



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TÍTULO:

**Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 -
Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de
Guayaquil, año 2021.**

AUTORES:

Tomalá Gutiérrez, Miguel José

Serrano Mejía, Tyrone Aldemar

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de
LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TUTOR:

CPA. Salazar Torres Patricia, Mgs.

Guayaquil, Ecuador

04 de septiembre del 2023



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: **Tomalá Gutiérrez, Miguel José y Serrano Mejía, Tyrone Aldemar** como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Licenciados en Contabilidad y Auditoría.

TUTORA



f. _____

Escaneo electrónicamente por:
**PATRICIA MARIA
SALAZAR TORRES**

CPA. Salazar Torres Patricia, Mgs.

Guayaquil, a los 04 días del mes de septiembre del año 2023



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, Serrano Mejía, Tyrone Aldemar
Tomalá Gutiérrez, Miguel José

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación **Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil, año 2021** previa a la obtención del Título de: Licenciados 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 nuestra total autoría.

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

Guayaquil a los 04 días del mes de septiembre del año 2023

LOS AUTORES

Serrano Mejía, Tyrone Aldemar

Tomalá Gutiérrez, Miguel José



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN

Nosotros, Serrano Mejía, Tyrone Aldemar
Tomalá Gutiérrez, Miguel José

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación **Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil, año 2021** cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 04 días del mes de septiembre del año 2023

LOS AUTORES

Serrano Mejía, Tyrone Aldemar

Tomalá Gutiérrez, Miguel José

REPORTE COMPILATIO

← → ↻ app.compilatio.net/v5/report/2a350c53f043177972947c3331af0e86c79562d8/sources 🔍 🗑️ ☆ 📄 👤 ⋮

COMPILATIO MAGISTER
UCSG-ECU 🔍 🗑️ Caja de herramientas ? 👤

← 📄 **Tesis Miguel Tomala - Tyrone Serrano version final (1)** #5d5679 0% 📄 ⋮

Ubicación de las similitudes en el documento :

☰ **Fuentes** 🔍 **Puntos de interés**

CONFIGURACIÓN de las fuentes
Agrupar las fuentes similares :

^ Fuente considerada como idéntica

N°	Descripciones	Similitudes	Ubicaciones	Datos adicionales
----	---------------	-------------	-------------	-------------------

TUTORA



firmado digitalmente por:
PATRICIA MARIA
SALAZAR TORRES

f. _____
CPA. Patricia Salazar Torres, Msc.

AGRADECIMIENTO

Agradecimiento especial a Dios y a la Virgen María por su amor incondicional y su guía constante a lo largo de mi trayecto académico. En medio de los desafíos y las horas de estudio, he sentido su presencia y protección, que me han fortalecido y alentado en cada paso de este camino. Mi fe ha sido una fuente de consuelo y esperanza, y estoy verdaderamente agradecido con Dios y la Virgen que me han permitido llegar hasta aquí.

Quiero expresar mi sincero agradecimiento a mi familia, quienes han sido mi fuente constante de apoyo y motivación durante esta etapa de mi vida. Desde el comienzo, mis padres Julio Tomalá y Lourdes Gutiérrez junto con mis hermanos Carlos, Daniel, Julio Tomalá y su familia, han estado a mi lado, ofreciéndome palabras de aliento, ánimo y paciencia. Sus sacrificios, comprensión y amor incondicional han sido pilares fundamentales en mi vida, permitiéndome concentrarme en mis estudios y perseguir mis metas académicas con determinación.

Agradezco sinceramente a todas las personas que han brindado su apoyo a lo largo de mis años de estudio. Durante esta etapa, he tenido la fortuna de contar con la influencia fundamental de compañeros, profesores y amigos, quienes han contribuido significativamente a mi crecimiento y desarrollo académico. De manera especial quiero expresar mi agradecimiento a Favia Elizalde, quien ha estado a mi lado en todo momento, brindándome un apoyo constante que me ha impulsado a alcanzar mis metas académicas, personales y espirituales.

Miguel José Tomalá Gutierrez

DEDICATORIA

Este trabajo de titulación es dedicado con profundo agradecimiento a Dios, fuente de toda sabiduría y guía en cada paso de mi vida, le dedico este trabajo como reconocimiento de su infinita bondad. A mi padre, Julio Tomalá, cuyo apoyo incondicional, sabios consejos y amor constante han sido un faro en mi camino académico y en mi vida en general. De manera especial, esta tesis está dedicada a la memoria de mi madre amada, Lourdes Gutiérrez, cuyo amor y sacrificio siguen iluminando mi vida desde el cielo. Aunque físicamente ya no esté entre nosotros, su legado de amor, fortaleza y perseverancia vive en cada palabra de este trabajo. A ella, mi eterna inspiración, le dedico este logro con amor.

