i>	71

Índice Gráficos

Figura 1 La contabilidad en la edad antigua tomado de: Evolución de la Contabilidad	2
Figura 2 La Contabilidad en la Edad Media tomado de: Evolución de la contabilidad	3
Figura 3 La contabilidad en la Edad Moderna tomado de: Evolución de la contabilidad	3
Figura 4 Jerarquía de los principios emitidos en EEUU.....	8
Figura 5 Historia de la contabilidad en el ecuador tomado de: Antecedentes históricos 2019.....	14
Figura 6 Clasificación de la industria cementera en el Ecuador tomado de: Revista Scielo 2020.....	20
Figura 7 Contabilización de los arrendamientos NIC 17-NIIF 16 tomado de: Deloitte 2020.....	24
Figura 8 Cuerpos legales vinculados a la figura jurídica de arrendamiento Elaborado por el autor	33
Figura 9 Clasificación de los derechos de la constitución del Ecuador tomado de: Liseth Karen 2018	33
Figura 10 Artículos vinculados al código civil Elaborado por el autor Código Tributario.....	35
Figura 11 Artículos vinculados al arrendamiento mercantil Elaborado por el autor	37
Figura 12 Tipos de compañías tomado de: Tributación académica 2020.....	38
Figura 13 Principales funciones de la ley de Régimen Tributario Interno tomado de: Tributación académica 2020	38
Figura 14 Contrato de arrendamiento elaborado por el autor	43
Figura 15 Componentes del arrendamiento financiero tomado de: Mindomo	45
Figura 16 Componentes del arrendamiento operativo tomado de: Andrea Mendoza 2020.....	47
Figura 19 Descripción del enfoque cualitativo tomado de: Asesoría SAT.....	59
Figura 18 Criterios para la aplicación de la NIIF 16 Tomado de: Bdo Ecuador 2020	80
Figura 19 Contabilización concesiones#1 diferimiento de pagos de arriendo.....	82
Figura 20 Contabilización de concesiones#2 Condonación de arriendo	83

Figura 21 Contabilización de concesiones#3 Conversión de pagos de arriendos fijos	84
Figura 22 Contabilización de concesiones #4 Condonación de arriendo	85
Figura 23 Contabilización de concesiones#5 Condonación de arriendo acumulado	86
Figura 24 Contabilización de las concesiones#6 Incremento proporcionado al final del plazo del arriendo	87

Resumen

La pandemia del coronavirus ha originado inconvenientes en las compañías a nivel mundial, especialmente en la actividad de la industria cementera, en el tema de los arrendamientos y su correspondiente contabilización. Antes de enfrentar esta crisis sanitaria, esta actividad se desempeñaba con normalidad, pero bajo los efectos del COVID-19, los arrendatarios han tenido que solicitar a sus arrendadores modificaciones a los contratos de arrendamientos operativos. Los arrendadores han respondidos de diferentes maneras: condonando parcial o totalmente algunos cánones de arrendamiento, difiriendo el cobro de ellos, extendiendo los plazos del contrato o una combinación de esas respuestas.

La NIIF 16 “Arrendamientos”, antes del COVID-19, ya incluía una sección que normaba la contabilización de las modificaciones a los contratos originales de arrendamiento, que demandaba un complejo tratamiento contable. La presencia del COVID-19 y la aparición de diferentes tipos de concesiones de los arrendadores a favor de los arrendatarios, obligó en mayo del 2020 al IASB - International Accounting Standards Board a emitir unas modificaciones a la NIIF 16, con el propósito de simplificar la contabilización de las modificaciones a los contratos de arrendamientos que se deriven por los efectos del COVID-19.

La problemática de este tema consiste en orientar a los preparadores de la información financiera de las compañías, con los modelos de contabilización que los arrendatarios y arrendadores deben incorporar en sus registros contables para contabilizar cada una de las modificaciones a los contratos de arrendamientos acordadas por las partes, como una consecuencia del COVID-19.

Palabras Clave: Arrendamientos, Accounting, NIIF, modificaciones, arrendatarios, arrendadores.

Abstract

The coronavirus pandemic has caused problems for companies worldwide, especially in the cement industry, leasing and related accounting. Before facing this health crisis, this activity was carried out normally, but under the effects of COVID-19, tenants have had to request modifications to operating leases from their landlords. Landlords have responded in different ways: by partially or totally waiving some lease fees, deferring payment, extending contract terms, or a combination of those responses.

IFRS 16 "Leases", prior to COVID-19, already included a section regulating the accounting for modifications to original leases, which required complex accounting treatment. The presence of COVID-19 and the emergence of different types of leaseholders' concessions in favor of tenants, forced in May 2020 the IASB - International Accounting Standards Board to issue modifications to IFRS 16, with the aim of simplifying the accounting for modifications to leases resulting from the effects of COVID-19.

The problem of this topic is to guide the preparers of the financial information of the companies, with the accounting models that tenants and lessors must incorporate in their accounting records to account for each of the modifications to the leases agreed by the parties, as a consequence of COVID-19.

Keywords: Leases, Accounting, IFRS, modifications, tenants, landlords.

Introducción

Antecedentes

Origen de la contabilidad

Los orígenes de la contabilidad se remontan a las antiguas civilizaciones donde el hombre tenía la necesidad de llevar un control y un registro de todas las actividades realizadas tanto por él como por los otros habitantes que conformaban su comunidad. Ellos se enfrentaban a la dificultad de realizar operaciones aritméticas. No obstante, empezaron a llevar a cabo la realización de operaciones rústicas matemáticas, las que consistían en sumar y restar los objetos que tenían en su posición para de tal manera ir incrementando el aprendizaje.



Figura 1 La contabilidad en la edad antigua tomado de: Evolución de la Contabilidad

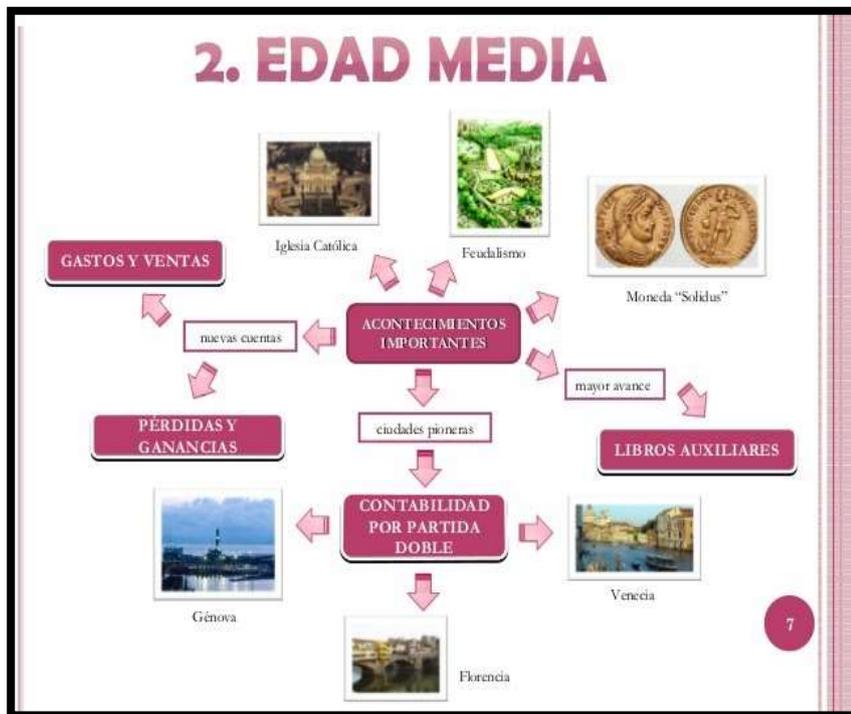


Figura 2 La Contabilidad en la Edad Media tomado de: Evolución de la contabilidad

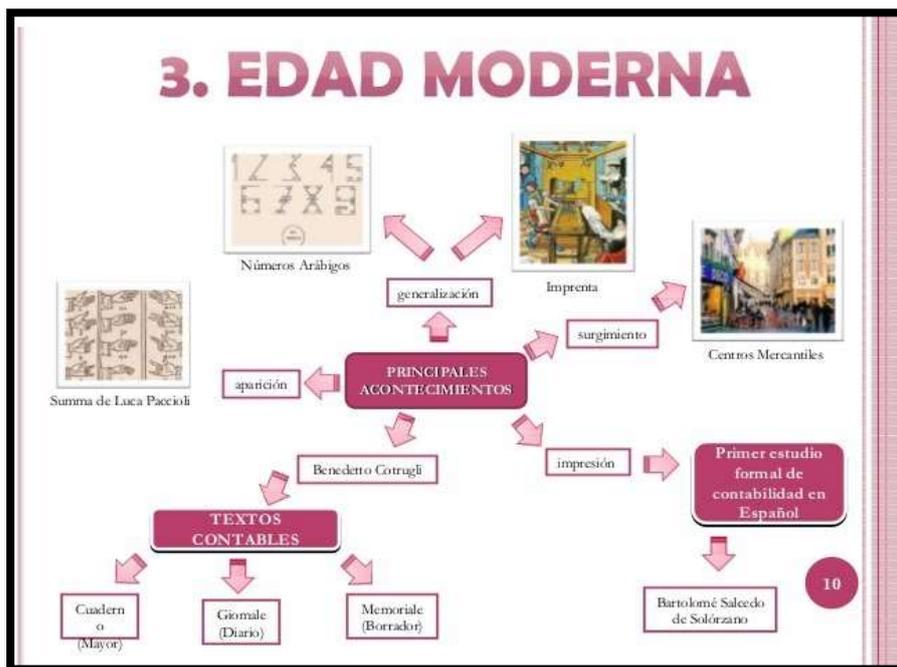


Figura 3 La contabilidad en la Edad Moderna tomado de: Evolución de la contabilidad

De acuerdo a Thompson (2021) en el año 6000 A.C, se observaban elementos necesarios para considerar la existencia de actividades contables, por un lado la escritura, por otro los números y desde luego elementos económicos indispensables, como ser el concepto de propiedad y la aceptación general de una unidad de medida de valor. El antecedente más remoto de esta actividad es una tablilla de barro que actualmente se conserva en el Museo Semítico de Harvard, considerada como el testimonio contable más antiguo, originario de la Mesopotamia, donde años antes se había desarrollado una civilización, llegando la actividad económica a tener gran importancia por los primeros vestigios de organización bancaria encontrados en el Templo Rojo de Babilonia, ya que se recibían depósitos y ofrendas que se presentaban con intereses.

Así mismo los romanos tenían la particularidad de que cada vez que ejecutaban una actividad matemática-contable dejaban escrito todos los movimientos y actividades que se efectuaban. Según Thompson (2021), los romanos tenían dos libros para ejecutar la contabilidad: el adversaria y el Codex de los cuales se menciona lo siguiente;

El Adversaria estaba constituido por dos hojas adversas unidas por el centro, destinado a efectuar registros referentes al Arca (Caja), dividido en dos partes, el lado izquierdo denominado el Accepta o Acceptium destinado a registrar los ingresos y en el lado derecho denominado el Expensa o Expensum destinado a registrar los gastos. El Codex estaba también constituido por dos hojas adversas unidas por el centro, destinadas a registrar los nombres de la persona, causa de la operación y monto de la misma. Se encontraba dividido en dos partes, el lado izquierdo denominado “Accepti” destinado a registrar el ingreso o cargo a la cuenta y el lado derecho “Respondi” destinado al acreedor (Thompson, 2021).

Entre los siglos VI y IX en Constantinopla, se emite el “**Solidus**” de oro con peso de 4.5 gramos, que se constituyó en la moneda más aceptada en todas las transacciones internacionales, permitiendo mediante esta medida homogénea el registro contable. Razón por la cual, no es raro que ciudades italianas alcanzaran un alto conocimiento y desarrollo máximo de la contabilidad. En 1157, Ansaldus Boilardus notario genovés, repartió beneficios que arrojó una asociación comercial, distribución basada en el saldo de la cuenta de ingresos y egresos dividida en proporción a sus inversiones. Se conservan desde 1211 en Florencia, cuentas

mantenidas por un comerciante florentino anónimo con características distintas para llevar los libros, método peculiar que dio origen a la Escuela Florentina, donde el Debe y el Haber van arriba el uno al lado del otro en diferentes párrafos cada cual.

Los comerciantes, navegantes y administradores fueron mejorando cada vez más y potenciando sus capacidades para pasar de un ámbito matemático al contable. Es así como, a partir del siglo XIII, se inicia el primer tipo de contabilidad mediante el control de los cobros y gastos que usaban las personas dedicadas a las finanzas de esa época. La historia muestra que en épocas como la egipcia o romana se manejaban técnicas contables que de alguna manera constituían registros de entradas y salidas de productos comercializados. En Egipto, los escribas eran los encargados de llevar las cuentas a los faraones dado que podrían anotar las tierras y bienes conquistados (Diaz, 2017).

Además, de acuerdo con Diaz (2017), Benedicto Cotrugli en el año 1458 se refirió al tema de la Partida Doble en el libro *“Della Mercatura Et del Mercante perfetto”* donde indicaba que todo comerciante debía llevar tres libros: Mayor, Diario y Borrador. También sugirió la conveniencia de realizar un balance anual con base en el registro del libro mayor. Su principal mérito fue haber sentado las bases para que años más tarde, Fray Luca Pacioli, desarrollara y perfeccionara el método contable gráfico.

En 1494, Fray Luca Pacioli editó su primera obra *“Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni et Proportionalitá”* (impresa en Venecia), donde enunció los principios fundamentales relativo a las cuentas y libros. Explicó todo lo de la partida doble y trató también lo relacionado con los registros contables de los comerciantes. Fue considerado el padre de la contabilidad moderna. A lo largo del siglo XVI se produjo en toda Europa la progresiva difusión contable de la partida doble (Diaz, 2017).

Como resultado, ha surgido un mercado de valores no organizado en forma de oficinas no especializadas. Esto llevó al gobierno a contemplar la idea de establecer un mercado para regular la emisión y negociación de valores, de manera que garantizara una negociación segura, rápida y fácil, y protegiera a los pequeños ahorradores, a través de un mecanismo que definiría un precio justo basado en sobre la oferta y la demanda. Los sucesivos planes económicos requerían el establecimiento de dicho mercado y varias partes comenzaron a prepararse, con el apoyo del gobierno, para establecer un mercado de valores organizado. En 1975 y 1976, el Banco Central

realizó estudios intensivos, en cooperación con la Corporación Financiera Internacional (CFI) del Banco Mundial, y quedó claro que el tamaño de la economía nacional y la participación del sector privado en ella a través de sociedades anónimas públicas y su amplia base de inversores justificaba tal paso. Dicho mercado fue percibido como un creador y proveedor de oportunidades muy necesarias para el crecimiento económico que estimularía y estimularía la actividad económica. Estos esfuerzos conjuntos dieron sus frutos, y se promulgó la Ley Temporal No. 31 del año 1976, y en consecuencia se estableció lo que se conoció como Mercado Financiero de Amman. Por resolución de Gabinete del 16 de marzo de 1977 se creó un Comité de Administración de la AFM, que entró en acción de inmediato; y la operación en AFM comenzó el 1 de enero de 1978.

La Ley establecía los objetivos de la AFM de la siguiente manera: movilizar el ahorro fomentando la inversión en valores; canalizando así el ahorro al servicio de los intereses de la economía nacional; regular la emisión y negociación de valores de manera que asegure la solidez, facilidad y rapidez de las transacciones para salvaguardar los intereses financieros nacionales y proteger a los pequeños ahorradores; y proporcionar los datos y estadísticas necesarios para lograr los objetivos de AFM.

Desde entonces y hasta la fundación de la Bolsa de Valores de Amman, se ha logrado mucho. La negociación en el Mercado Secundario aumentó de JD9,7 millones en 1978 a JD3,000 millones en 2013; la capitalización de mercado de las acciones suscritas es actualmente de alrededor de 18.200 millones de dinares jordanos, en comparación con alrededor de 286 millones de dinares jordanos a fines de 1978; y el número de sociedades cotizadas pasó de 66 en 1978 a 240 a fines de 2013.

En 1997, el gobierno jordano adoptó una política de reforma de reestructuración integral para el mercado de capitales de Jordania, basada en lo que se había logrado durante los veintidós años anteriores, con el objetivo de traer la Capitalización en las empresas en 1988 (Abu-Nassar & Rutherford, 1996). Durante la última década, la economía jordana y los mercados de capital jordanos mostraron una mejora general en el desempeño de la actividad económica.

Las principales características de la reestructuración y reforma de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Valores (1997) fueron los cambios institucionales en el mercado de capitales, la introducción de la automatización de las operaciones de negociación y compensación y liquidación, la eliminación de obstáculos que restringen

la inversión, fortalecer el seguimiento y la vigilancia del mercado de capitales, introduciendo nuevos servicios financieros y nuevos instrumentos financieros para lograr el mayor nivel posible de transparencia y proporcionar el entorno adecuado para lograr la negociación ordenada de valores.

El programa de reforma resultó en el establecimiento de tres nuevas instituciones: la Comisión de Valores de Jordania, una Bolsa de Valores y un Centro de Depósito de Valores. De conformidad con las disposiciones de la Ley de Valores la Comisión de Valores de Jordania (JSC) se estableció en 1997 como organismo gubernamental para regular y supervisar el mercado de capitales de Jordania. La Bolsa de Valores de Amman (ASE) se inauguró formalmente en marzo de 1999; administrado por el sector privado, es una persona jurídica sin fines de lucro con autonomía administrativa y financiera. El Centro de Depósito de Valores (SDC) se estableció en mayo de 1999 como una entidad del sector privado para supervisar el registro y la transferencia de propiedad de los valores negociados y la liquidación de precios de dichos valores entre los corredores financieros. En consecuencia, la creación de la AFM y su posterior desarrollo ha tenido un gran impacto en la profesión de contabilidad y auditoría en Jordania (Al-Rai y Dahmash, 1998). Antes del establecimiento de las empresas AFM, la información financiera se dirigía principalmente al gobierno ya los acreedores. Posteriormente, para ayudar a los inversores a tomar decisiones de inversión informadas, aumentó la demanda de más divulgación financiera, informes financieros creíbles y estados financieros auditados. El establecimiento de la AFM ha alentado.

Durante el período del mandato británico, los contadores británicos establecieron firmas contables locales en varios de sus mandatos en Oriente Medio, principalmente en Egipto, Palestina e Irak. Emplearon a residentes de la región para auditar sucursales o subsidiarias de empresas británicas, así como empresas locales con propiedad británica. En Jordania, durante la década de 1920, no había empresas de auditoría en el país porque la economía era primitiva. Por lo tanto, los auditores de la orilla occidental del río Jordán llevaron a cabo todo el trabajo de contabilidad o auditoría. Durante la década de 1930, luego de la promulgación de la primera constitución jordana y la elección del Consejo Legislativo, y como resultado del surgimiento de empresas públicas jordanas, la demanda de servicios de contabilidad y auditoría en Jordania aumentó de tal manera que el desarrollo de una profesión

autóctona era inevitable. Esto se materializó durante la década de 1940, cuando comenzó a surgir una incipiente profesión jordana de contabilidad y auditoría. En 1944, la primera firma de auditoría jordana, George, Kader and Co., comenzó a ejercer. Debido a los problemas políticos resultantes de la guerra árabe-israelí, una segunda firma de auditoría, Saba and Co., se mudó de Jerusalén a Jordania en 1948 para abrir una oficina permanente en Amman. Esas dos firmas dominaron la auditoría jordana.

“Para satisfacer las crecientes necesidades de desarrollo económico durante la década de 1950, el gobierno jordano estableció una serie de grandes empresas, incluidas Jordan Cement Factory en 1951, Jordan Phosphate Mines Company en 1953, Jordan Petroleum Refinery Company en 1956 y Arab Potash Company en 1958.

Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en el Mundo

Estados Unidos de América: ARB-APB-FAS



Figura 4 *Jerarquía de los principios emitidos en EE.UU.*

En el año 1920, el *American International Assurance*, AIA por sus siglas en inglés, crea el Comité de Terminología, emitiendo 11 Boletines de Terminología Contable llamados ARB, con la finalidad de recopilar y clasificar los distintos conceptos contables utilizados hasta ese momento. Este Comité tuvo vigencia hasta 1929. Con la profunda crisis económica de 1929 producto del crac bursátil de Nueva York, los Estados Unidos prestó gran importancia al tema contable. De acuerdo a

Vílchez (2009) al respecto, entre 1930 y 1933, el AIA y la Bolsa de Valores York crean el Comité de Procedimientos contables (CAP) cuyo objetivo era aconsejar a la Bolsa en temas contables además el comité anterior paso a formar parte de este nuevo comité.

En la primera década de los años 1930, posterior a la crisis del mercado suscitada en el año 1929, Una comisión especial del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados, AICPA por sus siglas en inglés, en concordancia con el “New York Stock Exchange”, estableció la creación de los siguientes cinco principios de contabilidad con la finalidad de mejorar la práctica o ejecución de la actividad contable: (a) el principio de costo histórico, (b) principio de reconocimiento de ingresos, (c) principio de congruencia, (d) principio de periodo de tiempo y (e) principio de divulgación total.

De acuerdo a Jacopo et al. (2007), en el año 1934 el Congreso creó la SEC *Securities Exchange Commission*, SEC por sus siglas en inglés, con autoridad para prescribir los métodos a ser seguidos en la preparación de los reportes financieros. De la misma forma la SEC se encargó de asegurarse del cumplimiento de sus lineamientos en la presentación de la información financiera por parte de las empresas que emitían acciones y las comercializaban en el mercado de valores. Por su parte, el AICPA recalcó la importancia de aplicar esta metodología por lo cual en el año 1936 publicó el “Examen de los estados financieros” que introdujo los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, GAAP por sus siglas en inglés. Durante la década de los 40’s, el Comité para los principios contables permitió el uso de métodos contables alternativos en los que hubiera diversidad en la aplicación de prácticas aceptadas, en contra del tradicional registro por costo histórico, el cual se basa en la asignación de un valor en libros equivalente al precio de adquisición. Por el otro lado, con base en los nuevos tratamientos contables alternativos, ciertas partidas se pueden registrar considerando un valor de mercado, es decir un valor que refleje de mejor forma el precio al cual dichas partidas se podrían transar

De 1938 a 1959, el Comité de Procedimientos Contables emitió 51 Boletines, de Investigación Contable, ARB por sus siglas en inglés.

A medida que transcurrió el tiempo, el CAP recibió muchas críticas e incluso enfrentó en el Tribunal Supremo demandas por parte de empresas que alegaban que sus pronunciamientos eran adversos a los resultados económicos que las empresas tenían que informar. Este fue el caso de una empresa de la industria de electricidad que

se oponía al tratamiento del pasivo por impuesto diferido, obligación que el CAP propuso con el boletín #44.

Por ello, el Tribunal Supremo de USA estableció que el CAP tenía derecho a opinar sobre el asunto. Por años, críticos señalaron al CAP como una organización que ofrecía demasiadas opciones para tratar un mismo evento de contabilidad. Ante este reclamo y atendiendo las críticas, el AICPA decidió reemplazarlo por el Accounting Principles Board, APB por sus siglas en inglés (Marrero, 2015).

Desde 1959 a 1972, la Junta de Principios Contables emitió 31 opiniones de principios Contables, APB Opinions por sus siglas en inglés. Pero, durante la década del setenta, fue duramente criticada por el sector empresarial y de gobierno, principalmente por contar con miembros que participaban de la emisión de normas contables y mantenían vinculación laboral con el sector empresarial, generando conflicto de interés; y adicionalmente, por la conceptualización de su normativa contable (Vílchez, 2009).

Hasta que el año 1971 nace el FASB, la Junta para normas contables y financieras, por sus siglas en inglés, un cuerpo independiente encargado de la elaboración de las normas contables. Esta Junta, trabajando a tiempo completo, sustituiría a la Junta de principios contables. Durante la década de los 80's, periodo caracterizado por procesos de adquisiciones y fusiones de diferentes grupos empresariales en los que los ejecutivos financieros ponían especial atención al logro de utilidades contables para la obtención de bonos, el FASB llevó a la emisión de revelaciones adicionales y detalló de forma muy estricta la manera en la que las normas contables debían ser interpretadas. De esta forma, a través de los años, el FASB ha constituido y sigue constituyendo el Órgano encargado de la emisión, estudio y emisión de los FAS, correspondientes a los USGAAP, es decir los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos de América.(Jacopo et al., 2007).

Al transcurrir el año 1973 y con la finalidad de suplir la falta de eficiencia del APB en lo relativo al Marco Conceptual, el primer objetivo de la FASB fue formular un sistema coherente e interrelacionado de objetivos y bases fundamentales que pudieran conducir a la emisión de normas consistentes, que indicaran la naturaleza, función y límites de la información financiera. Es así como definió los siguientes conceptos: (a) usuarios y objetivos de los estados financieros, (b) las hipótesis contables básicas, (c) las características cualitativas de la información contable, (d)

elementos de los estados financieros y (e) reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros. La FASB no es parte del AICPA como fue su antecesor. Vélchez (2009).

Después de varios años de trabajo El FASB, en 1985 emitió sus «Declaraciones de Conceptos sobre Contabilidad Financiera «cuya finalidad es pretender poner de manifiesto los objetivos y fundamentos que constituyen la base para el desarrollo de las normas de contabilidad financiera y presentación. Estas Declaraciones de Conceptos constituyen el Marco Conceptual del FASB, con ellas se pueden estructurar en diversos conceptos que se abordan pero que se pueden estructurar en los siguientes: (a) usuarios y objetivos de los estados financieros, (b) las hipótesis contables básicas, (c) las características cualitativas de la información contable, (d) elementos de los estados financieros, (e) reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros. Por ello en las publicaciones sobre la teoría de los marcos conceptuales se detallaba lo siguiente;

El SFAC 1 señala que los principales usuarios de la información financiera son aquellos que basan sus decisiones en sus relaciones con las entidades y en el conocimiento que poseen acerca

El SFAC 2 establece las características cualitativas de la información contable⁴ precisando además el orden de jerarquía entre ellas. A partir de la definición de que información fuera útil para un propósito determinado del usuario; se definen las características cualitativas que hagan útil dicha información

El SFAC 6 establece los elementos de los estados financieros que agrupan por categorías las diversas características de los recursos económicos que se encuentran presenten o fluyen hacia la entidad.

El SFAC 5 establece los criterios de reconocimiento de los estados financieros el criterio de reconocimiento es el proceso de registro de una partida en los estados financieros de una entidad como un activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.(Vélchez, 2009)

Esta Junta, trabajando a tiempo completo, sustituyó a la Junta de Principios Contables. Durante la década de los 80's, periodo caracterizado por procesos de adquisiciones y fusiones de diferentes grupos empresariales en los que los ejecutivos financieros ponían especial atención al logro de utilidades contables para la obtención

de bonos, la FASB estableció requisitos de revelaciones adicionales y detalló de forma muy estricta la manera en la que las normas contables debían ser interpretadas. Es así como, a través de los años, la FASB ha constituido y sigue constituyendo el órgano encargado del estudio, emisión y publicación de las Normas de Contabilidad Financiera, la FASB por sus siglas en inglés, parte importante de los USGAAP, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de América. (Jacopo et al., 2007).

Gran Bretaña -NIC-NIIF

De acuerdo a Zeff (2012), luego de la Segunda Guerra Mundial, cada país tenía sus propios principios de contabilidad o práctica contable propia. Aun entre los principios de contabilidad de países con mercados de capitales activos en los que las compañías cotizantes dependían fuertemente de la financiación de Estados Unidos de América, Canadá, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, había diferencias importantes. Por ejemplo, en Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, las compañías podían revaluar su propiedad, planta y equipo, incluyendo las propiedades de inversión. En EE. UU. y Canadá, principalmente por la influencia conservadora de la Securities and Exchange Commission (SEC), las compañías se adhirieron al costo histórico. El UEPS era ampliamente usado en los inventarios en EE. UU., pero en Canadá su uso estaba limitado a unas pocas industrias.

Esto motivó a que, en el año 1973, Ashley Berson junto con Joseph P. Cummings de los Estados Unidos de América promuevan la fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC por sus siglas en inglés, con el objetivo de promover la armonización internacional de normas de contabilidad y disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países. Fue el primer organismo que emitió las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC por sus siglas en español o IAS por sus siglas en inglés.

Si bien el IASC tuvo buena acogida y respaldo, en el año 2001 fue reemplazado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB por sus siglas en inglés, quién asume las responsabilidades de emisión de los estándares de contabilidad. Una de las primeras tareas del IASB fue revisar las NIC emitidas por el IASC, su antecesor. Luego, empezó a emitir nuevos principios de contabilidad con el nombre de Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF por sus siglas en español o IFRS por sus siglas en inglés.

A partir del año 2005, todas las compañías o entidades que participaban en el mercado regulado debieron preparar sus cuentas consolidadas con arreglo a las NIIF adoptadas en la Unión Europea, a través de un complejo proceso de refrendación. Esto fue una iniciativa del Gobierno del Reino Unido de que todas las entidades debían aplicar las NIIF en la Unión Europea en vez de los UKGAAP (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Reino Unido) en la preparación de sus estados financieros. Esto incluyó a las filiales de las sociedades matrices que se cotizaban en el mercado de valores, otras sociedades privadas (que eran más de 2 millones en el Reino Unido), asociaciones e individuos autónomos (pero no sociedades de beneficencia).

De acuerdo a Gerencie C.A, (2020), en la actualidad, las NIIF se han convertido en las normas más aplicadas en la elaboración de informes financieros, superando incluso a los USGAAP, siendo de aplicación obligatoria en más de 160 países. Por su parte, desde el año 2007, Estados Unidos de América permite que las empresas extranjeras que participan en su mercado de valores presenten sus estados financieros conforme a las NIIF, sin necesidad de incluir información comparativa preparada bajo USGAAP. En el caso de Canadá, las sociedades de inversión tuvieron que adoptar las NIIF a partir del 1 de enero de 2014, mientras que para aquellas entidades con actividades sujetas a tarifas reguladas el plazo se amplió hasta 1 de enero de 2015. Y finalmente, en América del Sur es obligatorio el uso de las NIIF en algunos países desde el 2010, en otros desde el 2012.

La Contabilidad en el Ecuador

En el Ecuador no existían principios de contabilidad. Los registros contables y estados financieros de las compañías eran preparados con base a los lineamientos establecidos por la Ley de Impuesto a la Renta (hoy Ley de Régimen Tributario Interno), la Ley de Compañías y las Resoluciones de la Superintendencia de Compañías (hoy Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros). Esto le otorgaba a la contabilidad ecuatoriana un carácter fiscal.

Fue en la década de 1960, con el establecimiento en Ecuador de sucursales de compañías de contabilidad y auditoría americanas y europeas, como Price Waterhouse, Deloitte Haskins & Sells, Arthur Andersen y Peat Marwick Michell, que la contabilidad ecuatoriana empezó a tener un giro, al considerarse la aplicación de

principios de contabilidad generalmente aceptado en Estados Unidos de América, USGAAP por sus siglas en inglés, para la contabilización de ciertas transacciones.

Una de las primeras manifestaciones de principios de contabilidad propios de Ecuador se dio en la década de los setenta, cuando en el XIII Congreso Nacional de Contadores en el Ecuador en noviembre de 1975, se presentó un marco conceptual basado en el APB Statement 4, parte de los USGAAP, y que se denominó “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Ecuador”. Luego, estos PCGA fueron divulgados por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, ente técnico de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, organismo máximo que representa a la profesión contable, en la Asamblea Nacional de 1978. Posteriormente estos principios contables fueron ratificados por la Superintendencia de Compañías mediante resolución en el año de 1987.



Figura 5 Historia de la contabilidad en el Ecuador tomado de: Antecedentes históricos 2019

Después de los PCGA, en el Ecuador se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) vigentes en esa época, normas que según Resolución FNCE.09.01.96 emitida en el año 1996 por la Superintendencia de Compañías, debían de ser adoptadas por las sociedades bajo su supervisión y control. Además, las NIC sirvieron como base para el desarrollo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), que en los años de 1999 y 2001 fueron emitidas por la Federación Nacional de

Contadores del Ecuador. Debido a estos acontecimientos el Ecuador se constituyó en el primer país miembro de la Asociación Interamericana de Contabilidad que dictó normas nacionales para la profesión, sin perjuicio de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), como normas supletorias.

Las NEC fueron ratificadas por la Superintendencia de Compañías y constituyeron la normativa contable vigente hasta el año 2009. En este año las empresas del Ecuador empezaron con los denominados períodos de transición para cambiar de NEC a NIIF. Una vez más la Superintendencia de Compañías estableció como obligatoria la aplicación de las NIIF para las empresas bajo su supervisión y control. A pesar de que los cambios de normativa contable empezaron desde el 2009, desde el 2006 la Superintendencia de Compañías, ya se había manifestado al respecto, indicando nuevamente el cambio de normativa contable. Así es como, en el país se creó la obligatoriedad de aplicación de las NIIF, para la presentación de los estados financieros en todas y cada una de las entidades y empresas del país.

De acuerdo a Chávez & Herrera (2014), siguiendo el paradigma contable de institucionalizar la simetría de la aplicación de la técnica contable, la Superintendencia de Compañías estableció un cronograma para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera que fue ejecutado durante los años 2010, 2011 y 2012.. Esta situación provocó el incremento de la demanda por parte del personal contable de las compañías, por adquirir el conocimiento necesario para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

De acuerdo Chacón (2008) a mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y se determina que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009. Por medio de la mencionada resolución fue que en el Ecuador dejaría de aplicar las normas ecuatorianas de contabilidad y de hoy hasta la actualidad toda entidad o compañía debe aplicar la contabilidad soportada por las normas internacionales de información financiero, para ello se establecieron artículos son los siguientes;

Artículo Primero: Establecer el siguiente cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”

por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías:

Aplicarán a partir del 1 de enero del 2010: Las Compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa.

Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

Aplicarán a partir del 1 de enero de 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

Artículo Segundo: Como parte del proceso de transición, las compañías que conforman los grupos determinados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero elaborarán obligatoriamente hasta marzo del 2009, marzo del 2010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente: (a) Un plan de capacitación, (b) El respectivo plan de implementación y (c) La fecha del diagnóstico de los principales impactos de la empresa.

Artículo Tercero: La Superintendencia de Compañías ejercerá los controles correspondientes para verificar el cumplimiento de estas obligaciones, sin perjuicio de cualquier control adicional orientado a comprobar el avance del proceso de adopción.

Artículo Cuarto: Sin perjuicio de los plazos señalados en los artículos que anteceden, cualquier compañía queda en libertad de adoptar anticipadamente la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” antes de las fechas previstas, para lo cual deberá notificar a la Superintendencia de Compañías de este hecho.

Artículo Quinto: Dejar sin efecto el Artículo Tercero de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año.

Artículo Sexto: Establecer que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad “NEC”, de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, se mantendrán vigentes hasta el 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de diciembre del 2010 y hasta el 31 de diciembre del 2011 para las compañías y entes mencionados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero de esta Resolución, respectivamente.

Artículo Séptimo: Registro Oficial.(Chacón, 2008).

En la actualidad, al cumplirse más de una década desde que Ecuador adoptó las NIIF, el IASB ha realizado varias modificaciones a las NIC emitidas por el IASC, de las cuales están vigentes 27; y ha emitido 17 Normas Internacionales de Información Financiera.

Implementación de NIIF

De acuerdo a Chávez & Herrera (2014) Ecuador siguiendo el paradigma contable de institucionalizar la simetría de la aplicación de la técnica contable establece en el año 2008, a Aplicación de las NIIF en Ecuador desde la perspectiva contable positiva / 25 través de la Superintendencia de Compañías, un cronograma para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera. A partir de la resolución emitida por el órgano regulador de la actividad empresarial, nace la necesidad de la capacitación en lo referente a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta situación provocó el incremento de la demanda por adquirir el conocimiento necesario para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Las compañías ecuatorianas enmarcadas en la necesidad de presentar los informes financieros de una forma simétrica se embarcaron en el nuevo mundo de las Normas Internacionales de Información Financiera.

En la actualidad el Ecuador al cumplir más de una década en haber adoptado las NIIF el IASC (El comité de Normas internacionales de contabilidad) ha realizado varias modificaciones en cada normativa, desde su nacimiento ha emitido 41 normas, de las cuales en la actualidad solo están vigentes 27. Desde 2003 se comenzaron a emitir las NIIF con el afán de sustituir a las normas internacionales de contabilidad. En la actualidad existen promulgadas 17 Normas Internacionales de Información Financiera.

Los arrendamientos

Los contratos de arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo determinado. El arrendador es el que otorga el bien para el uso y goce por parte el arrendatario, quién obtiene los beneficios a través del uso.

1.4.1 NIC 16 Arrendamientos

1.4.2 NIIF 17 Arrendamientos

1.4.3 Enmiendas a la NIIF 17 por COVID-19

1.4.5 la industria cementera

El 1 de enero del año 2010 por Resolución de la Superintendencia de compañías se adoptarían el uso de las NIIF en sustitución de las NEC por la cual en dicho año se estableció un cronograma o calendario adaptable a todas las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, formando tres grupos de empresas para la implementación en la cual;

El primer grupo partió a inicios del año 2010 para las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercados de Valores y las compañías que ejercían actividades de auditoría externa; el segundo grupo deberían aplicar a partir del 01 de enero del 2011 afectando a las compañías que tenían activos totales, iguales o superiores a 4M\$ al 31 de diciembre del 2007; y el tercer grupo a partir del 01 de enero del 2012, para el resto de compañías no consideradas en los grupos anteriores.

Posteriormente se realizó tres fases para su implementación diagnóstico conceptual, evaluación del impacto y la planificación de la convergencia de las NEC a NIIF e implementación y formulación paralela de balances bajo NEC a NIIF. Una de las dificultades que tuvieron las empresas en esta conversión fue que cuando aplicaban las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) las empresas estaban acostumbradas a presentar solamente el balance general y el estado de pérdidas y ganancias; sin embargo, con la adopción de las NIIF es obligatorio presentar un juego completo de estados financieros: estado de situación financiera, estado de resultados integral, estado de cambios en el patrimonio, estado de flujos de efectivo y las notas explicativas a los estados financieros.(Jiménez et al., 2017).

Al quedar establecido la aplicación de las NIIF en el país cada norma se aplicaba de acuerdo al sector como es el caso de la NIC 17 para la contabilización de los contratos de arrendamientos financieros y operativos se los realizaba de la siguiente manera; en el arrendamiento financiero se idéntica el activo y cuenta con un con un valor razonable para que se ofrezca el precio al público o la persona que desea arrendar el bien, el reconocimiento inicial indica que los arrendadores (dueños del activo), deberán reconocer en su estado de situación financiera como activos de una partida para cobrar, el mismo con un valor igual al de la inversión hecha por el contrato de arrendamiento, por su parte el arrendamiento operativo el propietario de un activo transfiere el acceso o uso de su activo a la persona que arrenda, a cambio de un pago de dinero además presentaran en sus informes financieros la situación de sus activos financieramente dedicados a los arrendamientos operativos, sus ingresos son reconocidos de forma lineal por el tiempo del arrendamiento, no obstante, su depreciación de los activos arrendados se realizara de acuerdo a lo que sigue el arrendador. (Contador Profesional C.A, 2017)

NIC 17 reemplazada por la NIIF 16

De acuerdo a Deloitte (2016) en el mes de abril del año 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adoptó la NIC 17 Arrendamientos, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en diciembre de 1997. La NIC 17 Arrendamientos sustituyó a la NIC 17 Contabilidad de Arrendamientos que fue emitida en septiembre de 1982. En abril de 2001, el Consejo adoptó la SIC-15 Arrendamientos Operativos—Incentivos, que había sido originalmente emitida por el Comité de Interpretaciones del IASB en diciembre de 1998. En diciembre de 2001, el Consejo emitió la SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. La SIC-27 había sido originalmente desarrollada por el Comité de Interpretaciones del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad para proporcionar guías para la determinación, entre otras cosas, si un acuerdo que conlleva la forma legal de un arrendamiento cumple la definición de un arrendamiento según la NIC 17. En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 17 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. En diciembre de 2004, el Consejo emitió la CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento.

Es por ello que en enero del año 2016 el Consejo emitió la NIIF 16 Arrendamientos. La NIIF 16 reemplaza a las NIC 17, CINIIF 4, SIC-15 y SIC-27. La NIIF 16 establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos

La industria cementera

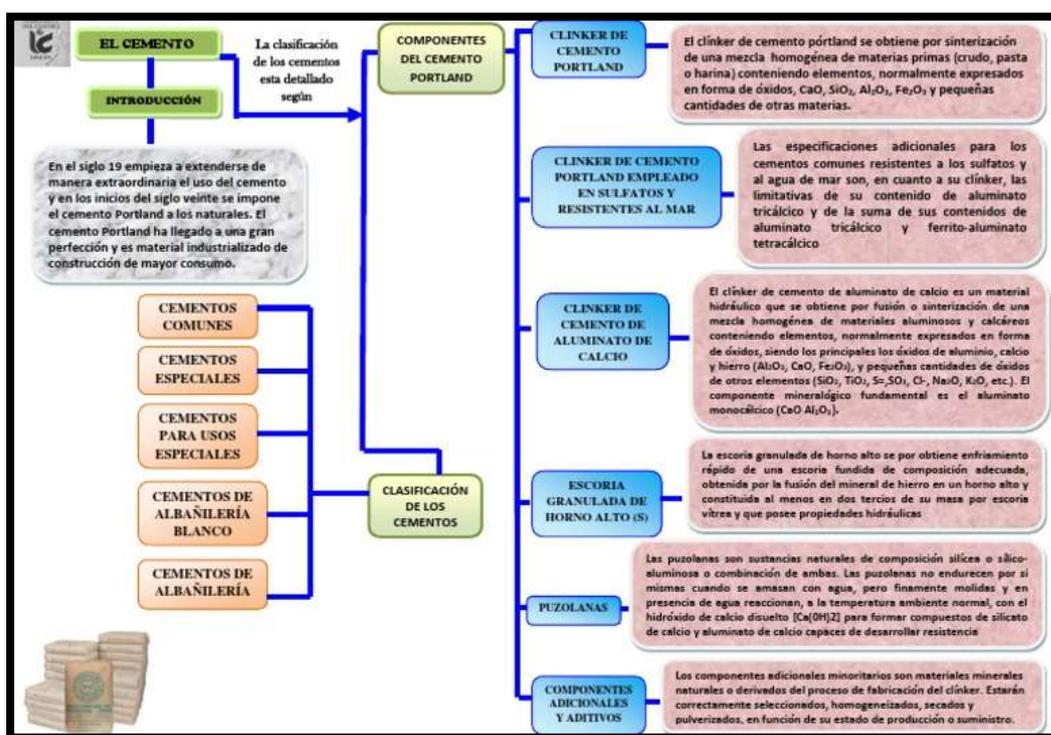


Figura 6 Clasificación de la industria cementera en el Ecuador tomado de: Revista Scielo 2020

La industria cementera es parte del sector industrial ecuatoriano que aplica las Normas Internacionales de Información Financiera en el mantenimiento de sus registros contables y en la preparación de sus estados financieros desde el año 2010. Este sector está unido con el sector de la construcción y la actividad económica de extracción de productos minerales no metálicos. De acuerdo a Gómez (2015) El sector cementero ecuatoriano posee altos niveles de concentración debido a su estructura oligopólica.

La participación del operador más grande de esta industria (Holcim) es del 63% en el 2011 y 59% en el 2015, teniendo una variación de 4,63% al 2015. La disminución de participación del operador más importante del mercado estuvo sujeta a las operaciones de concentración y desinversiones que se efectuaron en años anteriores al

2015. Esto, redujo los indicadores de concentración de la industria y establecieron tres competidores: Holcim, UNACEM y UCEM. Las primeras dos empresas se distribuyen la mayor parte del mercado ecuatoriano. Esto determina fuertes barreras a la entrada de potenciales competidores en un mercado donde existe una suficiente capacidad productiva para el abastecimiento nacional.

Las compañías cementeras actúan como arrendatarias en contratos de arrendamientos de oficinas y equipos.

Enmiendas del 2020 por COVID-19

A raíz de la pandemia del coronavirus las normas internacionales fueron sometidas a revisiones en la cual se estableció diferentes licencias en lo referente a los contratos de arrendamientos. De acuerdo a Romero (2020) En mayo del 2020, el IASB emitió una enmienda a la NIIF 16 denominada “Concesiones de arrendamiento relacionadas con Covid-19”, con el fin de facilitar a los arrendatarios el reconocimiento contable de los posibles cambios en los contratos de arrendamiento que pudieran presentarse con ocasión de pandemia ocasionada por el Covid-19.

Entre otros cambios, la enmienda adicionó los párrafos 46A y 46B a la NIIF 16, eximiendo a los arrendatarios de tener que considerar los contratos de arrendamiento de forma individual para determinar si las concesiones de arrendamiento que se producen como consecuencia directa de la pandemia del Covid-19 son modificaciones a esos contratos, y les permite a los arrendatarios contabilizar tales concesiones como si no fueran modificaciones a los contratos de arrendamiento. Esta enmienda se aplica a las concesiones de arrendamiento relacionadas con el Covid-19 que reducen los pagos del contrato vencidos el 30 de junio del 2021 o antes. Los párrafos 46A y 46B, adicionados por la enmienda, indican lo siguiente:

46A Como solución práctica, un arrendatario puede optar por no evaluar si la reducción del alquiler relacionada con el Covid-19 (véase el párrafo 46B) es una modificación del arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19 de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta norma si dicho cambio no fuera una modificación del arrendamiento.

46B La solución práctica del párrafo 46A se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia Covid-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a la revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediata anterior al cambio;
- b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo los pagos originalmente debidos al, o antes del, 30 de junio de 2021 (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si da lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento al, o antes del, 30 de junio de 2021 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongue más allá del 30 de junio de 2021); y
- c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento”.(Romero, 2020).