Miguel José Tomalá Gutierrez

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por haberme permitido alcanzar este objetivo tan anhelado, a pesar de dificultades, incluida una pandemia, ¡se logró la meta!

A mi padre que, en todo momento tuvo la paciencia y la perseverancia conmigo en que se iba a lograr el objetivo; por el valor, el coraje que siempre demuestra en las adversidades y por ser siempre para mí el ejemplo para seguir.

A mi madre que siempre ha sido un pilar fundamental en mi vida, recordándome siempre su apoyo y amor infinito.

A mi tía Carol, mujer que está incondicionalmente conmigo, persona inimaginable que siempre es un ejemplo para seguir.

A mi hermano que en todo momento me extendió su apoyo y siempre me hace el “aguante” en todas las situaciones que la vida nos lleve.

A mi novia Valeria quien ha sido parte de todo este proceso, por el apoyo que siempre me ha demostrado, este logro también es suyo.

A toda mi familia, no me alcanzara hoja para nombrar a todos, gracias por sus palabras de aliento y buenos deseos.

A todos mis amigos por su apoyo en las buenas y malas experiencias que vivimos juntos en este viaje, un capítulo se cierra con este trabajo de titulación.

Tyrone Aldemar Serrano Mejía

DEDICATORIA

Dedico este logro al cielo, a todas las personas importantes que han pasado por mi vida y no siguen en esta vida terrenal. Dedicatoria especial para personas como papi Lucho, papi Wacho, Papi José, Mami Yolanda y Mami Charo, quienes forjaron el espíritu de perseverancia para conseguir mis objetivos. ¡Un abrazo y beso al cielo para ellos!

Dedico este trabajo a mi papá Tyrone Serrano Angel, no me alcanzara esta vida para agradecerte lo que has hecho por mí. A mi madre Lorena Mejía Flores, su perseverancia es digna de admiración, este logro también es suyo, te amo mamá. A mi tía Carol Mejía Flores, a mi hermano Victor Serrano Mejía, incondicionales para mí en cualquier situación. A mi novia Valeria Ocampo, parte importante de este proceso, por su coraje y perseverancia, ¡te amo!

Dedicado a mi familia, seres espectaculares, quienes contribuyeron con palabras y buenos deseos.

A mis amigos, camino largo que se ha conseguido completar, para todos ustedes que siempre creen en mí.

Tyrone Aldemar Serrano Mejía



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

Ph. D. Said Vicente Diez Farhat

DIRECTOR DE CARRERA

f. _____

CPA Jurado Reyes, Omar, MBA

COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

CPA Barberán Zambrano, Nancy, Ph.D

OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. _____

CPA Salazar Torres Patricia, MSc.

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

Introducción.....	2
Antecedentes del problema	2
Creación del International Accounting Standards Committee (IASC)	3
Problemas que atravesó la IASC	4
Momento en que adquirieron prestigio las normas emitidas por IASC	5
Reestructuración del IASC a IASB	7
Las NIIF en Ecuador	8
Norma Internacional de Información Financiera 16 – Arrendamientos.....	9
Sector de la Comercialización de Combustible	11
Problemática.....	12
Justificación	13
Objetivos de la investigación	14
Objetivo General	14
Objetivos específicos	14
Preguntas de investigación.....	14
Limitaciones de la investigación.....	15
Delimitaciones de la investigación	15
Capítulo 1 – Fundamentación teórica	16
Marco teórico	16
Teoría del arrendamiento.....	16
Teoría del valor actual	17
Teoría del impuesto	18
Marco conceptual	19
El arrendamiento	20
Contabilización de los arrendamientos operativos en los libros del arrendatario ...	21

Indicadores financieros claves.....	23
Marco legal	24
Código de Comercio.....	24
Código Civil	25
Ley de inquilinato.....	25
Ley de Régimen Tributario Interno y Reglamento.....	26
NIIF 16 Arrendamientos.....	27
NIC 12 Impuesto a las ganancias	28
Marco referencial	29
Capítulo 2: Metodología de la investigación	32
Diseño de Investigación.....	32
Enfoque de la Investigación.....	33
Tipo de Investigación.....	33
Población.....	34
Muestra.....	34
Técnicas de Recolección de Datos.....	35
Capítulo 3: Resultados.....	38
Resultados de las entrevistas a auditores externos y expertos tributarios.....	38
Análisis de los resultados de la entrevista.....	49
Matriz de Hallazgos.....	51
Matriz operacionalización de variables.....	53
Matriz de Consistencia.....	55
Análisis de los impactos financieros	57
Estado de Situación Financiera	57
Estado de Resultados.....	59
Análisis de los impactos tributarios	60
Indicadores financieros.....	63