Dicha enmienda se estableció como vigente a partir del 1 de junio del 2020 hasta el año 2022, sin embargo los arrendatarios pueden implementarla de manera rápida en cualquier balance o estado financiero ya sea de manera semestral o anual. Estas permutas incorporadas en la NIIF 16 para dar cuenta de los posibles efectos económicos en los contratos de arrendamientos es fundamental ya que permite solucionar diversos inconvenientes en lo que respecta en reconocer en el resultado del ejercicio las pérdidas por concepto de pagos de arrendamiento, que en circunstancias normales se podrían determinar cómo cambios del contrato.

Los arrendamientos

Los contratos de arrendamiento son acuerdos por los que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo determinado. El arrendador es el que otorga el bien para el uso y goce por parte el arrendatario, quién obtiene los beneficios a través del uso.

Al quedar a partir del 2010 establecido la aplicación obligatoria de las NIIF en el país, cada compañía adoptó las NIIF necesarias para la preparación de su información financiera, según su actividad económica y los tipos de transacciones que celebraban. Es el caso de las compañías que actuaban como arrendadores o arrendatarios, que recurrieron a la “NIC 17 Arrendamientos” para la contabilización de los contratos de arrendamientos.

De acuerdo a Deloitte (2016), en el mes de abril del año 2001, el IASB adoptó la NIC 17, Norma que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en diciembre de 1997. Esta versión sustituyó a la NIC 17 Contabilidad de Arrendamientos que fue emitida en septiembre de 1982.

Adicionalmente, en abril de 2001, el IASB adoptó la SIC-15 Arrendamientos Operativos—Incentivos, que había sido originalmente emitida por el Comité de Interpretaciones del IASC en diciembre de 1998. Luego, en diciembre de 2001, el Consejo emitió la SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. La SIC-27 había sido originalmente desarrollada por el Comité de Interpretaciones para proporcionar guías para la determinación, entre otras cosas, si un acuerdo que conlleva la forma legal de un arrendamiento cumple la definición de un arrendamiento según la NIC 17. En diciembre de 2004, el IASB emitió la CINIIF 4 Determinación de un Acuerdo que contiene un Arrendamiento.

La NIC 17 estableció dos tipos de contratos de arrendamientos, financiero y operativo, y los métodos para su contabilización en los libros del arrendador y en los libros del arrendatario, como se aprecia en la figura 1:

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

▲ Aumento del epígrafe ▼ Disminución del epígrafe ↔ Sin impacto

Figura 7 Contabilización de los arrendamientos NIC 17-NIIF 16 tomado de: Deloitte 2020

Nota. Desde la perspectiva del arrendatario, la NIIF 16 elimina la diferencia entre arrendamiento operativo y arrendamiento financiero. El total de obligaciones correspondiente al contrato de arrendamiento se registra en el balance, afectando activo y pasivo, como se hace actualmente con los arrendamientos financieros. Tomado de: Deloitte 2020

En el 2016 el IASB emitió la NIIF 16 Arrendamientos. La NIIF 16 reemplaza a las NIC 17, CINIIF 4, SIC-15 y SIC-27. La NIIF 16 establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos.

La NIIF 16 es el resultado del proyecto conjunto iniciado por el IASB junto con el regulador contable estadounidense, FASB, cuyo objetivo inicial era la elaboración de una norma de convergencia entre las NIIF y los principios contables estadounidenses (US GAAP). El objetivo del proyecto era solventar las inquietudes de preparadores y usuarios respecto de la falta de comparabilidad entre normativas, y

también, en general, resolver lo que los reguladores entendían como limitaciones de la norma actual en relación con la información que arroja sobre arrendamientos operativos y en general, la exposición de la entidad a los riesgos procedentes de este tipo de contratos.

Con la norma ya emitida, no está de más echar la vista atrás y recordar que éste ha sido un proyecto largo, que ha pasado por diversas fases conceptuales y en el que el IASB/FASB han recibido y analizado más de 1.700 comment letters. Hay que tener en cuenta que, a pesar de esta historia de trabajo previo, las conclusiones del IASB y FASB difirieron en diversos aspectos. El más importante es que la FASB ha preferido seguir con un modelo dual para el arrendatario, en el que todos los arrendamientos estarán en balance igualmente, pero tendrán una distinta presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias, utilizando para calificar el tipo de arrendamiento y la forma e importe en que éste se presenta en la cuenta de resultados, criterios similares a los actuales de NIC 17.

Contextualización del problema

El 11 de marzo de 2020, la propagación del coronavirus (COVID-19) fue declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS). El 16 de marzo de 2020, el presidente de Ecuador, mediante Decreto Ejecutivo No. 1017, dispuso estado de excepción por 60 días en todo el territorio nacional con el propósito de contener su propagación, el que fue prorrogado por 30 días adicionales.

El 15 de junio de 2020, mediante Decreto Ejecutivo No. 1074 el presidente de Ecuador dispuso nuevamente estado de excepción por 60 días, el que fue extendido hasta el 13 de septiembre de 2020, manteniendo la prohibición de espectáculos públicos y asignando a las autoridades seccionales a que impulsen normas de prevención y control para enfrentar la crisis sanitaria.

Esto incluyó a partir del 17 de marzo, la paralización de las operaciones de las empresas del sector público y privado y el establecimiento de una cuarentena comunitaria obligatoria, exceptuando a aquellas empresas que desarrollaban actividades esenciales, tales como las relacionadas con la salud, alimentación, comunicación, seguridad, servicios básicos, exportación y financiero.

La pandemia del coronavirus ha originado inconvenientes en las compañías a nivel mundial, especialmente en la actividad de la industria cementera, en el tema de los arrendamientos y su correspondiente contabilización. Antes de enfrentar esta crisis

sanitaria, esta actividad se desempeñaba con normalidad, pero bajo los efectos del COVID-19, los arrendatarios han tenido que solicitar a sus arrendadores modificaciones a los contratos de arrendamientos operativos. Los arrendadores han respondido de diferentes maneras: condonando parcial o totalmente algunos cánones de arrendamiento, difiriendo el cobro de ellos, extendiendo los plazos del contrato o una combinación de esas respuestas.

La NIIF 16 “Arrendamientos”, antes del COVID-19, ya incluía una sección que normaba la contabilización de las modificaciones a los contratos originales de arrendamiento, que demandaba un complejo tratamiento contable. La presencia del COVID-19 y la aparición de diferentes tipos de concesiones de los arrendadores a favor de los arrendatarios, obligó en mayo del 2020 al IASB - International Accounting Standards Board a emitir unas modificaciones a la NIIF 16, con el propósito de simplificar la contabilización de las modificaciones a los contratos de arrendamientos que se deriven por los efectos del COVID-19.

La problemática de este tema consiste en orientar a los preparadores de la información financiera de las compañías, con los modelos de contabilización que los arrendatarios y arrendadores deben incorporar en sus registros contables para contabilizar cada una de las modificaciones a los contratos de arrendamientos acordadas por las partes, como una consecuencia del COVID-19.

Objetivos

Objetivo General

Diseñar la metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil.

Objetivos Específicos

- Fundamentar teórica, legal, conceptual y referencialmente la contabilización de las concesiones otorgadas por los arrendadores en los contratos de arrendamientos
- Describir la metodología de investigación aplicada en la identificación de los tipos y tratamiento contable de las concesiones que los arrendadores otorgaron a los arrendatarios en la ciudad de Guayaquil

- Desarrollar una propuesta metodológica para la contabilización de las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios, de conformidad con las normas contables vigentes

Justificación

Dentro del ámbito profesional, la aplicación de esta propuesta metodológica proveerá a los profesionales responsables de la preparación de la información financiera en las compañías arrendatarias, de una guía que facilite la contabilización de las concesiones de arrendamientos relacionadas con el Covid-19 entre los que constan períodos de gracia para el pago y las reducciones parciales o totales de los cánones.

En el ámbito académico, la propuesta metodológica que se desarrollará en el presente trabajo de titulación servirá de material de consulta para estudiantes y profesores de la Carrera de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría y profesiones afines, específicamente en las materias de Contabilidad Avanzada, en lo que tiene relación con la contabilización de las concesiones por parte de los arrendadores de la industria cementera de la ciudad de Guayaquil.

En el ámbito social permitirá a la industria cementera capacitar a su personal con los nuevos cambios aplicados en la NIIF 16, con el propósito de presentar información financiera de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Preguntas de investigación

El desarrollo de la presente investigación se conducirá en la búsqueda de respuestas a las siguientes preguntas de investigación:

- a) ¿Cuáles son las diferencias entre un arrendamiento financiero y un arrendamiento operativo?
- b) ¿Qué significa un activo por derecho de uso?
- c) ¿En qué consiste una modificación del contrato de arrendamiento en los términos de la NIIF 16?
- d) ¿En qué consiste la solución práctica establecida por la enmienda a la NIIF 16 para la contabilización de las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios con motivo del COVID-19?
- e) ¿Cuáles son los aspectos que se debe tomar en consideración en la contabilización de las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector

de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil?

Delimitaciones

El trabajo de titulación se enfoca en una propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil. El análisis por efectuarse se llevará a cabo en la ciudad de Guayaquil.

Limitaciones

Entre los aspectos que pueden constituirse en limitaciones lo constituye en primer lugar el acceso presencial restringido a las oficinas de la compañía seleccionada como marco referencial y de los profesionales a ser entrevistados por las medidas de bioseguridad implementadas para evitar la propagación del COVID-19. Otra limitación lo pudiera constituir el bajo nivel de difusión que las enmiendas a la NIIF 16 ha tenido en el entorno de la ciudad de Guayaquil.

Capítulo 1: Fundamentación Teórica

Marco Teórico

Para el trabajo de titulación las teorías a utilizar serán las siguientes; (a) teoría del arrendamiento, (b) teoría de las concesiones, (c) teoría del valor presente.

Teoría de los arrendamientos

En el antiguo Derecho Romano, la existencia de distintos contratos jurídicos se limitaba a la creación de obligaciones dejando de lado la transmisión de los derechos reales de los involucrados. En cuando a los contratos de arrendamiento comúnmente conocidos como *location-conductio* que en palabras de Hernández (2014) significa:

Un contrato consensual, bilateral, en virtud del cual una de las partes (locator) se obliga a poner a disposición de otra (conductor) una cosa para que disfrute durante cierto tiempo debiendo restituirla una vez transcurrido el mismo, o bien a realizar una actividad a favor de otra o a realizar una obra en la cosa entregada; todo ello a cambio de una contraprestación o merces (p.10).

Es evidente que esta figura construida en el contexto de la antigua Roma sirve como base para la formulación de los actuales contratos de arrendamientos aplicados en distintos fines como el arrendamiento de obra y servicio que en la época medieval eran conocidos como *operis* y *operarum*. Sin embargo, un elemento considerable en los contratos actuales es la incorporación de mayores facultades y poderes al arrendatario, lo cual facilita que las condiciones pactadas sean establecidas bajo criterios de beneficio mutuo.

Por tanto, el arrendamiento en términos generales surge como una figura jurídica que consiste en celebrar un contrato entre dos o más partes por el uso de un bien o servicio durante un tiempo determinado. Desde esta perspectiva, Flores (2013) argumenta que en el marco de las obligaciones estipuladas en el contrato de arrendamiento se resalta que “el arrendador está obligado a entregar la cosa al arrendatario, además deberá de asegurar el goce pacífico del bien, mientras que el arrendatario debe pagar por dicho uso un precio o renta”. Además, la cosa deberá ser devuelta una vez finalizado el plazo bajo las mismas condicionales corporales que se les fue prestadas.

Por lo cual Segarra (2012) agrega que la unidad contractual del arrendamiento no queda desvirtuada por la inclusión de cláusulas que lo conforman como un

arrendamiento con finalidad financiera, ni por el hecho de existir operaciones preparatorias, pues la compraventa entre el arrendador y el suministrador del bien constituye una relación jurídica separada y distinta del arrendamiento celebrado entre el primero y el usuario-arrendatario. No obstante, la adquisición del bien por la sociedad del leasing es determinada directamente por el arrendamiento, ya que se trata de un contrato de ejecución. Esto deja claro que la naturaleza del contrato de arrendamiento con el pasar de los años ha sido sujeto a una serie de modificaciones que si bien es cierto involucra cambios en las condiciones de negociación sus preceptos en el derecho romano siguen siendo indiscutibles.

Teoría de las concesiones

En palabras de Calafell (1996) la concesión consiste en un acuerdo entre dos partes en donde el concesionario solicita el derecho a la explotación o utilización de un activo, esto surge con el propósito de proporcionar un bien o servicio a nombre del agente concedente, durante un periodo determinado. Estableciendo un valor por compensación o inversión realizada en el tiempo que dure la concesión. Esta negociación se formaliza a través de un contrato donde se detallan las condiciones pactadas previamente.

De acuerdo con Navas (2007) la concesión es una práctica que consiste en transmitir el derecho de la explotación de bienes o servicios durante un lapso de tiempo establecido bajo la modalidad contractual entre dos o más partes, a fin de alcanzar un óptimo nivel de productividad que permita obtener mayor bienestar y ganancias.

De acuerdo con Engel et al. (2009) “las renegociaciones de contratos no son intrínsecamente malas. Es imposible anticipar todas las contingencias que pueden acaecer durante la vida de un contrato de largo plazo como son los de concesión, por lo que es conveniente que exista cierto grado de flexibilidad” (p.153). Esto pone en relieve la importancia de contar con un contrato que ofrezca cierto grado de flexibilidad, es decir, que además de considerar el factor económico exista un dialogo entre los actores involucrados que facilite el pago de las obligaciones por parte del arrendatario dado que el entorno puede representar un impedimento para cumplir tal objetivo.

De acuerdo a Mascareño (2016) la teoría de la concesión es usada comúnmente en el ámbito del sector público. En este sentido, se define como un acto jurídico

contractual en donde los celebrantes son por un lado la administración pública en su carácter de concedente y el particular (persona física o moral) en su calidad de concesionario, este último encargado de llevar a cabo y ejecutar el servicio público o la explotación, uso o aprovechamiento del bien de dominio público, además un modo de gestión de naturaleza contractual.

Desde esta perspectiva, la pandemia del coronavirus ha originado inconvenientes en las compañías a nivel mundial, especialmente en la actividad de la industria cementera, en el tema de los arrendamientos y su correspondiente contabilización. A partir de esto, los arrendatarios han tenido que solicitar a sus arrendadores modificaciones a los contratos de arrendamientos operativos. Los arrendadores han respondido de diferentes maneras: condonando parcial o totalmente algunos cánones de arrendamiento, difiriendo el cobro de ellos, extendiendo los plazos del contrato o una combinación de esas respuestas.

En virtud del cual concedente aporta los medios financieros indispensables para la implantación de una actividad de la competencia de la administración pública, realiza obra e instalaciones necesarias a dicho fin, y presta al público el correspondiente servicio durante el período estipulado sometiéndose para ello a los reglamentos generales establecidos por la propia administración y percibiendo de los usuarios una contra prestación económica que le permite amortizar su desembolso inicial y cubrir los gastos de conservación y explotación con el procedente beneficio industrial, revertiendo en forma gratuita la administración, al término del contrato.

Teoría del valor presente

“El valor presente (VP) es el valor que tiene hoy un determinado flujo de dinero que recibiremos en el futuro” (Roldán, 2017). Este busca demostrar que siempre será mejor tener un monto de dinero hoy que recibirlo en algún punto en el futuro.

Por lo que, de acuerdo con lo expresado por la autora, este monto de dinero puede ser utilizado para realizar actividades que resulten productivas a corto o largo plazo, por ejemplo, comprar acciones, invertir en una empresa o simplemente guardarlo en el banco para recibir intereses, etc. Incluso si no se cuenta con un plan de inversión, este puede gastarse con fines lúdicos o simplemente satisfacer gustos personales sin esperar para recibirlo en el futuro. Por tanto, el valor presente se usa para:

- Determinar la conveniencia de la inversión en un determinado proyecto

- Valorar los activos que se poseen en la actualidad
- Calcular el valor de la pensión que recibiremos en la jubilación, etc. (Roldán, 2017).

De acuerdo a Rocabert (2007) argumenta que el valor neto aporta al análisis de los proyectos un factor que permite seleccionar las alternativas potencialmente deseables en términos económicos. Por tanto, el resultado evidencia la cantidad total que el capital ha aumentado como producto de los flujos de efectivo. Autores como Welsch et al. (2005) concluyen que este indicador contrasta la inversión inicial frente a los flujos netos de entrada de efectivo que vaya generando la empresa como consecuencia de la actividad productiva. Una vez definido el concepto del valor presente a continuación se muestra la fórmula para el respectivo cálculo:

En este sentido, es evidente que el indicador permite asignar una valoración a los activos disponibles en la empresa, involucrando una serie de variables que determinan el grado de rentabilidad que se puede obtener a un determinado periodo. Para efectos prácticos, este concepto facilita el análisis relacionado con el rendimiento que puede obtener un proyecto de concesión considerando la actual coyuntura mundial.

Marco Legal

El marco legal en el que las personas naturales que habitan y las personas jurídicas que se constituyen en el territorio nacional desarrollan sus actividades, está constituido principalmente por las siguientes leyes:

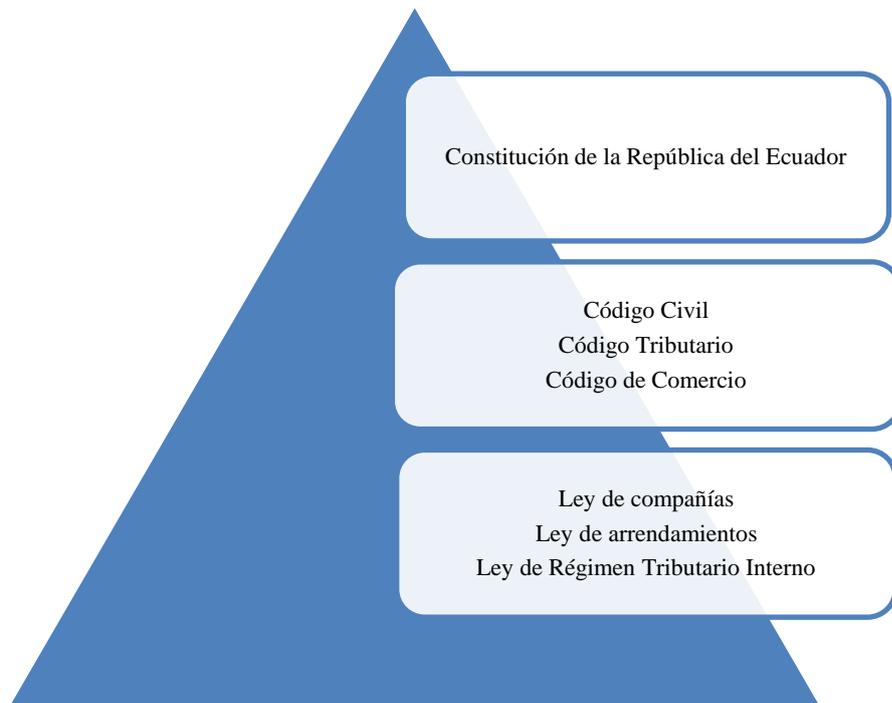


Figura 8 Cuerpos legales vinculados a la figura jurídica de arrendamiento Elaborado por el autor

Constitución de la República del Ecuador



Figura 9 Clasificación de los derechos de la constitución del Ecuador tomado de: Liseth Karen 2018

La Constitución de la República del Ecuador es la ley fundamental que organiza a nuestro país, establece la división entre los poderes del Estado, organiza las instituciones democráticas y garantiza los derechos y libertades de las personas. Es la ley suprema que tiene un nivel jerárquico superior a las demás leyes.

Es así como, la Constitución, en el numeral 7 del artículo 375 establece que el Gobierno garantizará el derecho al hábitat y a la vivienda digna, para lo cual asegurará que toda persona tenga derecho a suscribir contratos de arrendamiento a un precio justo y sin abusos” (Asamblea Nacional, 2008). En otras palabras, se promueve que la figura de arrendamiento sea celebrada en condiciones de un valor justo y sin abusos por las partes involucradas.

Código Civil

El Código Civil ecuatoriano establece las condiciones esenciales a las que deben ajustarse todas las leyes y dicta normas sobre derechos y obligaciones de las personas, familias, bienes, herencias, testamentos, patrimonio familiar, compraventa, contratos, deudas, arrendamientos, etc. Su función principal es castigar el comportamiento que el Estado ha considerado ilegal. En otras palabras, hace cumplir un conjunto objetivo de leyes que todos los ciudadanos deben obedecer.

Esta normativa legal define al contrato de arrendamiento en su artículo 1856, como un acuerdo en donde “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” (Asamblea Nacional , 2005).

En este mismo orden, en la figura 3 se hace referencia a algunos artículos del Código Civil que describen los principales elementos de un contrato de arrendamiento operativo, objeto de estudio de la presente investigación:

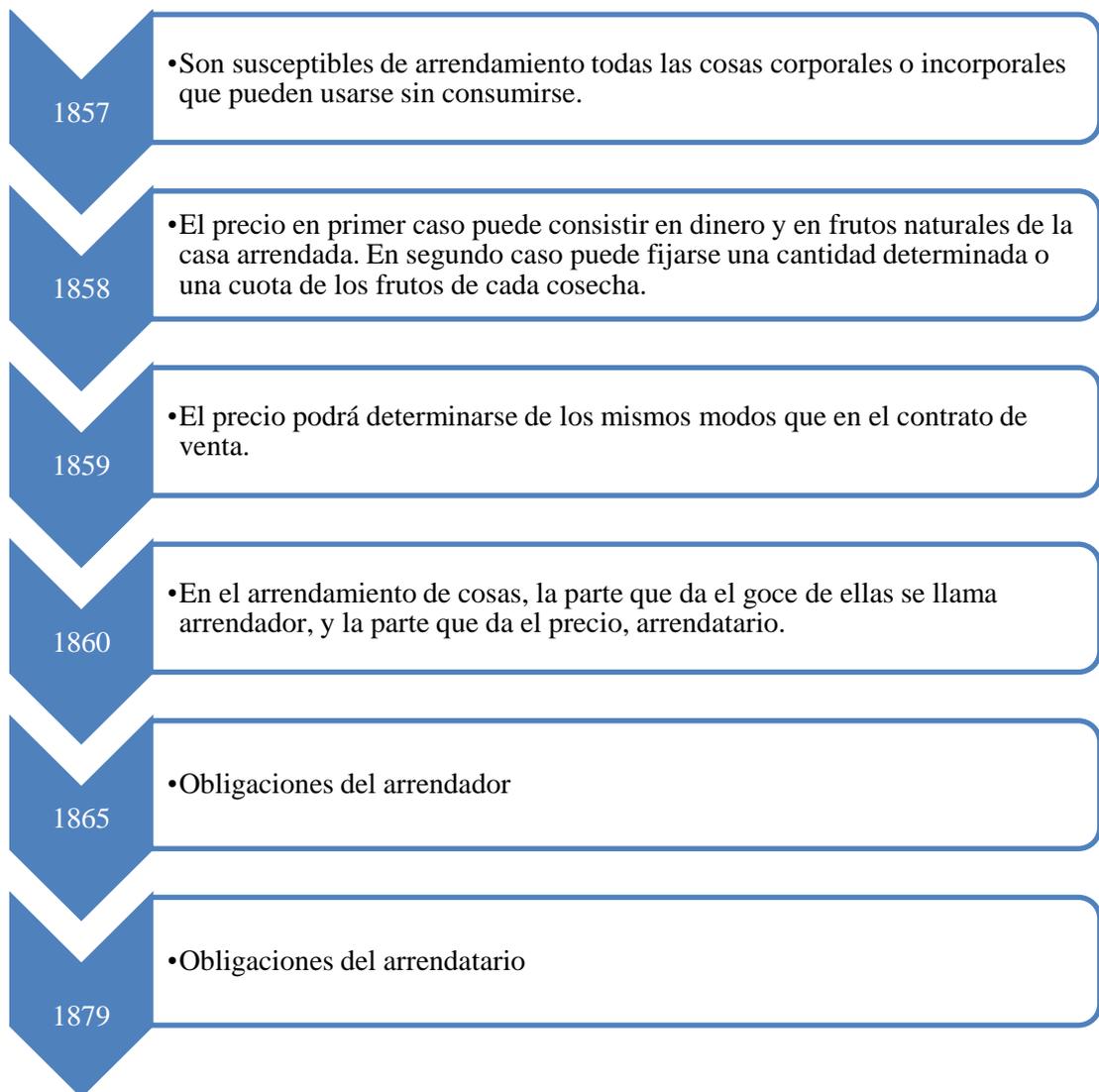


Figura 10 *Artículos vinculados al código civil Elaborado por el autor Código Tributario*

Código Tributario

Es el que contiene los preceptos que regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Los tributos son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

De acuerdo con el artículo 2 de este Código, sus disposiciones y las que establezcan las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los

órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

En el artículo 23 se define al sujeto activo como el ente público acreedor de los tributos. Este sujeto activo puede estar representado por el Estado Central, los gobiernos autónomos descentralizados y demás entes públicos que tienen la facultad de determinar y recaudar los tributos (Pozo, 2015).

Mientras que en el artículo 24 del Código se conceptualiza al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o responsable. En otras palabras, el sujeto de la obligación tributaria involucra a todas las personas naturales o jurídicas que se encuentran sometidas a la potestad financiera del Estado (Pozo, 2015).

La compañía seleccionada para el desarrollo de la presente investigación constituye el sujeto pasivo o contribuyente, mientras que el Servicio de rentas Internas representa al sujeto activo que es el Estado.

Código de Comercio

El presente cuerpo legal tiene por objetivo regir las distintas obligaciones de los comerciantes en cuanto a actos, contratos de comercio y demás operaciones de naturaleza mercantil, esto aplica a pesar de ser realizado por no comerciantes. Para efectos de la investigación, este código establece en su artículo 408 que:

La relación arrendaticia o de arrendamiento en materia comercial es el vínculo de carácter convencional que se establece entre el arrendador del inmueble destinado al comercio, en su carácter de propietario, administrador o gestor del mismo, y el arrendatario, quien toma dicho inmueble en arrendamiento para ejecutar en él actividades de naturaleza comercial (Asamblea Nacional República del Ecuador, 2019, pág. 62).

En este mismo orden jurídico, en la figura 4 se exponen los artículos correspondientes al capítulo segundo relacionado al arrendamiento mercantil o leasing:

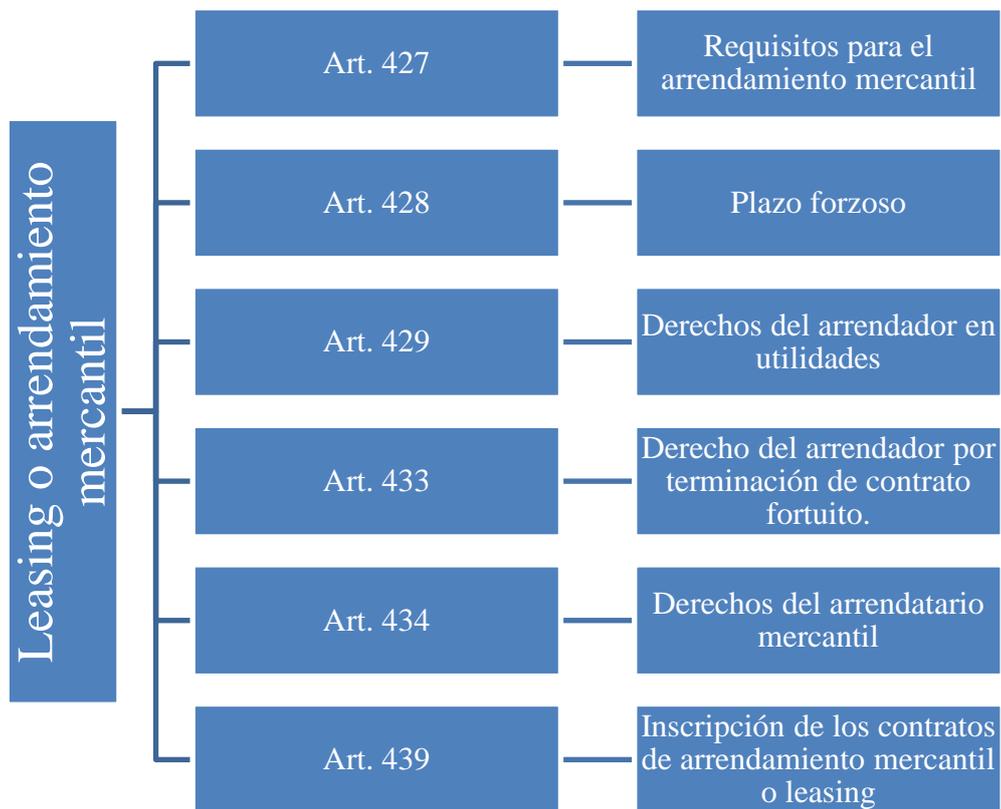


Figura 11 Artículos vinculados al arrendamiento mercantil Elaborado por el autor

Ley de Compañías

La Ley de Compañías es el ordenamiento jurídico principal que regula a las sociedades mercantiles en Ecuador y cuya normativa define a la compañía como el “contrato mediante el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades”.

En su contenido, la Ley de Compañías establece los tipos de empresas que las personas naturales o jurídicas pueden constituir para ejercer actividades mercantiles lícitas. Estos tipos de empresas son: (a) la compañía en nombre colectivo; (b) la compañía en comandita simple y dividida por acciones; (c) la compañía de responsabilidad limitada; (d) la compañía anónima; (e) la compañía de economía mixta; y (f) la sociedad de acciones simplificadas (Asamblea Nacional, 1999).

La compañía objeto de la presente investigación es una sociedad anónima. En el artículo 143 de la presente ley se define a la sociedad anónima como “una sociedad cuyo capital, dividido en acciones negociables, está formado por la aportación de los accionistas que responden únicamente por el monto de sus acciones” (p.35).

Además, el artículo 144 de esta Ley establece que “la denominación de esta compañía deberá contener la indicación de “compañía o sociedad anónimas”, o las correspondientes siglas. No podrá adoptar una denominación que pueda confundirse con la de una compañía preexistente” (p.36).



Figura 12 Tipos de compañías tomado de: Tributación académica 2020

Ley de Régimen Tributario Interno



Figura 13 Principales funciones de la ley de Régimen Tributario Interno tomado de: Tributación académica 2020

Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI, 2014) es una Ley que forma parte del régimen tributario ecuatoriano, establece (a) el Impuesto a la Renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras; (b) el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley; y (c) el Impuesto a los Consumos Especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.

Es así como, artículo 10 de la LRTI, con respecto a las “deducciones” indica que, con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. El numeral 18 de este artículo 10 establece que serán deducibles los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo con la técnica contable pertinente.

Donde serán deducibles los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo con la técnica contable pertinente. No serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil o leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con el o de su conyugue o parientes dentro del cuatro grado de consanguinidad o segundo de afinidad ni tampoco cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra sea mayor o igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales. Los intereses pagados

respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles (Servicio de rentas Internas, 2020).

Por otro lado, en el artículo 13 numeral 9 se establece los casos en donde no serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil o leasing, siendo estos casos los detallados a continuación: cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, ni tampoco cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien conforme su naturaleza, salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra sea mayor o igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

Los contratos de arrendamientos objeto de la presente investigación, han sido preparados y suscritos atendiendo las disposiciones establecidas en el marco legal descrito.

Ley de arrendamientos

La ley de arrendamientos o también conocida como la ley del inquilinato es aquella en la que se determina el monto a pagar por el arrendamiento de un bien o un servicio cuyo valor por lo regular es de manera mensual, pero se efectúa de otras maneras dependiendo del acuerdo que haya con el arrendador. En el inciso del alquiler de locales de arrendamiento se establece diferentes condiciones que debe tener en cuenta el arrendador para presentarlo al arrendatario.

De Los Locales De Arrendamiento.

Los locales destinados al arrendamiento deberán reunir, a más de las condiciones que fijen las ordenanzas municipales, las siguientes:

- a) Disponer de servicios higiénicos completos y permanentes, siquiera uno para cada piso de la casa, de acuerdo con las modalidades del lugar. Cuando en un mismo piso hubiere dos o más departamentos independientes, cada uno de ellos deberá tener, por lo menos, ¡un servicio higiénico completo y exclusivo;
- b) Tener aireación y luz suficientes para las habitaciones.
- c) Disponer, permanentemente, de los servicios de agua potable y de luz.
- d) No ofrecer peligro de ruina.

Art. 3.- Condiciones de los locales de arrendamiento. - Los locales destinados al arrendamiento deberán reunir, a más de las condiciones que fijen las ordenanzas municipales, las siguientes:

- a) Disponer de servicios higiénicos completos y permanentes, siquiera uno para cada piso de la casa, de acuerdo con las modalidades del lugar. Cuando en un mismo piso hubiere dos o más departamentos independientes, cada uno de ellos deberá tener, por lo menos, un servicio higiénico completo y exclusivo;
- b) Tener aireación y luz suficientes para las habitaciones;
- c) Disponer, permanentemente, de los servicios de agua potable y de luz
- d) No ofrecer peligro de ruina.

Art. 4.- Reparaciones a que está obligado el arrendador. El arrendador está obligado a efectuar las reparaciones y obras necesarias a fin de que los locales reúnan las condiciones exigidas en el artículo precedente. Cuando las ordenare el Juez de Inquilinato, concederá un plazo para su ejecución.

Art. 5.- Derecho de subrogación del inquilino. Si, vencido el plazo, el local no hubiere sido puesto en las condiciones ordenadas, el arrendatario, con autorización del Juez podrá efectuar las reparaciones y obras estrictamente indispensables, a costa del arrendador. En tal caso, descontará de las pensiones locativas el valor invertido, más el diez por ciento de recargo.

Art. 6.- Sanciones al arrendador. - El arrendador que no efectuare las reparaciones y obras ordenadas por el Juez de Inquilinato, o que privare a los locales de los servicios existentes, u ocasionare daños en ellos, o dificultare, de cualquier manera, el uso del local arrendado, será sancionado por el Juez de Inquilinato con multa equivalente a una pensión locativa mensual y, si reincidiere, con la de tres pensiones locativas mensuales. Cuando por las causas puntualizadas en el inciso anterior el inquilino se hubiere visto obligado a desocupar el local, el arrendador le indemnizará con una suma equivalente a la pensión locativa de tres meses, sin perjuicio de la sanción establecida en el inciso anterior.

Art. 7.- Responsabilidades del inquilino. - Si el inquilino fuere responsable de los daños ocasionados en el local arrendado, o en las instalaciones de agua potable, luz eléctrica y servicios higiénicos, estará obligado a la inmediata reparación, a su costa. Caso de no hacerlo en el plazo fijado por el Juez, el arrendador estará facultado para efectuar dichas reparaciones y exigir al

arrendatario el pago de lo invertido, con un aumento del diez por ciento. Podrá, además, exigir la terminación del contrato. (Ley de Inquilinato, 2013)

El arrendador está obligado a efectuar las reparaciones y obras necesarias a fin de que los locales reúnan las condiciones exigidas en el artículo precedente. Cuando las ordenare el Juez de Inquilinato, concederá un plazo para su ejecución.

Y si, vencido el plazo, el local no hubiere sido puesto en las condiciones ordenadas, el arrendatario, con autorización del Juez podrá efectuar las reparaciones y obras estrictamente indispensables, a costa del arrendador. En tal caso, descontará de las pensiones locativas el valor invertido, más el diez por ciento de recargo.

El arrendador que no efectuare las reparaciones y obras ordenadas por el Juez de Inquilinato, o que privare a los locales de los servicios existentes, u ocasionare daños en ellos, o dificultare, de cualquier manera, el uso del local arrendado será sancionado por el Juez de Inquilinato con multa equivalente a una pensión locativa mensual y, si reincidiere, con la de tres pensiones locativas mensuales. Cuando por las causas puntualizadas en el inciso anterior el inquilino se hubiere visto obligado a desocupar el local, el arrendador le indemnizará con una suma equivalente a la pensión locativa de tres meses, sin perjuicio de la sanción establecida en el inciso anterior.

Si el inquilino fuere responsable de los daños ocasionados en el local arrendado, o en las instalaciones de agua potable, luz eléctrica y servicios higiénicos, estará obligado a la inmediata reparación, a su costa. Caso de no hacerlo en el plazo fijado por el Juez, el arrendador estará facultado para efectuar dichas reparaciones y exigir al arrendatario el pago de lo invertido, con un aumento del diez por ciento. Podrá, además, exigir la terminación del contrato (Ley de Inquilinato, 2019).

Marco Conceptual

En el desarrollo de la presente investigación aparecen los términos que se observan en la Figura 4, los cuales se hace necesario definirlos con base a las Normas Internacionales de Información Financiera:

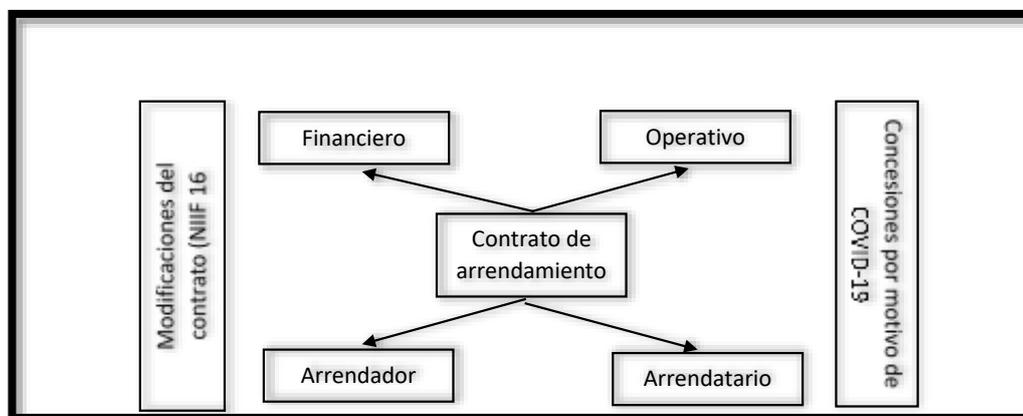


Figura 14 Contrato de arrendamiento elaborado por el autor

Arrendamiento financiero y operativo

De acuerdo con el Apéndice A “Definiciones de términos” de la NIIF 16, un contrato de arrendamiento es un contrato que transmite el derecho de usar un activo (el activo subyacente) por un período de tiempo a cambio de una contraprestación. El derecho a usar se refiere al derecho de controlar el uso del activo identificado en el contrato. El período de tiempo puede describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado, lo cual podría ser en número de unidades de producción que un elemento de propiedades, planta y equipo fabricará.

El párrafo 61 de la NIIF 16 establece que un arrendador clasificará cada uno de los contratos de arrendamiento suscritos como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo. La clasificación de los arrendamientos por parte del arrendador según esta Norma se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y recompensas inherente a la propiedad de un activo subyacente. Entre tales riesgos se incluyen a la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica y variaciones de desempeño debido a cambios de las condiciones económicas. Las recompensas se refieren a las expectativas en una operación rentable del activo subyacente a lo largo de su vida económica y a una ganancia por revalorización o por la realización de su valor residual.

El arrendamiento financiero también llamado como leasing financiero es el contrato en el cual el propietario, concede el uso del bien a otra parte ya sea una

persona o una institución, transfiriendo sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente, en el cual a la finalización del contrato el arrendador puede estipular una opción de compra. Por su parte el arrendamiento operativo o renting de operaciones es aquel en el cual el arrendador cede el uso del bien a otra parte por un tiempo determinado, es decir, no existe una posibilidad de compra al finalizar el contrato por parte del arrendatario.

De acuerdo a KPMG (2016) en la actualidad, muchos analistas ajustan habitualmente las cifras comunicadas por los arrendatarios para reflejar compromisos derivados de arrendamientos clasificados como arrendamientos operativos, en función de los importes desglosados de conformidad con la NIC 17 y la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar. Estos ajustes exigen un alto grado de juicios de valor y grandes esfuerzos. Al incluir los arrendamientos operativos en el balance, parecerá que las sociedades tienen más activos, pero que están también más fuertemente endeudadas. Es más, cambiará la presentación de: – los gastos en la cuenta de resultados y en el estado de otro resultado global; y – los flujos de efectivo en el estado de flujos de efectivo (véase 4.6). Los activos y pasivos adicionales reconocidos y el cambio de la presentación afectarán a ratios clave de rendimiento -por ejemplo, ratios sobre activos y ratios de endeudamiento- y, por consiguiente, podrían impedir el cumplimiento de las cláusulas de deuda que no se apliquen sobre principios contables congelados o previos.

En el arrendamiento financiero, el objeto arrendado no es propiedad de la empresa que está pagando una cuota por su uso hasta la finalización del contrato; es en ese momento que podrá optar por adquirir el bien, mueble o inmueble, a un costo considerablemente menor al precio de contado o bien renovar el contrato por un período de tiempo extra con cuotas menores a las establecidas en el anterior contrato.

En el arrendamiento operativo, en contraste al financiero, se destacan los siguientes puntos:

- El contrato es a corto plazo
- Es revocable mediante previo aviso al arrendador
- No posee período de gracia
- El arrendador es quien se encarga del mantenimiento y seguro del objeto arrendado

Registros en los libros del arrendador

El arrendador es una persona natural o jurídica que proporciona el derecho de usar un activo subyacente por un período de tiempo a cambio de una contraprestación. Ya se había manifestado que el párrafo 61, la NIIF 16 requiere que un arrendador clasifique un arrendamiento como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo.

Gastos por intereses	\$ 73,60	
Pasivo por arrendamiento	\$ 266,40	
		Bancos
		\$ 100,00
		Ingreso por concesión de
		Arrendamientos
		\$ 240,00

Arrendamientos financieros

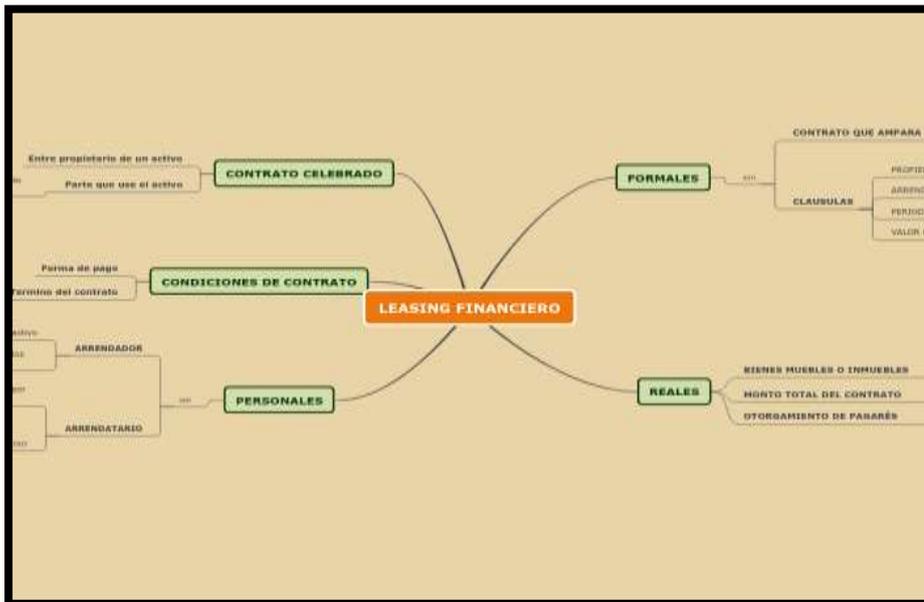


Figura 15 Componentes del arrendamiento financiero tomado de: Mindomo

En el marco de los registros contables del arrendador, el arrendamiento financiero consiste en reconocer en el balance el activo cedido inicialmente, destacando como un registro de partida a cobrar, considerando la igualdad con el valor de la inversión neta de arrendamiento. Los cánones cobrados se toman en cuenta como

ingresos financieros y reembolsos del monto de la inversión inicial de arrendamiento. Los ingresos financieros se reconocen como un retorno constante de la inversión, los cuales se distribuyen a lo largo del plazo de arrendamiento. Si existen costos indirectos relacionados al proceso de formalización del contrato de arrendamiento, éstos son contabilizados como un incremento de la valoración inicial.

Al igual que en el caso del arrendatario, el arrendador debe declarar cierta información en sus estados financieros, como el valor actual de la tarifa mínima a cobrar, el desglose por situación del arrendatario, los ingresos no efectuados y cualquier anticipo registrado como ingresos, etc.

Arrendamientos operativos

Los activos cubiertos por el arrendamiento operativo permanecerán en el balance del arrendador y los cánones de arrendamiento se reconocerán linealmente como ingresos durante el plazo del arrendamiento. Los costos relacionados con los activos arrendados, como es el caso de la amortización y mantenimiento, se reconocen como gastos del bien objeto de arrendamiento. El costo directo inicial incurrido para la firma formal del contrato se incluirá en el valor del activo arrendado y se reconocerá como gasto durante la vigencia del contrato.

La amortización y distribución de cualquier depreciación será la misma que para cualquier otro activo no corriente. Asimismo, en los estados financieros se revelará información sobre los arrendamientos operativos, como el cobro mínimo futuro en los términos establecidos inicialmente, los anticipos reconocidos como ingresos y una descripción general de la situación actual de los arrendamientos celebradas por el arrendador.



Figura 16 Componentes del arrendamiento operativo tomado de: *Andrea Mendoza 2020*

Registros en los libros del arrendatario

De acuerdo con la NIIF 16, arrendatario es una entidad que obtiene el derecho a usar un activo subyacente por un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

Las NIIF estipula que, como arrendatario, se deberá reconocer en la fecha de inicio del arrendamiento un derecho de uso del activo y del pasivo por arrendamiento; dicha fecha se define en la normativa como la “fecha en la que el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso” (2016).