Discusión de resultados.....	65
Conclusiones	66
Recomendaciones	67
Referencias.....	68
Apéndices	76
Apéndice A Datos de la entrevista realizada a Expertos.	76
Apéndice B. Validación de Instrumento.....	77

ÍNDICE DE FIGURAS

Tabla 1 Cronograma de aplicación obligatoria de la NIIF	9
Tabla 2 Reconocimiento Inicial	22
Tabla 3 Contabilización de Pagos de Cánones por Arrendamiento.....	22
Tabla 4 Contabilización de la Salida del Efectivo por Pagos de Cánones	22
Tabla 5 Contabilización mensual de la amortización del derecho de uso del activo arrendado	23
Tabla 6 Datos de Entrevistados: Auditores Externos y Expertos Tributarios	36
Tabla 7 Datos de Profesionales	37
Tabla 8 Validación de Preguntas de Entrevista	37
Tabla 9 Matriz de Hallazgos – Primera parte	51
Tabla 10 Matriz de Hallazgos – Segunda parte	52
Tabla 11 Matriz Conceptualización de variables.....	53
Tabla 12 Matriz de consistencias	55
Tabla 13 Estados Financieros Consolidados de empresas de comercialización de combustibles de Guayaquil al 31 de diciembre 2021	58
Tabla 14 Estados Financieros Consolidados de empresas de comercialización de combustibles. al 31 de diciembre 2021	59
Tabla 15 Conciliación tributaria de las empresas del sector de comercialización de combustibles al 31 de diciembre 2021.....	61
Tabla 16 Indicadores financieros de las empresas del sector de comercialización de combustible al 31 de diciembre del 2021	64

Resumen

La presente investigación trata sobre la Norma Internacional de Información Financiera No 16: Arrendamientos y cuál es el impacto que han sufrido las empresas del sector de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil – Ecuador en los estados financieros luego de su correcta aplicación. El objetivo de la investigación se basó en determinar el impacto tributario y financiero de la Implementación de la NIIF 16 en Empresas de Comercialización de Combustible de Guayaquil-Ecuador. El diseño de investigación del presente estudio se dio de forma no experimental, sólo se analizó las muestras sin experimentar en ellas. Además, presenta un enfoque de investigación mixto. Para el desarrollo de esta investigación, la población que se analizó y evaluó se compone de 199 empresas de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil-Ecuador; la técnica que se empleó para establecer la muestra fue mediante un muestreo no aleatorio y no probabilístico por conveniencia. La técnica de recolección de datos se determinó mediante entrevistas a expertos en la materia y, para complementar la información para la investigación se extrajo información financiera de la Superintendencia de compañías, valores y seguros. Se analizaron detalladamente los impactos más importantes en los estados financieros 2021 e índices financieros de las empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil tras la aplicación de la NIIF 16. Dentro de los resultados obtenidos en el análisis de la investigación se obtuvo que, al comparar los Estados de Situación Financiera aplicando esta norma, se determinó que sin su aplicación el Estado de Situación Financiera se ve disminuido debido a que no se generaría activos por derecho de uso, ni pasivos por arrendamientos. Adicionalmente en el caso de su correcta aplicación, esta norma impacta en la reducción de los resultados, afectando a los principales indicadores financieros, tales como el EBITDA o Ratio de Endeudamiento.

Palabras Claves: Norma Internacional de Información Financiera No 16: Arrendamientos, Arrendamiento, Sector de comercialización de combustible, Activo por Derecho de Uso, Impacto Financiero, Impacto Tributario.

Introducción

Antecedentes del problema

El ser humano se encuentra en constante evolución, a su vez, su entorno con él. Debido a la globalización por la que se ha visto inmerso el hombre, ha sido necesario encontrar maneras de estandarizar y que exista uniformidad en la información financiera. El objetivo de esta uniformidad es que exista comparabilidad en la información financiera entre empresas de distintos países.

(Zeff, 2012, p. 4) indicó que: “Luego de la Segunda Guerra Mundial, cada país tenía sus propios Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA –GAAP–, el nombre en EE. UU.), o práctica contable propia”. Una de las principales razones por las que se necesitaba uniformidad en los principios contables es que existían distintas prácticas aplicadas en los países y, al momento de comparar no existía armonía en los estados financieros. Un ejemplo claro, como lo determinó Zeff (2012) se lo puede encontrar comparando el principio contable aplicado en Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda, donde las empresas tenían la posibilidad de revaluar su propiedad, planta y equipo (PPE), a su vez, sus propiedades de inversión. Y, en cambio, en EE. UU. y Canadá, las empresas debían valorar su PPE al costo histórico.