Ejemplo:

El Arrendador L suscribe un contrato de arrendamiento no cancelable con la Sociedad X según el cual X alquila equipo no especializado durante cinco años. Se ha estimado que la vida económica del equipo será de 15 años y la propiedad legal seguirá siendo de L. El contrato de arrendamiento no contiene ninguna opción de compra, renovación o cancelación anticipada. El valor razonable del equipo es de 100.000 y el valor actual de los pagos por arrendamiento es de 50.000. Al evaluar la clasificación del arrendamiento, L observa que: – el arrendamiento no transfiere la propiedad del equipo a X; – X no tiene opción de comprar el equipo; – el periodo de arrendamiento corresponde a un tercio de la vida económica del equipo, que es inferior a la parte principal de la vida económica; – el valor actual de los pagos por arrendamiento es el 50% del valor razonable del equipo, que es inferior a sustancialmente todo el valor razonable; y – el equipo no es un equipo especializado. L observa que no hay indicios que señalen que el arrendamiento sea un arrendamiento financiero y que, basándose en la evaluación general del acuerdo, el arrendamiento no transfiere a X sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del equipo. Por tanto, L clasifica el arrendamiento como arrendamiento operativo. Los modelos de contabilidad del arrendador tampoco cambian básicamente con respecto a la NIC 17.(KPMG, 2016).

Arrendamientos financieros

El registro inicial de un activo arrendado en régimen de arrendamiento financiero se realizará reconociendo en el balance un activo y pasivo cuyo valor sea igual al valor razonable del activo, o si es menor a dicho valor. El valor es el pago mínimo determinado al inicio del arrendamiento, y estos pagos se descuentan utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento o la tasa de interés del préstamo del arrendatario.

El propósito de este registro es que el balance general de la entidad arrendataria muestre la situación económica que ha ocurrido cuando dicho arrendamiento se determina formalmente, porque, aunque la entidad no ha obtenido la propiedad del activo arrendado, si el beneficio del arrendamiento es para obtener el derecho al arrendador. Para usos designados, si el activo no se reconoce en el balance, las obligaciones y recursos económicos de la entidad serán infravalorados como se indica en la NIC 17.

Para la valoración posterior de los activos arrendados, la norma estipula que el pago mínimo se dividirá en gasto financiero y amortización de deuda, y el gasto financiero se distribuirá entre los años correspondientes al plazo del arrendamiento para obtener la tasa de interés fija aplicable. Además del reconocimiento de los correspondientes cargos financieros, los activos generados por el arrendamiento también serán depreciados cada año.

Se asignará la amortización durante la vida útil esperada del activo. Si existe una certeza razonable de que el activo será adquirido como inmueble al final del arrendamiento, el activo se amortizará sobre la base de la vida útil esperada igual a su uso esperado. De acuerdo con la NIC 17, los estados financieros del arrendatario deben mostrar un conjunto de datos vinculadas con los arrendamientos, como el valor en libros del activo, así como el valor presente del pago mínimo desglosado por periodos entre uno a cinco años y adicionalmente la información confirmada como gasto del año en curso.

Arrendamientos operativos

En el caso de los arrendamientos operativos, el arrendatario tratará de forma totalmente diferente a los arrendamientos financieros. El pago a plazos se registrará como una regalía fija simple durante la vigencia del arrendamiento, y la información relevada en sus estados financieros se relacionará con el pago mínimo a pagar el año

siguiente, de uno a cinco años y posterior a los cinco años, y el pago del alquiler se registra como un cargo del año en curso, separando el pago mínimo del alquiler condicional y del subarrendamiento con una descripción general del contrato de arrendamiento principal firmado por el arrendatario.

La descripción final destacará básicamente la existencia de una base para determinar los cargos condicionales, los términos y plazos de renovación, las opciones de compra y la imposición de restricciones.

Modificaciones del contrato de arrendamiento según NIIF 16

Las NIIF (2016) menciona que se contabilizará una modificación del arrendamiento si: (a) La modificación incrementa el alcance del arrendamiento, añadiendo el derecho de usar otros activos subyacentes, (b) la contraprestación se incrementa por un importe de acuerdo con el precio independiente del incremento del alcance y por cualquier ajuste a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato.

En la NIIF 16 (2016) se define el cambio en el alcance de un arrendamiento como la modificación de su alcance o la contraprestación del mismo que no haya sido parte de los términos y condiciones iniciales; por ejemplo, añadir o terminar el derecho a usar uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar su duración contractual.

Se define como cambio en el pago de un arrendamiento si se da el caso de un descuento o condonación que no hubiese sido parte de los términos y condiciones iniciales.

También se indica que en el caso de una modificación de arrendamiento que no se contabilice como arrendamiento separado, en la fecha efectiva de la modificación del arrendamiento, el arrendatario medirá nuevamente el pasivo por el arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento revisados aplicando una tasa de descuento revisada, la cual será la tasa de descuento implícita en el arrendamiento para lo que resta de plazo del mismo.

Por último, la NIIF 16 apunta que en una modificación de arrendamiento que no se contabilice como arrendamiento separado, se deberá contabilizar la nueva medición del pasivo por arrendamiento: (a) disminuyendo el importe en libros de activo por derecho de uso reflejando la terminación parcial o total del arrendamiento y reconociendo en el período las ganancias o pérdidas relacionadas con la finalización

del contrato de arrendamiento y (b) haciendo el ajuste correspondiente al activo por derecho de uso para las demás modificaciones del arrendamiento.

Cambio de alcance

En la NIIF 16 (2016) se define el cambio en el alcance de un arrendamiento como la modificación de su alcance o la contraprestación del mismo que no haya sido parte de los términos y condiciones iniciales; por ejemplo, añadir o terminar el derecho a usar uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar su duración contractual.

Cambio de pago

Se define como cambio en el pago de un arrendamiento si se da el caso de un descuento o condonación que no hubiese sido parte de los términos y condiciones iniciales.

Concesiones por motivo del COVID-19

En marzo del 2020, los negocios de los arrendatarios tuvieron que paralizar sus operaciones debido al estado de excepción establecido por el Gobierno Ecuatoriano como una medida para detener el contagio del COVID-19. Esto colocó a los arrendatarios en una posición de iliquidez sin los fondos para cancelar los cánones de arrendamiento. Esta situación obligó a los arrendatarios a solicitar a sus arrendadores facilidades en el pago de los cánones de arrendamientos acordados. Las concesiones más frecuentes otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios por motivo de la pandemia del COVID-19 fueron las siguientes:

Reducción en los pagos el cambio en el valor del pago del arrendamiento resulta en una contraprestación revisada en el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación para el arrendamiento inmediatamente precedente al cambio. Esta reducción en los pagos se llevó a cabo mediante la reducción parcial o total del valor de uno o más cánones de arrendamiento.

Ambos casos aplican para pagos vencidos o antes de junio del 2021.

Aplazamiento de los pagos se da cuando un arrendador permite que un arrendatario diferiera pagos de arrendamiento, consideramos que el arrendatario puede continuar contabilizando la concesión como un pasivo por arrendamiento y un activo por derecho de uso utilizando los derechos y obligaciones del arrendamiento existente.

Este segundo escenario reduce la responsabilidad de arrendamiento por el alquiler perdido y reconoce el efecto como un pago de arrendamiento variable inmediatamente dentro del estado de resultados. El pasivo por arrendamiento restante

ahora representa el valor presente de los pagos futuros, sin cambios en la tasa de descuento utilizada para calcular el pasivo por arrendamiento. No hay cambio en el valor del derecho de uso del activo.

En ambos casos, debe determinarse si se mantiene el cumplimiento de las cláusulas iniciales y de ser así tomar esto como una variación en el pago. Si no existe algún efecto en el resultado, se cuenta como una variación en la modalidad de pago. Por ejemplo, si no se realizan pagos durante 4 meses a causa del COVID-19 pero luego de este período los pagos aumentan en proporción suficiente para cubrir lo no pagado, el contrato no se toma como modificado y sólo es una variación de pagos.

El arrendador deberá, en caso de concesión de pago a causa del COVID-19, estipular si existe o no una modificación del contrato; de no existir esta, los pagos disminuidos o prorrogados deberán de aumentarse al valor de los pagos consecuentes tomándolos como una modificación en el pago y ser asentados en el libro contable como éstos, sin tratarse de una modificación del contrato original. (Arrendamientos, 2016).

Escenario 1:

La reducción en lo que respecta al valor de los pagos de arrendamiento durante el plazo estipulado en el cual a través de exenciones en el pago del alquiler durante algunos meses (disminución de la contraprestación total adeudada)

Escenario 1: Reducción en los pagos

Retailer Ltd. ("Retailer") celebró un contrato de arrendamiento con el arrendador Shopping Center Owner Ltd. ("SCO") para un local minorista dentro de un centro comercial propiedad de SCO, por un período de 5 años a partir del 01 de julio de 2017. Los pagos de alquiler son de \$100,000 por año, pagaderos trimestralmente por adelantado. El minorista adopta la NIIF 16 el 01 de julio de 2019. La tasa de interés incremental al 01 de Julio es del 5%, y no hay incentivos de arrendamiento.

El minorista ha adoptado los recursos prácticos de la NIIF 16 que permiten el método retrospectivo modificado de presentación, y permitiendo que el derecho de uso del activo iguale el pasivo por arrendamiento.

Esto significa que, a partir del 1 de julio de 2019, el minorista habrá reconocido el siguiente asiento.

Activo	Derecho de uso del activo	280,783	
Pasivo	Pasivo por arrendamiento		(280,783)

Al 31 de marzo de 2020, el minorista tendrá un activo por derecho de uso de \$210,587 y un pasivo por arrendamiento de \$214,392.

Como resultado de COVID-19, el centro comercial experimenta un período de cierre y/o un patrocinio muy reducido. El 1 de abril, SCO acuerda que la renta no se aplicará durante el periodo comprendido entre el 1 de abril y el 30 de septiembre. No hay otros cambios en los términos del contrato de arrendamiento.

Análisis

El cierre es un resultado directo del COVID-19, y la entidad está aplicando el recurso práctico. Por lo tanto, la concesión se trata como un pago de arrendamiento variable, no como una modificación de arrendamiento: El pasivo por arrendamiento restante se redetermina en esa fecha, utilizando la misma tasa de descuento que la adopción inicial y la diferencia entre el pasivo revaluado y el valor reconocido en esa fecha antes de que la concesión entre en vigencia, se reconoce inmediatamente en el estado de resultados.

Al 01 de Abril, Retailer registrará el siguiente asiento

Pasivo	Pasivo del arrendamiento	49,697	
Ingreso	Concesión de alquiler		(49,697)

Figura 17 Componentes del arrendamiento operativo tomado de: Andrea Mendoza 2020

Este escenario permite la reducción de responsabilidad del arrendamiento por concepto de alquiler extraviado y reconoce el efecto como un pago de arrendamiento versátil, de manera inmediata dentro del estado de resultados por su parte el pasivo por arrendamiento restante ahora representa el valor presente de los pagos futuros, sin cambios en la tasa de descuento utilizada para calcular el pasivo.

Escenario 2:

El diferimiento en los pagos de alquiler de varios meses, compensado por un alquiler más alto a pagar en fechas futuras (pagos de arrendamiento sustancialmente iguales a los originales)

Escenario 1: Reducción en los pagos

Retailer Ltd. ("Retailer") celebró un contrato de arrendamiento con el arrendador Shopping Center Owner Ltd. ("SCO") para un local minorista dentro de un centro comercial propiedad de SCO, por un periodo de 5 años a partir del 01 de julio de 2017. Los pagos de alquiler son de \$100,000 por año, pagaderos trimestralmente por adelantado. El minorista adopta la NIIF 16 el 01 de julio de 2019. La tasa de interés incremental al 01 de Julio es del 5%, y no hay incentivos de arrendamiento.

El minorista ha adoptado los recursos prácticos de la NIIF 16 que permiten el método retrospectivo modificado de presentación, y permitiendo que el derecho de uso del activo iguale el pasivo por arrendamiento.

Esto significa que, a partir del 1 de julio de 2019, el minorista habrá reconocido el siguiente asiento.

Activo	Derecho de uso del activo	280,783	
Pasivo	Pasivo por arrendamiento		(280,783)

Al 31 de marzo de 2020, el minorista tendrá un activo por derecho de uso de \$210,587 y un pasivo por arrendamiento de \$214,392.

Como resultado de COVID-19, el centro comercial experimenta un periodo de cierre y/o un patrocinio muy reducido. El 1 de abril, SCO acuerda que la renta no se aplicará durante el periodo comprendido entre el 1 de abril y el 30 de septiembre. No hay otros cambios en los términos del contrato de arrendamiento.

Análisis

El cierre es un resultado directo del COVID-19, y la entidad está aplicando el recurso práctico.

Por lo tanto, la concesión se trata como un pago de arrendamiento variable, no como una modificación de arrendamiento: El pasivo por arrendamiento restante se redetermina en esa fecha, utilizando la misma tasa de descuento que la adopción inicial y la diferencia entre el pasivo revaluado y el valor reconocido en esa fecha antes de que la concesión entre en vigencia, se reconoce inmediatamente en el estado de resultados.

Al 01 de Abril, Retailer registrará el siguiente asiento

Pasivo	Pasivo del arrendamiento	49,697	
Ingreso	Concesión de alquiler		(49,697)

Figura 18 Segundo escenario de las concesiones NIIF 16; Tomado de: Audi Tax Consulting 2020

Este segundo escenario reduce la responsabilidad de arrendamiento por el alquiler perdido y reconoce el efecto como un pago de arrendamiento variable inmediatamente dentro del estado de resultados. El pasivo por arrendamiento restante ahora representa el valor presente de los pagos futuros, sin cambios en la tasa de descuento utilizada para calcular el pasivo por arrendamiento. No hay cambio en el valor del derecho de uso del activo.

Enmienda de la NIIF 16 por COVID-19

En esta enmienda, que no afecta al arrendador, se proporciona a los arrendatarios la opción de no evaluar si las concesiones de arrendamiento relacionadas con el COVID-19 son modificaciones del contrato de arrendamiento. Aplicando el recurso práctico, las concesiones de arrendamiento relacionadas con el COVID-19 se contabilizan de tal manera que no son listadas como modificaciones en el contrato de arrendamiento. Este recurso se aplica sólo a las concesiones producto del COVID-19 y sólo si se cumplen los siguientes criterios: (a) El cambio en los pagos de arrendamiento resulta en una contraprestación revisada que es sustancialmente igual o inferior a la original; (b) la reducción de los pagos de arrendamiento afecta sólo a los pagos originalmente debidos el 30 de junio de 2021 o anterior a esa fecha; y (c) No existe algún otro cambio sustancial en uno o más términos y condiciones del arrendamiento.

El beneficio de este recurso práctico surge porque, en circunstancias normales, las modificaciones del arrendamiento pueden ser complejas y no todas las modificaciones son tratadas de la misma manera. Este recurso tiene un alcance limitado en su naturaleza y las entidades que hagan uso de este deben revelar que se ha aplicado, así como el importe reconocido con cargo a ganancia pérdida como resultado de su implementación (Audi Tax Consulting, 2020).

El tratamiento contable de este caso va a depender si estos cambios en los pagos califican o no como modificación del contrato. En el caso que haya modificación el arrendatario deberá poner a consideración los párrafos del 44 al 46 del NIIF 16 y, en el caso del arrendador, se deberán tomar en cuenta los párrafos del 79 al 80 de la misma norma. Si el arrendatario se decide por no evaluar si la reducción del alquiler relacionada con el COVID-19 es una modificación del arrendamiento, contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones de alquiler

relacionadas con el COVID-19 de la misma forma que contabilizaría el cambio si este no fuera una modificación de arrendamiento. (Chillogallo, Álvarez, & Delgado, 2021).

La Norma Internacional de Información Financiera 16 fue modificada con el propósito de brindar a los inquilinos una exención de parámetros para evaluar si una concesión de alquiler relacionada con la pandemia por coronavirus es una modificación en el arriendo. A su vez, permite a los arrendatarios separar los arrendamientos para determinar si estos surgen directamente de la pandemia COVID-19, son enmiendas a los arrendamientos existentes, considerándolo como si no fueran modificaciones a los contratos de arrendamiento, facilitando el registro en sus libros, además, es aplicable a las concesiones de alquiler, reduciendo el pago de los contratos que vencen en junio del 2021. En la actualidad, los escenarios desafiantes planteados por el coronavirus, han aumentado el número de contratos de arrendamientos que se renegocian o modifican, por lo tanto, debido a su situación actual los arrendatarios ya no pueden operar. Estos cambios incluidos en la NIIF 16 son importantes cuando se tiene en cuenta el impacto económico potencial de un arrendamiento, las modificaciones están destinadas a proporcionar una solución práctica de pérdidas o ganancias a una reducción en los pagos de alquiler que a menudo puede verse como un acuerdo de cambio, a su vez, se puede solicitar una nueva cotización de deuda de alquiler a la tasa de descuento prevista. (Baidal, 2021)

Marco Referencial

Sector de la industria cementera en Ecuador

De acuerdo a Ekos Negocios (2015) el Ecuador se destaca como uno de los mayores productores de flores en el mundo, especialmente por la calidad de su producto. Por ejemplo, se cuenta con gran cantidad de patentes (inventos nuevos) que hacen de la flor ecuatoriana una de las más cotizadas en el mundo. Además, al existir más actores, el aporte socioeconómico es superior, por ejemplo, la actividad florícola emplea a más de 40 000 personas; a diferencia de la fabricación de cemento que máximo crea 1 800 plazas laborales, es decir agrupa a tan solo el 0,09% total de la población. En lo que al pago de impuestos se refiere, la contribución total de estas empresas de cemento en 2010 fue de USD 41,49 millones por concepto de impuesto a la renta y USD 3,64 millones por salida de divisas. Se observa el importante crecimiento que tuvo el sector de la construcción en este desempeño, en el que tanto los ingresos como el pago de impuestos crecieron de manera considerable en 2009. En

su conjunto, Holcim Ecuador, Lafarge Cementos, Cementos Guapán y Cementos Chimborazo aportaron con el 1,71%. Este aporte se mantiene creciente debido al incremento en la construcción.

Reglamento General de la Ley de Minería (RGLM)



El Reglamento General a la Ley Minería, vigente desde el 16 noviembre de 2009, fecha en que se publica en el Registro Oficial Suplemento 67, con su última modificación el 28 de noviembre de 2014 en su Capítulo III de la actividad minera de no metálicos, en su artículo 26 clasifica los minerales no metálicos del siguiente modo. Se entiende como minerales no metálicos a las rocas y minerales que por sus características físico-químico-mineralógicas carecen de propiedades para transmitir calor o electricidad y constituyen materia prima natural para las industrias y otras actividades económicas, tales como: baritinas, arenas silíceas, cuarzos, limolitas, arcillas, caolines, pumitas, feldespatos, puzolanas, calizas, dolomitas, travertinos, zeolitas, diatomitas, diatomeas, evaporitas (comprendidos los depósitos de yeso y los depósitos salinos), floritas; y aquellos que determine técnicamente el Ministerio Sectorial previo informe del Instituto Nacional de Investigación Geológico, Minero, Metalúrgico. El artículo 48 del Reglamento General a la Ley de Minería establece: "las entidades e instituciones del Estado, directamente o por intermedio de sus contratistas, podrán aprovechar los materiales de construcción para obra pública en áreas libres, concesionadas y aquellas autorizadas por los gobiernos municipales". De la misma forma reconoce al cemento como parte de los minerales no metálicos gracias a su composición, dicho esto, enmarcamos la competencia legal del sector. (Superintendencia de Poder de Control de Mercado , 2016)

Empresa Publica Cementera



Esta institución fue creada para intervenir de manera efectiva en la gestión del negocio del cemento y sus derivados y tiene por objeto la industrialización, distribución y comercialización de cemento, cales, calizas, y demás materia prima relacionada, la fabricación de derivados y de otros materiales de construcción. Estrategia que estableció la empresa pública cementera se divide en tres grandes objetivos de política que son: garantizar el abastecimiento del mercado mediante la ampliación de la capacidad productiva cementera del país; garantizar un precio justo para el cemento, mediante la consolidación de un tercer polo cementero; y, democratizar la participación del capital social de las empresas con participación estatal. (Superintendencia de Poder de Control de Mercado , 2016)

Capítulo 2: Metodología De La Investigación

El presente trabajo de investigación tiene la finalidad de diseñar una propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil, por ello es trascendental seleccionar la metodología de investigación para la realización del presente capítulo los puntos a desarrollar en el mismo serán: a) el diseño de la investigación, (b) el tipo de investigación que se va a efectuar, (c) fuentes de información, (d) el enfoque de la investigación, (e) los instrumentos acordes a lo que se busca lograr con el presente trabajo de titulación.

Diseño de la investigación

En el desarrollo del presente trabajo de titulación es trascendental elegir el diseño de la investigación el cual permite saber cómo se van a desarrollar los diferentes procesos que se aplicaran para poder efectuar un análisis eficaz de lo que va suscitar en dicho estudio. El diseño de investigación escogido es el observacional, según un artículo científico indicó lo siguiente;

Los estudios observacionales (EO) corresponden a diseños de investigación cuyo objetivo es "la observación y registro" de acontecimientos sin intervenir en el curso natural de estos. Las mediciones, se pueden realizar a lo largo del tiempo (estudio longitudinal), ya sea de forma prospectiva o retrospectiva; o de forma única (estudio transversal). Por otra parte, los EO pueden ser descriptivos, cuando lo que se pretende es "describir y registrar" lo observado, como el comportamiento de una o más variables en un grupo de sujetos en un periodo de tiempo; o analíticos, que son aquellos que permiten "comparar grupos de sujetos" sin que exista un proceso de asignación de los individuos en estudio a una intervención determinada, siendo por ende el investigador un mero observador y descriptor de lo que ocurre. Como todo tipo de diseños, tienen fortalezas y debilidades (Manterola & Otzen, 2014).

Tipo de investigación

Al momento de efectuar un trabajo se debe seleccionar un tipo de investigación el cual dependerá de las necesidades y de los objetivos de encargado de llevar a cabo dicho trabajo. El tipo de investigación elegida es la descriptiva el cual se utilizó para aspectos específicos. De acuerdo a Mejía (2020) la **investigación descriptiva** es un tipo de investigación que se encarga de describir la población, situación o fenómeno alrededor del cual se centra su estudio. Procura brindar información acerca del qué, cómo, cuándo y dónde, relativo al problema de investigación, sin darle prioridad a responder al “por qué” ocurre dicho problema.

Fuentes de información

Tal como se observa en el gráfico es sumamente importante tener bien identificado cuáles serían las fuentes de investigación y así poder efectuar una investigación o en estudio se debe contar con varias fuentes de búsqueda en la cual se puede obtener información eficaz y relevante del tema que se está efectuando el estudio, por ello la presente investigación se utilizarán datos primarios y secundarios.

Enfoque de investigación

El enfoque elegido es cualitativo el cual permite efectuar un análisis a profundidad de la información recolectada. Por lo cual (Hernández, 2006) indico: que este enfoque busca principalmente dispersión o expansión de los datos con lo que los resultados de la investigación aportan evidencia a favor de la hipótesis con lo cual se genera confianza en la teoría o información sustentada.

Herramientas de investigación

La herramienta que se utilizara en el trabajo de titulación es la entrevista a profundidad en la cual permitirá conocer el tema de las concesiones en base a los efectos del COVID 19. De acuerdo a Bernardo (2012) indico que en la entrevista en profundidad la construcción de datos se va edificando poco a poco, es un proceso largo y continuo; por lo que la paciencia es un factor significativo que debemos rescatar durante cada encuentro. Las reuniones no deben rebasar las dos horas de duración para evitar el cansancio o la fatiga por parte del entrevistado; se aconseja ser frecuente, tener encuentros programados con un máximo de dos semanas de diferencia entre cada uno; las sesiones concluirán cuando se llegue al punto de saturación, momento en el

cual las pláticas ya no aportan nada nuevo a la información que ya tenemos Asimismo, se debe evitar sancionar, restringir o limitar a los entrevistados, pues atmósferas impregnadas de inseguridad, dudosas o vacilantes, disminuirán la posibilidad de obtener respuestas concretas, sinceras u honestas.



Figura 179 Descripción del enfoque cualitativo tomado de: Asesoría SAT.

Entrevistas a profundidad

De acuerdo a Marketingintel (2020) La entrevista en profundidad hace parte de la Investigación Cualitativa. Es una técnica no estructurada y directa para conseguir la información. Se debe utilizar un entrevistador experto calificado quien entrevista a una única persona con el propósito de obtener con total libertad sus pensamientos, creencias, actitudes, sentimientos, sueños, motivaciones, acerca de un determinado tema. Se dirige hacia la comprensión de las perspectivas que tienen los entrevistados respecto de sus vidas, experiencias o situaciones, expresadas con sus propias palabras

Las personas entrevistadas son especialistas en el ámbito contable, tributario y en tema de arrendamiento.

Guía de preguntas para las entrevistas

Preguntas dirigidas a la entrevista con los expertos en base al tema de contabilización de arrendamientos.

Auditor externo.

1. Con base a su conocimiento por su práctica profesional, ¿qué tipos de concesiones sobre arrendamientos, otorgados por los arrendadores a sus arrendatarios, han tenido lugar por COVID-19?
2. ¿Cuál fue la tendencia que siguieron los arrendatarios en cuanto a la forma de contabilizar las concesiones recibidas por COVID-19, ¿cómo una modificación del arrendamiento o mediante la aplicación del recurso práctico?
3. ¿Cuál es su opinión respecto a que un arrendatario contabilice la concesión recibida por un contrato de arrendamiento como “modificación del arrendamiento” y la concesión recibida por otro contrato de arrendamiento aplicando el “recurso práctico”, cuando los dos contratos de arrendamientos han sido suscritos con el mismo arrendador?
4. ¿Cómo el arrendador debe registrar la concesión otorgada al arrendatario, cuando ésta consiste en condonación de cánones de arrendamientos?

Contador de arrendataria

1. ¿Cuáles han sido los impactos en los resultados de operaciones y en la situación financiera de su compañía, de las medidas tomadas por el Gobierno para contener la propagación del COVID-19?
2. ¿Cuáles han sido las acciones tomadas por la Gerencia de su compañía para mitigar los impactos de las medidas gubernamentales sobre el COVID-19?
3. ¿Qué tipo de concesiones recibió su compañía como arrendataria, de parte de su arrendador, por los efectos del COVID-19?
4. ¿Cómo fue contabilizada en los registros contables de su compañía la concesión o concesiones por COVID-19 recibidas de parte de su arrendador?

Contador de arrendador

1. ¿Cuáles han sido los impactos en los resultados de operaciones y en la situación financiera de su compañía, de las medidas tomadas por el Gobierno para contener la propagación del COVID-19?
2. ¿Cuáles han sido las acciones tomadas por la Gerencia de su compañía para mitigar los impactos de las medidas gubernamentales sobre el COVID-19?
3. ¿Qué tipo de concesiones otorgó su compañía a sus arrendatarios por los efectos del COVID-19?

Población y muestra

Del estudio realizado anteriormente mediante las entrevistas a los distintos profesionales, entre ellos un contador de un arrendatario, un contador de un arrendador, y un auditor externo, se ha podido determinar que, con respecto al impacto en las operaciones y situación financiera de la compañía debido a las medidas para contener el COVID-19, los dos contadores, estuvieron de acuerdo en comentar que ha surgido una grave afectación a cada una de sus compañías por la dificultad proveniente en la falta de trabajadores, falta de clientes, aforo, y por detener operaciones, lo que impidió lograr metas y resultados esperados.

De igual manera, ambos contables concordaron en varias de las acciones tomadas en su compañía para poder mitigar los impactos del COVID-19, entre estas estuvieron el replanteamiento de metas y objetivos dentro de cada compañía, así también como la inclusión de técnicas, métodos y herramientas digitales que faciliten el alcance de cada compañía, y por supuesto ambos acogieron medidas y protocolos de bioseguridad; a esto el contador de arrendador también manifestó que se acogieron a varias medidas de facilidad económica, a diferencia del contador de arrendatario que no mencionó que su compañía lo realizó.

En relación a las concesiones por efectos del COVID-19, el contador de arrendatario fue claro en relatar que su arrendador le proporcionó varias medidas a las que podía acogerse, que podía ser una modificación a su contrato de arriendo con respecto a los cánones de arrendamientos para que exista una facilidad de pago, o que en virtud a las nuevas modificaciones en el NIIF-16 con respecto a las concesiones, podían ser partícipes de aplicar el recurso práctico y así no modificar su contrato, facilitando mucho más el pago. Conjunto con esto, las acciones otorgadas por la compañía del contador de arrendador fueron casi las mismas, el poder aplicar el

recurso práctico a sus arrendatarios fue lo otorgado, no obstante, este no puso en la mesa la posibilidad de modificar el contrato de arrendamiento, a diferencia del primero.

En cuanto a la forma de contabilizar las concesiones recibidas u otorgadas en los registros contables, el contador de arrendador, siguiendo lo estipulado en las nuevas modificaciones del NIIF 16, no tuvo grandes cambios con respecto al NIIF 17, aun así fue claro que precisar que las concesiones otorgadas no fueron contabilizadas como ingresos si no en un registro aparte como otros ingresos; por otro lado el contador de arrendatario, basándose en las modificaciones del NIIF 16, tuvo grandes cambios para poder facilitar su contabilidad, es así que este expuso que las concesiones otorgadas de los cánones de arrendamientos no se contabilizaron como una condonación o extensión, si no como un pago (cuota) de arrendamiento variable.

Por ultimo pero no menos importante, el auditor externo detalló que dentro de las concesiones que se han tenido con respecto a los arrendamientos, y de las que él tiene conocimiento, han sido dos: la condonación de res cánones mensuales con la condición e extensión del contrato de arrendamiento, y el diferir el pago de tres cánones mensuales; esas dos opciones forman parte de la aplicación del recurso practico especificado en el NIIF 16, estando acorde a las concesiones otorgadas y concedidas por los contadores anteriores.

En segundo lugar, con referencia a la forma de contabilizar las concesiones otorgadas, el auditor especificó que pocos decidieron hacerlo como una modificación de contrato, y la mayoría decidió aplicar el recurso práctico, lo que igualmente coincide y se materializa en lo expresado por el contador de arrendador y arrendatario, en donde los dos se ajustaron al recurso práctico también.

Continúa argumentando que la contabilización por un arrendatario por la concesión recibida en dos contratos suscritos con el mismo arrendador, debe ser homogénea, es decir en los dos acogerse o a modificar el contrato o a aplicar el recurso práctico. Y por último determina, sin observación tanto en el NIIF 16, si no más general que, cuando se condone los cánones de arrendamiento, el arrendador en un arrendamiento operativo deberá registrar la concesión como una cancelación de contrato y crear uno nuevo.

Capítulo 3: Resultados de la Investigación

En este capítulo se muestra y se efectúa un análisis de los resultados de la investigación a través de las entrevistas a profundidad las cuales fueron realizadas a personas vinculadas al área contable, tributaria y de auditoría, se desempeñan como contadores auditores interno externo, experto tributario.

Resultados de entrevistas a expertos

A continuación, se presenta la información obtenida a través de la realización de entrevistas efectuadas al personal vinculado al área de auditoría, contabilidad y tributación. Adicional a esto, se obtuvo información relevante que se presenta posteriormente en la matriz de hallazgos.

➤ Entrevista a Experto Contable

➤ Auditor externo.

Análisis de las 3 entrevistas

Experto Contable

Como se puede observar el experto contable dio sus opiniones en lo que respecta a las enmiendas de la NIIF 16 en donde destaca el tema de las concesiones y los diferentes criterios para la contabilización de los alquileres.

Experto Auditoria

En el tema de los arrendamientos el experto nos indica diversos aspectos que los arrendatarios deben tener en cuenta para aplicación de la NIIF 16 Con sus respectivas enmiendas.

Auditor externo.

Objetivo:

Identificar los diferentes tipos de concesiones por COVID-19 otorgadas por los arrendadores a sus arrendatarios y la tendencia seguida en sus contabilizaciones.

Preguntas:

1. Con base a su conocimiento por su práctica profesional, ¿qué tipos de concesiones sobre arrendamientos, otorgados por los arrendadores a sus arrendatarios, han tenido lugar por COVID-19?

En varias de las compañías localizadas en Guayaquil que forman parte de nuestra cartera de clientes; y que mantienen suscritos contratos de arrendamientos operativos en calidad de “arrendadoras”, las concesiones recibidas por los arrendadores durante 2020 y 2021 fueron:

- a) Condonación del 100% del pago de tres cánones mensuales (marzo a mayo de 2020) con la condición de que el vencimiento del contrato se extendió en tres meses, con el resto de las cláusulas sin modificación.
- b) Diferimiento del pago de tres cánones mensuales para ser pagados junto con el antepenúltimo, penúltimo y último canon. Aquí no hubo condonación ni extensión del plazo del contrato.

2. ¿Cuál fue la tendencia que siguieron los arrendatarios en cuanto a la forma de contabilizar las concesiones recibidas por COVID-19, ¿cómo una modificación del arrendamiento o mediante la aplicación del recurso práctico?

Pocos arrendatarios decidieron no aplicar el “recurso práctico”. Prefirieron aplicar los párrafos de la NIIF 16 que describe cómo proceder para registrar una modificación del arrendamiento, recalculando el activo por derecho de uso y en el pasivo por arrendamientos y registrando cualquier efecto en esas cuentas.

La mayoría de los arrendatarios decidieron aplicar el “recurso práctico”, NO recalculando el activo por derecho de uso ni el pasivo por arrendamientos; y registrando los efectos de la concesión a resultados. Por ejemplo: si les condonaron cánones, el pasivo por arrendamiento se debitó y acreditaron a resultados; si les difirieron el pago, no registraron ningún efecto por el costo del dinero en el tiempo.

En ambos casos, la amortización del activo por derecho de uso y la provisión del interés implícito sobre el pasivo por arrendamientos fueron registrados.

3. ¿Cuál es su opinión respecto a que un arrendatario contabilice la concesión recibida por un contrato de arrendamiento como “modificación del arrendamiento” y la concesión recibida por otro contrato de arrendamiento aplicando el “recurso práctico”, cuando los dos contratos de arrendamientos han sido suscritos con el mismo arrendador?

Si las concesiones otorgadas por el arrendador en dos contratos de arrendamiento cumplen con los requisitos establecidos en la enmienda de la NIIF 16 por el COVID para aplicar la “solución práctica”, la contabilización debe ser consistente: voluntariamente aplicar la “solución práctica” a ambos contratos; o aplicar los párrafos de “modificación del arrendamiento” incluido en la NIIF 16 a ambos contratos.

4. ¿Cómo el arrendador debe registrar la concesión otorgada al arrendatario, cuando ésta consiste en condonación de cánones de arrendamientos?

En un contrato de arrendamiento operativo, el arrendador deberá de considerar cancelado el contrato de arrendamiento original (no continuar con su contabilización) y considerar las condonaciones y el resto de las cláusulas como un nuevo contrato.

Contador de arrendataria

Objetivo:

Identificar los impactos del COVID-19 en la compañía, el tipo de concesiones recibidas de parte de los arrendadores y la forma en que fueron contabilizadas.

Preguntas:

1. ¿Cuáles han sido los impactos en los resultados de operaciones y en la situación financiera de su compañía, de las medidas tomadas por el Gobierno para contener la propagación del COVID-19?

Entre las acciones del gobierno para contener la propagación del COVID-19, estuvo la implementación del teletrabajo, no obstante, la situación financiera de la compañía se complicó gravemente, y la de los empleados también, puesto que tener un control total fue difícil así también como pago de sueldos.

2. ¿Cuáles han sido las acciones tomadas por la Gerencia de su compañía para mitigar los impactos de las medidas gubernamentales sobre el COVID-19?

Una de las acciones para mitigar el impacto fue la implementación de herramientas por vía online que no permitieron que el trabajo parara por completo, pudiendo seguir ofreciendo nuestros servicios a las personas, los cuales incluían grandes descuentos.

3. ¿Qué tipo de concesiones recibió su compañía como arrendataria, de parte de su arrendador, por los efectos del COVID-19?

La concesión que recibimos fueron dos opciones, el acogernos a 3 meses de gracia, pero con la extensión del contrato; o el diferimiento de los 3 cánones de arrendamiento

4. ¿Cómo fue contabilizada en los registros contables de su compañía la concesión o concesiones por COVID-19 recibidas de parte de su arrendador?

Fue contabilizada como una deuda de 3 meses plazo, con el fin de poder tener presente aquella y no retrasar su pago, pues nos acogimos a que senos difiera los 3 cánones.

Contador de arrendador

Objetivo:

Identificar los impactos del COVID-19 en la compañía, el tipo de concesiones otorgadas a los arrendatarios y la forma en que fueron contabilizadas.

Preguntas:

1. ¿Cuáles han sido los impactos en los resultados de operaciones y en la situación financiera de su compañía, de las medidas tomadas por el Gobierno para contener la propagación del COVID-19?

Uno de los grandes impactos fue la brutal caída en los arrendamientos, por lo que la situación financiera se desestabilizó al no poder mostrar al público **presencialmente los bienes**.

2. ¿Cuáles han sido las acciones tomadas por la Gerencia de su compañía para mitigar los impactos de las medidas gubernamentales sobre el COVID-19?

Entre las acciones tomadas fue la creación de páginas web y redes sociales que permitan mostrar los bienes de una manera real con un recorrido 3D; así también el uso de valores guardados para emergencias, que sirvieron para el pago de sueldos y mantenimiento fue una de las acciones que pudimos tomar.

3. ¿Qué tipo de concesiones otorgó su compañía a sus arrendatarios por los efectos del COVID-19?

Entendiendo la situación por la que atravesábamos todos, concedimos dos opciones:

1. 100% de condonación de 3 meses de arriendo, pero con la modificación del contrato de arrendamiento
2. Diferir 3 meses de arrendamiento en 12 cuotas, pagadas en conjunto con el canon correspondiente a cada mes.
4. ¿Cómo fueron contabilizadas en los registros contables de su compañía la concesión o concesiones por COVID-19 otorgadas a los arrendatarios?

Fueron contabilizados en asientos contables diferentes, y como activos a plazo.

Matriz de hallazgos

Tabla 1

Matriz#1 Comparación de opiniones

Comparación de opiniones de los expertos

Experto contable arrendador	Experto contable arrendatario	Auditor
Entre las acciones del gobierno para contener la propagación del COVID-19, estuvo la implementación del teletrabajo, no obstante, la situación financiera de la compañía se complicó gravemente, y la de los empleados también, puesto que tener un control total fue difícil así también como pago de sueldos.	Uno de los grandes impactos fue la brutal caída en los arrendamientos, por lo que la situación financiera se desestabilizó al no poder mostrar al público presencialmente los bienes.	Las compañías localizadas en Guayaquil que forman parte de nuestra cartera de clientes; y que mantienen suscritos contratos de arrendamientos operativos en calidad de “arrendadoras”,

Cada uno desde su perspectiva analiza el tema de los arrendamientos bajo la pandemia del COVID 19, pero todos se enfocan en el impacto que pueda ocasionar por los diferentes movimientos o registros.

Tabla 2

Matriz#2 Comparación de opiniones

Comparación de opiniones de los expertos

Experto contable arrendador	Experto contable arrendatario	Auditor
Entre las acciones tomadas fue la creación de páginas web y redes sociales que permitan mostrar los bins de una manera real con un recorrido 3D; así también el uso de valores guardados para emergencias, que sirvieron para el pago de sueldos y mantenimiento fue una de las acciones que pudimos tomar	Una de las acciones para mitigar el impacto fue la implementación de herramientas por vía online que no permitieron que el trabajo parara por completo, pudiendo seguir ofreciendo nuestros servicios a las personas, los cuales incluían grandes descuentos.	Pocos arrendatarios decidieron no aplicar el “recurso práctico”. Prefirieron aplicar los párrafos de la NIIF 16 que describe cómo proceder para registrar una modificación del arrendamiento, recalculando el activo por derecho de uso y en el pasivo por arrendamientos y registrando cualquier efecto en esas cuentas.

Como podemos observar la opinión de los expertos contables es muy similar se enfocan en el tema de las acciones con la finalidad de poder mitigar y combatir los riesgos por su parte la opinión de la parte de auditoria hace énfasis en la aplicación de la NIIF 16.

Tabla 3

Matriz#3 Comparación de opiniones

Comparación de opiniones de los expertos

Experto contable arrendador	Experto contable arrendatario	Auditor
Entendiendo la situación por la que atravesábamos todos, concedimos dos opciones: 100% de condonación de 3 meses de arriendo, pero con la modificación del contrato de arrendamiento Diferir 3 meses de arrendamiento en 12 cuotas, pagadas en conjunto con el canon correspondiente a cada mes. ¿Cómo fueron contabilizadas en los registros contables de su compañía la concesión o concesiones por COVID-19 otorgadas a los arrendatarios? Fueron contabilizados en asientos contables diferentes, y como activos a plazo.	La concesión que recibimos fueron dos opciones, el acogernos a 3 meses de gracia, pero con la extensión del contrato; o el diferimiento de los 3 cánones de arrendamiento	Si las concesiones otorgadas por el arrendador en dos contratos de arrendamiento cumplen con los requisitos establecidos en la enmienda de la NIIF 16 por el COVID para aplicar la “solución práctica”, la contabilización debe ser consistente: voluntariamente aplicar la “solución práctica” a ambos contratos; o aplicar los párrafos de “modificación del arrendamiento” incluido en la NIIF 16 a ambos contratos

Todos se enfocan en el tema de las concesiones instauradas en las enmiendas en la NIIF 16 por tema de la pandemia del COVID 19

Tabla 4

Matriz#4 Comparación de opiniones

Comparación de opiniones de los expertos

Experto contable arrendador	Experto contable arrendatario	Auditor
N/A	Fue contabilizada como una deuda de 3 meses plazo, con el fin de poder tener presente aquella y no retrasar su pago, pues nos acogimos a que senos difiera los 3 cánones.	En un contrato de arrendamiento operativo, el arrendador deberá de considerar cancelado el contrato de arrendamiento original (no continuar con su contabilización) y considerar las condonaciones y el resto de las cláusulas como un nuevo contrato

Discusiones.

De acuerdo a los resultados obtenidos se llegó a la conclusión de que, durante las entrevistas, observamos cierta coherencia en las respuestas dadas por los encuestados de ambas partes (propietarios e inquilinos). Así, la información recopilada permitió conocer lo que ocurría durante la pandemia, se pudo o al menos se intentó ofrecer concesiones ya que era una época difícil y no todo el mundo tenía un trabajo estable, sin embargo, tras este periodo se tuvo que llegar a un acuerdo para poder abonar los pagos pendientes ya que el inquilino los clasificó como créditos. Del mismo modo, cuando las normas nacionales e internacionales de auditoría interna cambian, la correspondiente actualización de conocimientos se aplica al equipo de auditoría. Sin embargo, la empresa cementera no contaba con un plan de contingencia para el cese de la actividad, ya que no había previsto que pudiera producirse un hecho tan grave.

Es importante saber que, sin ese apoyo, esta parte de la sociedad tiene algo que perder, porque una gran parte de la población depende del tiempo y, al no poder salir, no hay posibilidad de trabajar y, por tanto, de pagar el alquiler." La infraestructura adecuada para la actividad de auditoría, el grupo de trabajo realiza un informe detallado de todos los problemas u observaciones de la empresa cementera para que se puedan evaluar y planificar las posibles soluciones para un determinado periodo posterior. Esto se debe a que la auditoría interna es una actividad de gestión. En el estudio, los factores más relevantes en el proceso de auditoría resultaron ser:

- (a) una comunicación adecuada entre arrendatarios y arrendadores
- (b) apoyo y supervisión de la industria del cemento; (c) comunicación adecuada entre el arrendatario y el arrendador
- (d) la selección adecuada de un equipo de auditoría interna para llevar a cabo los procedimientos de recuperación apropiados.

Análisis de la entrevista.

En relación a las preguntas dicotómicas descritas en las entrevistas señalamos la que se realizó al experto auditor, estas se presentan mediante de preguntas las cuales se les realizo a la persona ya mencionada

Análisis.

Las entrevistas ilustran las respuestas recibidas de la primera a la cuarta pregunta, que ponen de manifiesto las cuestiones relacionadas con lo ocurrido durante la pandemia y la realidad de la situación de cada uno. En las entrevistas, cada persona recibió respuestas y posibilidades para poder reiniciar la actividad económica y llegar a acuerdos para poder pagar el alquiler, y cómo los inquilinos esperarían su respectivo dinero en cuotas, que fueron consistentes en ambas partes. El equipo de auditoría se organiza adecuadamente según su función, de alto a medio nivel, en este caso con un auditor principal, un director de auditoría y personas en prácticas. Asimismo, se ha comprobado que el equipo de auditores, al realizar el trabajo de auditoría interna, busca cumplir con las tareas definidas por el departamento de calidad, lo que refleja la importancia que el personal seleccionado para esta función da a la finalidad de la auditoría interna y, por tanto, se ajusta a los parámetros de eficiencia y eficacia de la auditoría interna.

Además, se señaló que los objetivos descritos para el proceso de auditoría interna deben basarse en la finalidad (misión) de la empresa. Asimismo, se observó que los objetivos fijados por el equipo de auditoría se evalúan y supervisan adecuadamente de forma periódica, con algunas repercusiones cuando se producen cambios en la gestión; por lo tanto, es aconsejable recurrir a una mayor supervisión para proporcionar un entorno tranquilo a los donantes y arrendatarios.

Capítulo 4 Propuesta

Para llevar a cabo la propuesta metodológica para la contabilización las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del covid-19 en la ciudad de Guayaquil se deberá conocer cómo se originó el tema de las concesiones y como efectuar el registro de las diferentes transacciones

Objetivo de la Enmienda NIIF 16

De acuerdo a Álvarez (2022) indico que debido a la elevada complejidad que puede suponer para los arrendatarios analizar los contratos existentes en todas las jurisdicciones en las que opera, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) ha emitido el 28 de mayo la modificación a la NIIF 16 sobre Arrendamientos, tras un periodo para comentarios abierto el 24 de abril. La propuesta incluye una simplificación práctica a la norma. Asimismo, el CNIC emitió recientemente un documento con materiales educativos sobre los criterios de contabilización de las modificaciones de arrendamiento.

Como simplificación práctica, un arrendatario puede elegir no evaluar si las concesiones que obtiene derivadas del COVID-19 son una modificación de arrendamiento. Un arrendatario que realiza dicha elección debe contabilizar cualquier cambio en los pagos derivados de las concesiones del COVID-19 de forma consistente con cualquier cambio que no es una modificación. El arrendatario debe aplicar la simplificación práctica de forma consistente a contratos con características y en circunstancias similares. La simplificación práctica aplica solo a las concesiones que se produzcan como una consecuencia directa del COVID-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:

1. El cambio en los pagos por arrendamiento resulta en una contraprestación revisada del arrendamiento que es sustancialmente equivalente, o menor, que la contraprestación del arrendamiento con anterioridad al cambio. Un cambio que implica un aumento más que insustancial de los pagos totales del arrendamiento podría no derivarse exclusivamente de una concesión relacionada con el COVID-19, excepto en la medida en que el aumento refleje el valor temporal del dinero.

2. Cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo a los pagos que vencían originalmente en o con anterioridad al 30 de junio de 2021, es decir, que una concesión cumpliría las condiciones si resultara en pagos reducidos en 2020 o 2021 e incrementados en 2020 o periodos posteriores.
3. No existe un cambio sustancial a otras cláusulas y condiciones del arrendamiento. (Alvarez, 2022).

El concepto de ‘sustancialmente equivalente’ se ha incluido para que los diferimientos de rentas que incorporen el efecto del valor temporal del dinero no impidan que se pueda aplicar la simplificación práctica. De igual forma, un periodo libre de rentas con una extensión del plazo de arrendamiento con rentas equivalentes también estaría incluido en el alcance anterior al aplicarse la simplificación práctica y se produce una reducción de los pagos, el arrendatario reconoce el cambio en los pagos como un pago variable negativo en el periodo en el que se produce el acontecimiento o condición que genera los pagos, lo que supondría una ganancia en la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo. Este criterio es consistente con lo dispuesto en la NIIF 9 Instrumentos financieros sobre el reconocimiento de la baja de pasivos financieros del balance, si y solo si, se extingue el pasivo. (Alvarez, 2022)

Un cambio en los pagos que implica la reducción en un periodo, pero los aumenta de forma proporcional en otro (moratoria), no implica una extinción del pasivo y por lo tanto no se generaría ningún impacto en resultados derivada de esa reducción. Para este tipo de cambios, el arrendatario continuaría reduciendo el pasivo por arrendamiento a medida que fuera realizando los pagos al arrendador. No obstante, en la medida en que el aumento de los pagos posteriores no compense el efecto del valor temporal del dinero, el arrendatario debe reconocer en resultados la diferencia entre el valor actual de los pagos modificados utilizando el tipo de descuento original del arrendamiento y el valor contable del pasivo por arrendamiento. Este ajuste es necesario para que los intereses sobre el pasivo por arrendamiento de cada ejercicio durante el plazo del arrendamiento sean iguales al importe generado por un tipo de interés periódico constante sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. Algunos cambios en los pagos pueden resultar en un cambio en la contraprestación del arrendamiento debido a diferencias entre la reducción de los pagos en un periodo y el aumento de los pagos en un periodo posterior. Si

la contraprestación del arrendamiento disminuye, debido a que la reducción de los pagos es mayor que el aumento posterior, entonces el cambio en los pagos incorpora una reducción de los pagos y una moratoria. En este caso, se aplicará un enfoque mixto. (Alvarez, 2022)

Modificaciones para el registro contable

La modificación es aplicable a los ejercicios anuales iniciados en o con posterioridad al 1 de junio de 2020, aunque se permite la aplicación anticipada, incluyendo a estados financieros no formulados al 28 de mayo de 2020. El arrendatario debe aplicar la modificación con carácter retroactivo, reconociendo el efecto acumulado como un ajuste a las reservas de apertura al inicio del periodo anual en el que se aplica la modificación. Como consecuencia de ello, el arrendatario no debe Re expresar los saldos comparativos de los estados financieros. El arrendatario no tiene que desglosar en el periodo corriente, ni en cada periodo anterior presentado el impacto de la modificación en cada partida de los estados financieros y en las ganancias por acción. Por lo tanto, se debe efectuar los siguientes puntos;

1. Que se ha aplicado a todas las concesiones que cumplen las condiciones anteriores y, en caso contrario, información sobre la naturaleza de los contratos a los que se ha aplicado la simplificación y
2. El importe reconocido en resultados del periodo para reflejar los cambios en los pagos que surgen de las concesiones a las que se ha aplicado la simplificación práctica. (Alvarez, 2022)

La simplificación práctica propuesta permite a los arrendatarios optar por no llevar a cabo una evaluación para decidir si una concesión de alquiler relacionada con COVID-19 recibida es una modificación del contrato de arrendamiento. El arrendatario contabilizaría entonces la concesión de alquiler como si el cambio no fuera una modificación del contrato de arrendamiento.

La simplificación práctica propuesta sólo es aplicable a las concesiones de alquiler otorgadas como resultado directo de la pandemia de COVID-19 y en calidad de arrendatario y se debe aplicar de forma consistente a contratos con características y circunstancias similares. El IASB no ha dictado ningún recurso para los arrendadores. Adicionalmente, para aplicarse el expediente, deberán cumplirse todas las condiciones siguientes: a) La concesión supone una modificación en los pagos que en general

resulta que la contraprestación por el contrato de arrendamiento sea sustancialmente igual o inferior a la contraprestación original del arrendamiento inmediatamente antes de que se otorgara la concesión. b) La concesión de la renta afecta a pagos que originalmente debían hacerse el 30 de junio de 2021o antes de esa fecha, pero los aumentos posteriores del alquiler de las cantidades aplazadas pueden ir más allá del 30 de junio de 2021. c) No hay otros cambios sustantivos en las demás condiciones del contrato de arreamiento. La enmienda es aplicable a los periodos de presentación de informes que comiencen a partir del 1 de junio de 2020. Se permitirá su aplicación anticipada, incluso para los estados financieros cuya emisión aún no ha sido autorizada al 28 de mayo de 2020. (Thornton, 2019, pág. 62)

Aplicación practica

A continuación, exponemos un ejemplo práctico para mostrar el impacto de la simplificación propuesta por el CNIC:

Al 31 de marzo de 202n un arrendatario tiene un pasivo por arrendamiento por 2.000. El contrato requiere pagos de 100 mensuales. Por simplicidad se asume que en todos los escenarios el interés se devenga a 20 por mes. Debido al COVID 19 el arrendador ha otorgado un periodo de tres meses sin pagos de rentas (marzo a mayo 202n).

Supuesto 1: Se produce una extinción definitiva de los pagos de ese periodo.

En este caso el arrendatario reconoce durante el periodo de tres meses una reducción del pasivo y un ingreso por 300. Por otro lado, sigue reconociendo los gastos por financieros por 60.

Supuesto 2: No se producen pagos en ese periodo, pero posteriormente, de junio a agosto de 202n, los pagos aumentan a 200 en cada mes.

En este caso no se reconoce ningún ingreso de marzo a mayo y solo se reconocen los gastos financieros por 60. Posteriormente de junio a agosto se reconoce la reducción del pasivo por 600 a medida que se pagan los importes al arrendador. (Alvarez, 2022)

Supuesto 3: No se producen pagos en el periodo, pero posteriormente, de junio a agosto de 202n, los pagos aumentan a 160.

En este caso de marzo a mayo se reconoce un ingreso por 120 (40×3) y se reconocen los gastos financieros por 60. Posteriormente de junio a agosto se reconoce la reducción del pasivo por 480 (160×3) a medida que se pagan los importes al arrendador. (Alvarez, 2022)

¿Cómo se desarrollaría el tratamiento contable si no se aplica la simplificación práctica?

En la medida en que la moratoria no esté incluida contractualmente, se debe contabilizar como una modificación. A estos efectos, dado que no se produce una reducción del plazo de arrendamiento, los nuevos pagos se descuentan al tipo revisado en la fecha de modificación, registrando el efecto contra el activo por derecho de uso. No obstante, si el efecto de la moratoria se ve compensado por rentas superiores en periodos posteriores, entonces no habría modificación contractual, debido a que no se ha producido un cambio en la contraprestación del arrendamiento.

Si existe un derecho exigible a que el arrendatario obtenga la moratoria por causa de fuerza mayor, ya sea por contrato o por la legislación sustantiva derivada del contrato, aunque no estuviera inicialmente contemplada, entonces se debe ajustar el pasivo, si el pago es fijo o se debe tratar como un pago variable. (Alvarez, 2022)

Ejemplos del impacto en la contabilidad

Por ejemplo, el arrendatario ha firmado un contrato de arrendamiento por 5 años de una tienda, con fecha de comienzo el 1 de enero de 202n y pagos mensuales de 100.000. Debido a condiciones extraordinarias, el arrendatario ha tenido que cerrar la tienda durante el mes de septiembre de 202n y adicionalmente existen dificultades para mantener el negocio abierto. Como consecuencia de ello, ambos acuerdan renegociar el contrato con fecha 1 de noviembre de 202n, de forma que el arrendador paga al arrendatario un importe de 50.000 en diciembre de 202.

En otro ejemplo, el contrato de arrendamiento se firma por 3 años, desde el 1 de marzo de 202n y con una renta mensual por importe de 120.000. Este contrato contiene una cláusula específica de suspensión de renta por fuerza mayor o por causas adversas que no se encuentran bajo el control de las partes. La cláusula de suspensión genera una obligación contractual para el arrendador de compensar al arrendatario, si

la tienda no está disponible para ser utilizada. A estos efectos, el arrendatario tiene derecho a una reducción de las rentas de 20.000 calculada como $5/30 * 120.000$, que se liquida pagando una menor renta en diciembre de 202n.

En este caso, cuando se firmó el contrato se consideró que la activación de la cláusula de fuerza de mayor era remota, por lo que el pasivo de arrendamiento se valoró por los pagos mensuales de 120.000 durante 36 meses.

La reducción de las rentas se ha calculado por los días de cierre, por lo que se debe contabilizar como un pago variable. Por ello, el arrendatario reconoce los 20.000 de ingreso en septiembre, debido a que el descuento está relacionado con el cierre de la tienda en septiembre de 202n, que es cuando se produce el acontecimiento o condición desencadenante del pago. Asimismo, habrá una reducción similar del pasivo para reflejar el hecho de que el descuento se liquida mediante una reducción de la renta del mes de diciembre de 202n. El pasivo por arrendamiento se descontaría utilizando la tasa original.

De igual forma, se están produciendo ampliaciones de los plazos de arrendamiento, que se deben contabilizar según lo indicado previamente, salvo que sea aplicable la simplificación práctica.

Si el arrendatario aplica la simplificación práctica, la condonación de los pagos de arrendamiento se contabiliza como pagos variables y realizarían los ajustes correspondientes al pasivo, es decir, dando de baja la parte del pasivo que se ha extinguido.

Hay que destacar finalmente, que la simplificación práctica indicada previamente para los arrendatarios no se hace extensiva a los arrendadores. No obstante, los arrendadores podrían aplicar en estos casos los criterios de la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes para contabilizar transacciones similares. Este criterio implicaría considerar que se trata de una contraprestación variable del contrato.

Ante este cambio es importante que las áreas financieras **revisen los contratos** de arrendamiento vigentes, la incidencia del cambio normativo y el impacto en el reflejo contable que puede producir. (Alvarez, 2022)

Contabilización en los libros

Criterio para la aplicación del registro

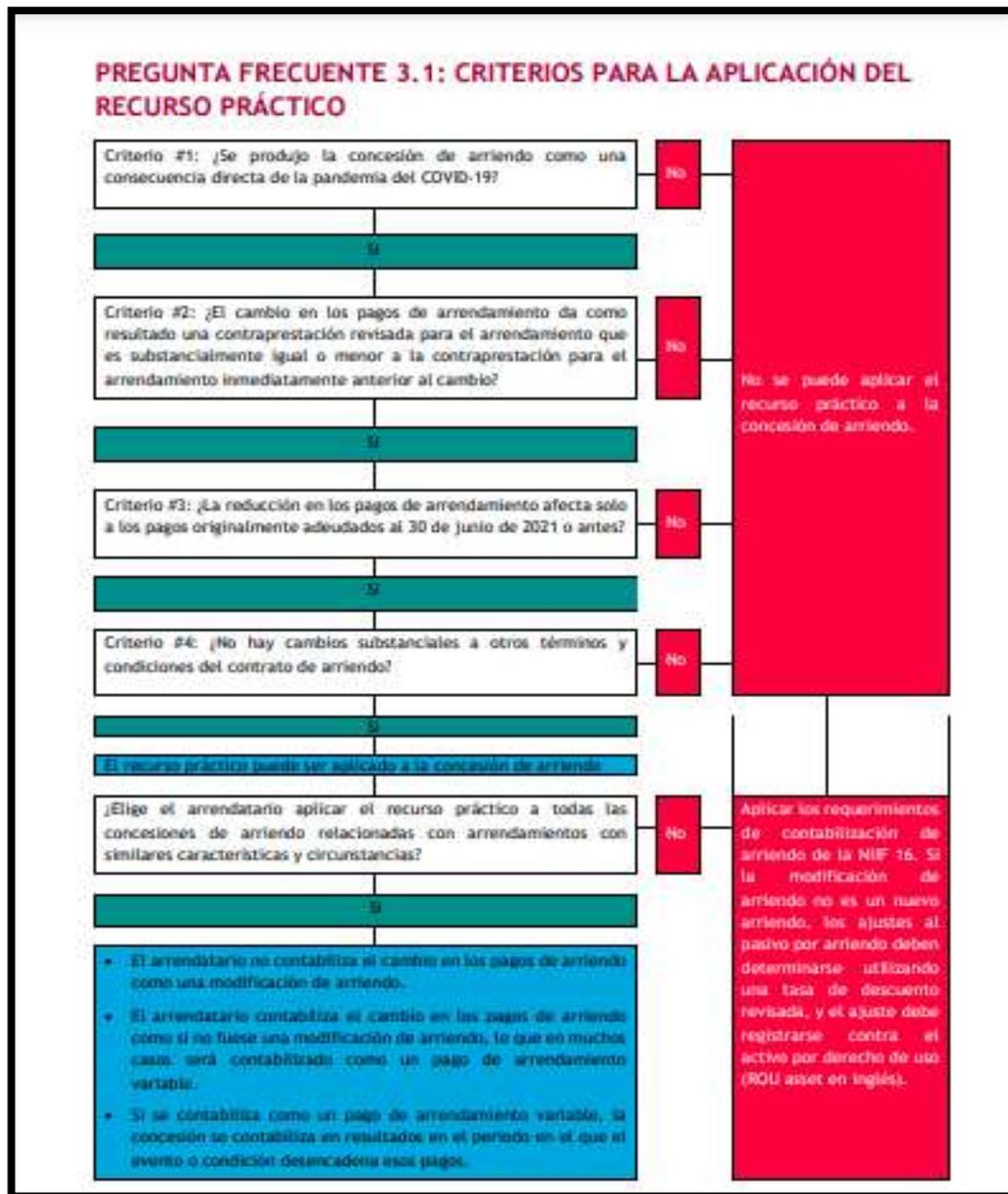
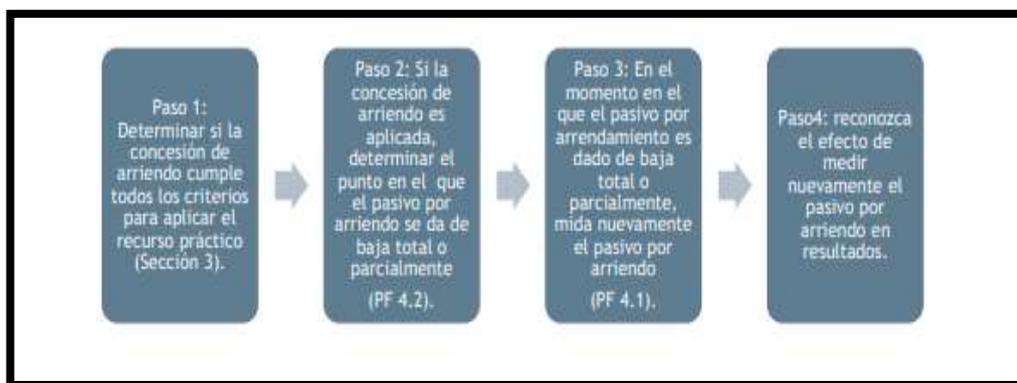


Figura 18 Criterios para la aplicación de la NIIF 16 Tomado de: Bdo Ecuador

De acuerdo a BDO Ecuador (2020) Las enmiendas no son muy claras al definir si la “contraprestación revisada” debe ser evaluada en función de los flujos de efectivo nominales (es decir, sin descuentos) o descontados y, si permiten los flujos de efectivo descontados, la base para realizar el cálculo del valor presente (por ejemplo, qué tasa de descuento debe aplicarse y si se evalúa la contraprestación total del arrendamiento o sólo la contraprestación restante en el momento de la concesión del arriendo). En la base de las conclusiones de las enmiendas se señala que un cambio que sea más que un aumento insustancial de los pagos totales no podría ser resultado únicamente de una concesión de arriendo relacionada con COVID-19, salvo en la medida en que el aumento refleje el valor del dinero en el tiempo. Por lo tanto, si los flujos de efectivo nominales han aumentado, parecería apropiado que las entidades evalúen el criterio 2 determinando si el aumento refleja el valor temporal del dinero. Otros aumentos de consideración, como las sanciones que se incluyen en el aplazamiento, harían que este criterio no se cumpliera. Por ejemplo, si una concesión de arriendo aplaza 3 pagos de un arriendo mensual de \$100 dólares durante un período de 12 meses, el arrendador y el arrendatario pueden acordar aumentar los flujos de efectivo nominales, por ejemplo, a \$105 dólares mensuales. Si el arrendatario concluye que este incremento por los pagos que se aplazan compensa al arrendador por el valor del dinero en el tiempo, entonces este criterio se cumple. El incremento en los flujos de efectivo nominales cuando los pagos de arriendo son diferidos puede ser más común en jurisdicciones con tasas de inflación más altas, donde el valor del dinero en el tiempo es más significativo, y cuando el aplazamiento de los pagos es por un período de tiempo más que insignificante.



Dependiendo de los términos y condiciones adecuadas de una concesión de arriendo, ésta puede ser contabilizada en un determinado momento o durante varios periodos. Por ejemplo, el 1 de julio de 2020, si un arrendador otorga a un arrendatario una reducción del 25% en los pagos del arriendo por los meses de julio, agosto y septiembre, los requerimientos de baja de cuentas de la NIIF 9.3.3.1 se cumplen el 1 de julio de 2020. Esto es porque el 01 de julio de 2020 la obligación del arrendatario de pagar el 25% del arriendo de julio a septiembre se libera. Ver concesión de arriendo #3A, Sección 5. En contraste, el 1 de julio de 2020, si un arrendador otorga a un arrendatario el 25% de reducción en los pagos del arriendo por los meses de julio, agosto y septiembre que está condicionado al flujo de personas en un centro comercial, siendo el 25% inferior al año anterior en cada mes individual, entonces el criterio de baja de cuenta no se cumple al 01 de julio de 2020. Esto es porque el arrendatario aún debe al arrendador los pagos de arriendo originales hasta que la condición (el flujo de personas reducido) se cumpla. Por lo tanto, asumiendo que la reducción de flujo de personas ocurre cada mes, el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arriendo descontando el 25% de su pago mensual de arriendo al final de cada mes cuando los criterios de baja de cuentas de la NIIF 9.3.3.1 se cumplan.

Ejemplos ilustrativos

Concesión de arriendo #1 - Diferimiento de pagos de arriendo

Concesión de arriendo: El 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acuerdan diferir los pagos de arriendo de CU100, correspondientes a julio, agosto, y septiembre. El total de CU300 será amortizado 1/12 por mes de octubre 2020 a septiembre 2021. Por lo tanto, la consideración revisada consiste en pagos mensuales de arriendo por CU125 (100 + (300/12)) de octubre 2020 a septiembre 2021, y CU100 de octubre 2021 a diciembre 2021. El total de los flujos de efectivo nominal del arriendo permanece igual; solo el tiempo ha sido afectado.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: El pasivo de arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020 pues es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
 - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
 - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,729¹
 - Diferencia entre pasivo "nuevo" y "viejo": CU9
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo CU9
CR pérdidas o ganancias CU9

Figura 19 Contabilización concesiones#1 diferimiento de pagos de arriendo

El beneficio registrado en resultados representa el valor del dinero en el tiempo, ya que el valor presente de los flujos de efectivo revisados es menor que el valor presente de los flujos de efectivo originales. El Arrendatario A deberá determinar una nueva tabla de amortización para el pasivo por arriendo, ya que el plazo de los flujos de efectivo cambió en comparación al arriendo original, lo que resultará en un gasto financiero revisado en cada periodo subsecuente a julio 2020. (Bdo Ecuador , 2020)

Concesión de arriendo #3A - Condonación de arriendo incondicional

Concesión de arriendo: el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acordaron que el arriendo de julio a diciembre 2020 sería reducido en un 15%. La reducción no está condicionada a ningún evento futuro.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: el pasivo de arriendo es medido nuevamente el 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
 - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
 - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,649¹
 - Diferencia entre pasivo "nuevo" y "viejo": CU89
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU89
CR pérdidas y ganancias	CU89

Figura 20 Contabilización de concesiones#2 Condonación de arriendo

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo, ya que el valor presente de los flujos de efectivo revisados es menor que el valor presente de los flujos de efectivo originales. El Arrendatario A deberá determinar una nueva tabla de amortización para el pasivo por arriendo, ya que el plazo de los flujos de efectivo cambió en comparación al arriendo original, lo que resultará en un gasto financiero revisado en cada periodo subsecuente a julio 2020. El beneficio total (es decir, la reducción del pago de arriendo) es registrada al 1ero de julio de 2020, ya que el criterio de baja de cuentas parciales de la NIIF 9.3.3.1 se cumplen a esa fecha. Esto se debe a que la obligación del Arrendatario A de pagar el 15% de los pagos de arriendo de julio a diciembre 2020 son dados de baja incondicionalmente el 1ero de julio de 2020. (Bdo Ecuador , 2020).

Concesión de arriendo #4 - Conversión de pagos de arriendo fijos a pagos de arriendo variables

Concesión de arriendo: El 1ero de julio 2020, el Arrendatario A y el Arrendatario B acordaron que los pagos de arriendo de julio a diciembre de 2020 estarán sujetos al 20% de las ventas generadas de la tienda minorista del Arrendatario. Los CU100 de pago de arriendo quedan exonerados incondicionalmente. Por lo tanto, si el Arrendatario A no genera venta alguna de julio a diciembre 2020, el Arrendatario A no tendrá que pagar valor alguno al Arrendador B. El Arrendatario A espera tener ventas de CU2,000 durante el periodo de julio a diciembre 2020.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico. Ver pregunta frecuente 3.5.
- Paso 2: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
 - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
 - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,144¹
 - Diferencia entre pasivo "nuevo" y "viejo": CU594
- Paso 4: el pasivo por arriendo es reducido al 31 de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU594
CR pérdidas o ganancias	CU594

Figura 21 Contabilización de concesiones#3 Conversión de pagos de arriendos fijos

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo. Como se señala a continuación, el cálculo del valor presente para el “nuevo” pasivo incluyó CU0 pagos desde julio a diciembre 2020. Esto se debe a que el Arrendatario A no requiere hacer pagos de arriendo fijos por este periodo, por consiguiente, los requerimientos de la baja de cuentas estipulados en la NIIF 9.3.3.1 se cumplen al 1ero de julio de 2020. Los pagos de arriendo variables que no dependen de un índice o una tasa se incluyen en resultados, en el periodo en el cual el evento o condición genera esos pagos (NIIF 16.38 (b)). Estos pagos no están incluidos en la medición de los pasivos por arriendo, independientemente del hecho de que el Arrendatario espere generar ventas por CU2.000, desde julio a diciembre 2020, lo que resultaría en una variable de pagos de arriendo por CU400. (Bdo Ecuador , 2020)

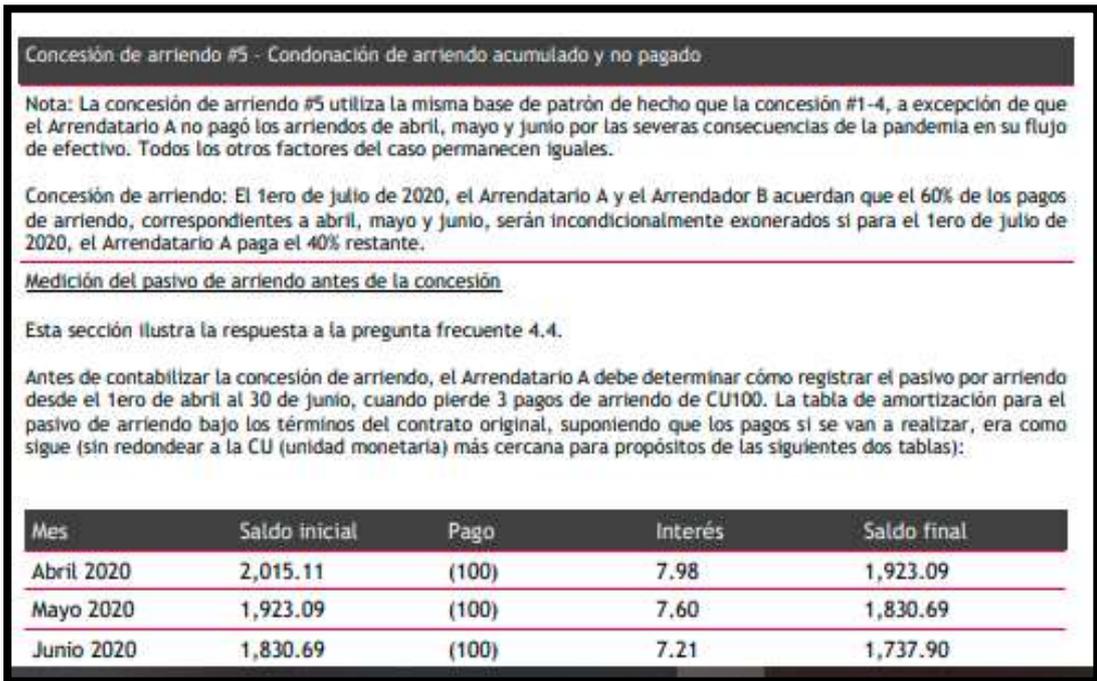


Figura 22 Contabilización de concesiones #4 Condonación de arriendo

Esta tabla de amortización supone que el Arrendatario A realizará los pagos de arriendo en los días establecidos en el contrato, que es el primer día de cada mes por adelantado. Sin embargo, el Arrendatario A no ha realizado ningún pago debido a las restricciones generadas por la pandemia. El hecho de que el Arrendatario no realice los pagos de arriendo contractuales adeudados no significa una concesión de arriendo o una modificación del mismo, ya que los términos del contrato no han sido modificados. (Bdo Ecuador , 2020)

Mes	Saldo inicial	Pago	Interés	Saldo final
Abril 2020	2,015.11	.	8.40	2,023.51
Mayo 2020	2,023.51	.	8.43	2,031.94
Junio 2020	2,031.94	.	8.47	2,040.40

Se devengan intereses más altos que la tabla de amortización original ya que el pasivo por arriendo no es reducido por los pagos de arriendo que se adeudan contractualmente. Esto crea un problema “mecánico” en el sentido de que si el Arrendatario A paga los CU300 al 1ero de julio de 2020 (suponiendo que no existe ninguna concesión de arriendo), la tabla de amortización no va a “correr”

adecuadamente, ya que la contraprestación total adeudada por el Arrendatario A no se ha incrementado. Esto se debe a que el Arrendador no cargó intereses a los pagos vencidos. (Bdo Ecuador , 2020)

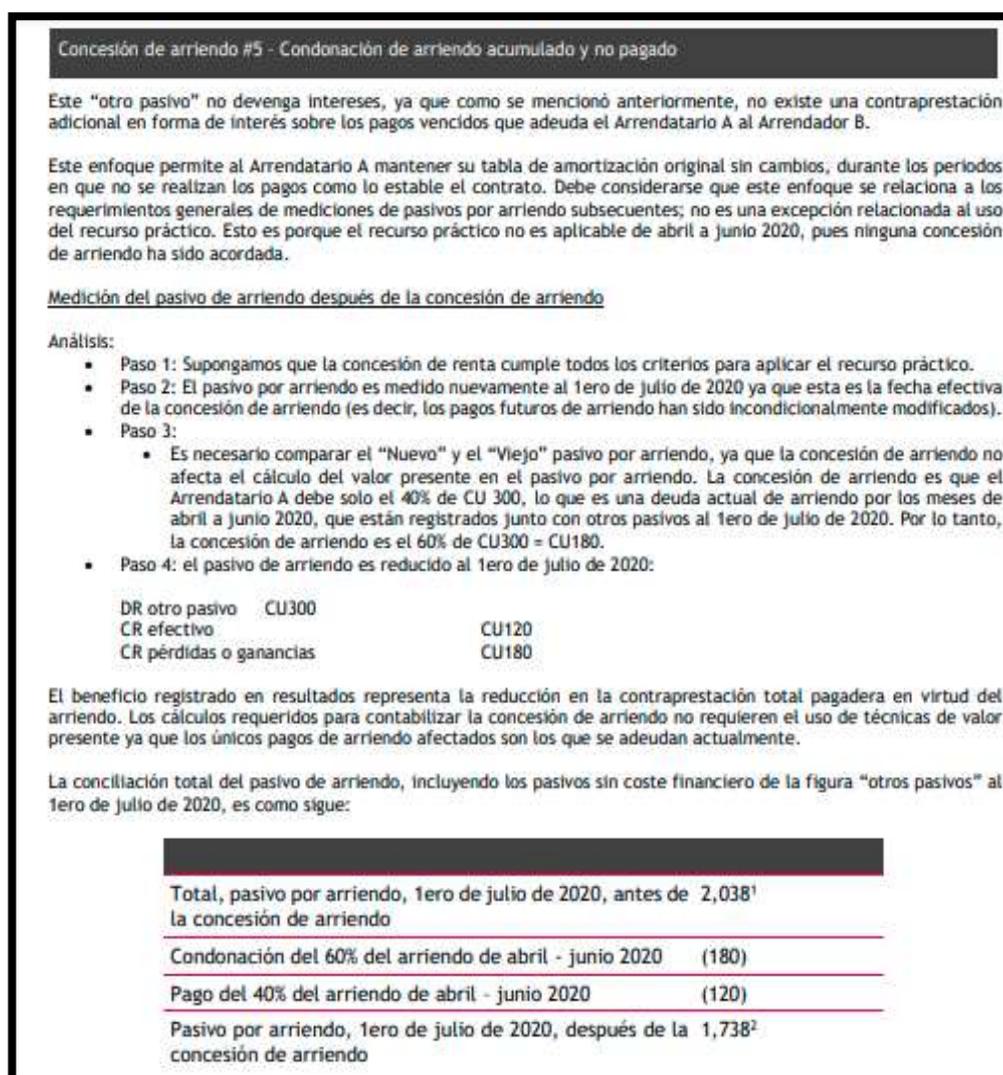


Figura 23 Contabilización de concesiones#5 Condonación de arriendo acumulado

En este enfoque permite que el arrendatario al mantener su tabla de amortización original, durante en los periodos que no se realizan los pagos como se establece en el contrato. Debe considerarse que se este enfoque se relaciona a los requerimientos generales de mediciones de pasivos por los arrendamientos subsecuentes; no es excepción relacionarla al uso del recurso practico.

El pasivo por arriendo después de contabilizar la concesión de arriendo es igual al valor presente de los pagos de arriendo de CU100, adeudados de julio a diciembre 2020, pagados por adelantado, medidos utilizando una tasa de descuento sin cambios del 5%. Así pues, el Arrendatario A no requiere determinar una nueva tabla de amortización por su pasivo por arriendo, ya que los pagos de arriendo adeudados después de la fecha de vigencia de la concesión de arriendo no se modifican. (Bdo Ecuador , 2020)

Concesión de arriendo #2 - diferimiento de los pagos de arriendo con un incremento proporcionado al final del plazo de arriendo.

Concesión de arriendo: el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acordaron diferir los pagos de arriendo de CU100, correspondientes a julio, agosto y septiembre. El total de CU300 será pagado en enero, febrero, y marzo 2022, ya que la concesión en relación al plazo de arriendo es extender por 3 meses más la fecha original del término del contrato que es 31 de diciembre de 2021. El total de los flujos nominales de arriendo permanecen iguales; solo su plazo ha sido afectado, junto con una extensión del plazo de arriendo igual a al periodo por el cual los pagos de arriendo han sido diferidos. Esta concesión se acordó debido a que el Arrendatario A tuvo que suspender las operaciones de su tienda en abril, mayo y junio 2020 debido a una disposición del gobierno. Esta concesión reemplaza 3 meses en los cuales el Arrendatario no puede operar su tienda, con 3 meses adicionales sin contraprestación adicional.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico. Toma en cuenta que esta concesión de arriendo es una ilustración del patrón de hechos descritos en la pregunta frecuente 3.9.
- Paso 2: el pasivo de arriendo es medido nuevamente el 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
 - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
 - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,716¹
 - Diferencia entre pasivo "nuevo" y "viejo": CU22
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU22	
CR pérdidas o ganancias		CU22

Figura 24 Contabilización de las concesiones#6 Incremento proporcionado al final del plazo del arriendo

Este enfoque no es aceptable ya que registra la condonación del arriendo aplicando el recurso práctico de la NIIF 16, y la extensión del plazo de arriendo aplicando los requerimientos contables de la modificación de arriendo estipulados en la NIIF 16. Dicho de otra manera, este enfoque contabiliza estos cambios como unidades de cuenta separadas, a pesar de que ambos cambios fueron negociados para alcanzar un mismo fin comercial a partir de una sola concesión de arriendo. Todos los cambios que resulten de una concesión de arriendo deben incluirse como efecto de aplicar el recurso práctico.

Conclusiones

El arrendamiento ha sido desde mucho tiempo atrás una de las muchas alternativas que el usuario ha hecho una inversión habitual sea la compra o adquisición de las propiedades, quedando así durante todo este tiempo un negocio prospero en diferentes ámbitos comerciales para un crecimiento eficaz.

Las grandes popularidades que son en el arriendo son muy comprensibles por lo que ofrecen flexibilidad, con muchas series de excelencia económicas de la propiedad arrendada. En diferentes jurisdicciones, estos contratos por arrendamientos pueden ofrecer muchos beneficios comparando con otra opción que es la compra del bien.

Por otro lugar, los arrendatarios están protegidos con la ley que los ampara y los protege con cualquier punto de riesgo por obsolescencia, donde estos términos del arrendamiento varían en diferentes ocasiones y esto lleva al arrendador asuma el riesgo. Para el arrendador puede haber un flujo regular de los pagos por arrendamiento que influya tasas de interés, y, al final dicho plazo del arrendamiento vaya al valor residual.

El IASB en el año 2019 se realizó una nueva modificación que reemplazaría a la NIC 17, donde esta norma se fijaba más en captar si el arrendamiento era económicamente idéntico a la compra del activo que se arrendaba, donde se lo determinaba, si el arrendamiento era operativo o si más bien era financiero.

Como solución práctica, un arrendatario puede optar por no evaluar si la reducción del alquiler relacionada con el Covid-19 (véase el párrafo 46B) es una modificación del arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19 de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta norma si dicho cambio no fuera una modificación del arrendamiento.

Como también podría ver el cambio en las cancelaciones de las deudas por arrendamientos resulta en una contraprestación revisada del arrendamiento que ya es sustancial. Una alteración implica un aumento más que influye en las liquidaciones totales del arrendamiento que podría no inclinarse exclusivamente de una concesión que se relaciona con al COVID-19, dado el caso por medidas que se muestren al valor temporal del dinero.

Por otro lado, el pago por arrendamiento afecta a la reducción que vencían originalmente en el mes de junio del 2021, y si bien es cierto dicha concesión cumpliría las condiciones si dichos pagos menores en 2020 o 2021 o también incrementados en 2020 o periodos anteriores.

46B La solución práctica del párrafo 46A se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia Covid-19 y sola si se cumplen las siguientes condiciones:

a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a la revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediata anterior al cambio;

b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta solo los pagos originalmente debidos al, o antes del, 30 de junio de 2021 (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si da lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento al, o antes del, 30 de junio de 2021 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongue más allá del 30 de junio de 2021); y

c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento” (Romero, 2020).

De acuerdo con Romero (2020), en mayo del 2020, el IASB emitió una enmienda a la NIIF 16 denominada “Concesiones de arrendamiento relacionadas con Covid-19”, con el fin de facilitar a los arrendatarios el reconocimiento contable de los posibles cambios en los contratos de arrendamiento que pudieran presentarse con ocasión de pandemia ocasionada por el Covid-19.

La enmienda a la NIIF 16 eximió a los arrendatarios de tener que considerar los contratos de arrendamiento de forma individual para determinar si las concesiones de arrendamiento que se produzcan como consecuencia directa de la pandemia del Covid-19 son modificaciones a esos contratos; y permitió a los arrendatarios contabilizar tales concesiones como si no fueran modificaciones a los contratos de arrendamiento. Esta enmienda se aplica a las concesiones de arrendamiento relacionadas con el Covid-19 que reduzcan los pagos de los contratos vencidos el 30 de junio del 2022 o antes. Esta enmienda es fundamental para la contabilización en los libros de los arrendatarios de los cambios en los contratos de arrendamientos

La NIIF 16 eximió a los arrendatarios de tener que considerar los contratos de arrendamiento de forma individual para determinar si las concesiones de arrendamiento que se produzcan como consecuencia directa de la pandemia del Covid-

19 donde las modificaciones a esos contratos; que se permitió a los arrendatarios contabilizar tales concesiones como si no fueran modificaciones a los contratos de arrendamiento. Esta enmienda se aplica a las concesiones de arrendamiento relacionadas con el Covid-19 que reduzcan los pagos de los contratos vencidos el 30 de junio del 2022 o antes. Esta enmienda es fundamental para la contabilización en los libros de los arrendatarios de los cambios en los contratos de arrendamientos.

Llegando así la emisión una enmienda a la NIIF 16 denominada “Concesiones de arrendamiento relacionadas con Covid-19”, con el fin de facilitar a los arrendatarios el reconocimiento contable de los posibles cambios en los contratos de arrendamiento que pudieran presentarse con ocasión de pandemia ocasionada por el Covid-19.

Si se aplica en lo más simplificado dentro del ámbito laboral y se disminuyen los pagos, el inquilino podría reconocer el pago, como un pago variable en contra en el tiempo que está incurriendo el evento o la condición que se está realizando los pagos, lo que daría como resultado una ganancia en la cuenta perdida y ganancias para el periodo.

Recomendaciones

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

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

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

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

Referencias

- Alvarez, A. (2022). *Impacto de la NIIF 16 en los registros contables* . Obtenido de <https://www.tendencias.kpmg.es/2020/04/covid-19-niif-16-arrendamientos-contabilidad/>
- Armijos, M. (2018). *La eficiencia de las empresas manufactureras*. Obtenido de https://investigacionyestudios.supercias.gob.ec/wp-content/uploads/2020/01/eficienciamanufactura_FINAL.pdf
- Asamblea Nacional . (24 de junio de 2005). Código Civil . Obtenido de https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/05/Codificacion_del_Codigo_Civil.pdf
- Asamblea Nacional. (05 de noviembre de 1999). Ley de Compañías. Obtenido de <https://portal.supercias.gob.ec/wps/wcm/connect/77091929-52ad-4c36-9b16-64c2d8dc1318/LEY+DE+COMPAC3%91IAS+act.+Mayo+20+2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=77091929-52ad-4c36-9b16-64c2d8dc1318>
- Asamblea Nacional. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. Obtenido de https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf
- Asamblea Nacional del Ecuador . (17 de noviembre de 2014). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno . Quito , Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 463.
- Asamblea Nacional República del Ecuador. (12 de Septiembre de 2014). Código Orgánico Monetario y Financiero. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro oficial suplemento N°. 332. Obtenido de <http://www.pge.gob.ec/documents/Transparencia/antilavado/REGISTROOFICIAL332.pdf>
- Asamblea Nacional República del Ecuador. (29 de mayo de 2019). Código de Comercio. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 497. Obtenido de https://www.supercias.gob.ec/bd_supercias/descargas/lotaip/a2/2019/JUNIO/C3%B3digo_de_Comercio.pdf
- Baidal, M. (5 de Agosto de 2021). *Analisis de la NIIF 16* . Obtenido de <https://repositorio.upse.edu.ec/bitstream/46000/6275/1/UPSE-TCA-2021-0094.pdf>

- Bdo Ecuador . (2020). *Contabilizacion de concesiones de arriendo* . Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/BIIF-CONTABILIZACION-DE-CONCESIONES-DE-ARRIENDO%20(2).pdf
- Beltrán , A., & Cueva , H. (2003). *Evaluación Privada de Proyectos*. Universidad del Pacífico .
- Bernardo, R. (2012). La entrevista en profundidad. *Redalyc*, 12.
- Calafell , J. (1996). Teoría general de la concesión. *Jurídica* , 215-228.
- Chillogallo, E., Álvarez, D., & Delgado, Z. (2021). Covid 19 y su impacto en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). *UNESUM-Ciencias: Revista Científica Multidisciplinaria*, 5(1), 155-164.
- Corona Gómez, A. (07 de Octubre de 2016). *Economipedia*. Obtenido de <https://economipedia.com/definiciones/concesion-administrativa.html>
- Engel , E., Fischer , R., Galetovic , A., & Hermosilla , M. (2009). Renegociación de concesiones en Chile. *Estudios Públicos*, 151-205.
- Flores , I. (2013). *Repositorio de la Universidad Nacional de Loja*. Obtenido de <https://dspace.unl.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/872/1/TESIS%20FINAL.pdf>
- Hernández , L. (junio de 2014). *Repositorio de la Universidad Pontificia ICADE*. Obtenido de <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/1375/retrieve>
- Marketingintel . (2020). *Que es una entrevista a profundidad* . Obtenido de <https://www.marketinginteli.com/investigaci%C3%B3n-de-mercados/sim-sistema-de-informaci%C3%B3n-de-marketing/entrevistas-en-profundidad/>
- Mete , M. (2014). Valor Actual neto y tasa de retorno: su utilidad como herramientas para el análisis y evaluación de proyectos de inversión. *Revista de Difusión Cultural y Científica de la Universidad La Salle En Bolivia*, 67-85.
- Navas , D. (2007). *Repositorio de la Universidad Simón Bolívar*. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/789/1/T492-MDE-Suasnavas-Estudio%20y%20an%C3%A1lisis%20de%20la%20teor%C3%ADa%20de%20la%20imprevisi%C3%B3n%20y%20su%20....pdf>
- NIC 17. (s.f.). Norma Internacional de Contabilidad. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/17_NIC.pdf
- Normas Internacionales de Información Financiera. (2016). *Arrendamientos*.

- Rocabert , J. (2007). Los Criterios Valor Actual Neto Y Tasa Interna de Rendimiento. *Revista Electrónica Sobre la Enseñanza de la Economía Pública*, 1-11.
- Roldán, P. N. (07 de Abril de 2017). *Economipedia, Haciendo fácil la Economía*.
Obtenido de <https://economipedia.com/definiciones/valor-presente.html>
- Superintendencia de Poder de Control de Mercado . (2016). Obtenido de <https://www.scpm.gob.ec/sitio/wp-content/uploads/2019/02/Cemento-versin-pblica.pdf>
- Thornton, G. (2019). *Tratamiento contable*. Ecuador: GT.
- Welsch , G., Ronald , H., Gordon , P., & Noverola , C. (2005). *Presupuestos Planificación Y Control*.



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Morales Mejía, Edgar Francisco, con C.C: # 0930410337 autor del trabajo de titulación: **Propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil**, previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

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

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

Guayaquil, 23 de febrero del 2022

f. 

Morales Mejía, Edgar Francisco

C.C: 0930410337



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta metodológica para contabilizar las concesiones otorgadas por los arrendadores a los arrendatarios del sector de la industria cementera, por los efectos económicos del COVID-19 en la ciudad de Guayaquil.		
AUTOR	Morales Mejía, Edgar Francisco		
REVISOR/TUTOR	CPA. Jurado Reyes, Pedro Omar, MBA.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Empresariales		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	23 de febrero del 2022	No. PÁGINAS:	94
ÁREAS TEMÁTICAS:	Auditoría, Contabilidad, Gestión		
PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:	Arrendamientos, Accounting, NIIF, modificaciones, arrendatarios, arrendadores.		
RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras):	La NIIF 16 “Arrendamientos”, antes del COVID-19, ya incluía una sección que normaba la contabilización de las modificaciones a los contratos originales de arrendamiento, que demandaba un complejo tratamiento contable. La presencia del COVID-19 y la aparición de diferentes tipos de concesiones de los arrendadores a favor de los arrendatarios, obligó en mayo del 2020 al IASB - International Accounting Standards Board a emitir unas modificaciones a la NIIF 16, con el propósito de simplificar la contabilización de las modificaciones a los contratos de arrendamientos que se deriven por los efectos del COVID-19. La problemática de este tema consiste en orientar a los preparadores de la información financiera de las compañías, con los modelos de contabilización que los arrendatarios y arrendadores deben incorporar en sus registros contables para contabilizar cada una de las modificaciones a los contratos de arrendamientos acordadas por las partes, como una consecuencia del COVID-19.		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-9-80-079-178	E-mail: sanfrancisco2426@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Bernabé Argandoña, Lorena Carolina		
	Teléfono: +593-4- 3804600 ext.1635		
	E-mail: lorena.bernabe@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			