Esta disyuntiva existente entre los PCGA aplicados en distintas partes se evidenciaba de forma severa entre los países latinoamericanos, los europeos y asiáticos donde: “el impuesto sobre la renta conducía la práctica contable, donde el resultado contable determinaba por ley el dividendo a ser declarado, y donde los resultados financieros podían manipularse con reservas ocultas” (Zeff, 2012, p. 5).

Las industrias iban evolucionando de la mano de los empresarios, es por esto, que durante este desarrollo se buscó que el comercio local fluya hacia otros horizontes, determinaron que la internacionalización del comercio era necesario para su expansión. (Zeff, 2012, p. 5) mencionó que durante: “Los cincuenta comenzaron un período de crecimiento rápido del comercio internacional y la inversión extranjera directa”. Conociendo la situación particular contable que regía y se aplicaba en cada país los entendidos en la materia de contabilidad encontraron el desafío de relacionar la internacionalización con las normas contables.

Con el antecedente de la internacionalización de las compañías se despertó el deseo y la necesidad de comparar los estados financieros de las compañías locales con la localizadas en otros países. Este deseo de tener comparabilidad despertó más cuando se

empezó a observar “adquisiciones y fusiones frecuentes, especialmente de corporaciones americanas apoderándose de compañías europeas, y las compañías antes nacionales comenzaron a reorientar sus actividades productivas, así como su administración, al ámbito internacional” (Zeff, 2012, p. 5). De esta forma es como nacieron las empresas llamadas *Multinacionales* o también llamadas *Multinational companies*.

Creación del International Accounting Standards Committee (IASC)

Al conocer las nuevas tendencias que se observaban en el mercado y la forma en cómo evolucionaban las empresas, convirtiéndose en corporaciones internacionales, el deseo de comparar estados financieros entre un país con otro se volvió una necesidad. Por esto, mediante la creación de grupos de estudio y trabajo conformado por personajes experimentados y profesionales en la materia de contabilidad, se trató de establecer directrices a seguir para las empresas. Tal como lo expresa (Zeff, 2012, p. 11) cuando indica que “Sir Henry Benson (más tarde llamado Lord Benson), socio senior en la firma de Reino Unido Cooper Brothers & Co. (luego llamada *Coopers & Lybrand* y ahora parte de *PricewaterhouseCoopers*) y el presidente del *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) entre 1966-1967, lideraron un movimiento para afrontar el problema de las prácticas contables diversas”.

La finalidad de esta unión era conllevar a la formación de una asociación con instituciones de privilegio para conformar un grupo de estudio. En la búsqueda de su objetivo, Henry Benson convenció a entidades de nombre como la *Association of International Certified Professional Accountants* (AICPA), a su vez al *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), al *Institute of Chartered Accountants of Scotland* y finalmente al *Institute of Chartered Accountants in Ireland* para que formarían parte del ICAEW y con su unión poder conformar el grupo de estudio denominado *Accountants International Study Group* (AISG) Zeff (2012). Este grupo de estudio publicó información dando a conocer la problemática existente al momento de analizar los estados financieros entre los países y, buscando esa homogenización para los países desarrollados que tenían sus prácticas contables propias y para los países en desarrollo que no podían establecer técnicas contables.

En el año 1973, Henry Benson tenía una nueva iniciativa (Zeff, 2012, p. 7) comentó que: “Su motivación era promover la armonización internacional de normas de contabilidad, para disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países”. Henry Benson seguía convencido de establecer normas contables de forma internacional y que las mismas rijan las prácticas contables a aplicar. En este periodo, al no existir normas

contables internacionales no era común que los países tuvieran conformados comités donde se incida en las prácticas contables a aplicar. (Zeff, 2012, p. 8) indicó que: “Los nueve países a cuyos organismos de contabilidad Benson invitó a unirse al IASC fueron, alfabéticamente: Alemania, Australia, Canadá, EE. UU., Francia, Holanda, Japón, México y Reino Unido e Irlanda (unidos)”. Quienes conformaban inicialmente las delegaciones de cada país eran “socios de firmas de auditoría, profesionales independientes de auditoría, ejecutivos de organismos de contabilidad nacionales, un académico y un ejecutivo financiero” (Zeff, 2012, p. 9).

(Ugalde, 2014, p. 207) informó que, a partir de “1980, gran cantidad de empresas le dieron su apoyo al reportar su información financiera preparada de forma consistente con estas normas”. Estas normas emitidas por este organismo fueron denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en un principio redactaron originalmente 41 preceptos entre los cuales siguen vigentes 25. Las primeras tres normas que fueron emitidas por el IASC tocaban temas de revelación de políticas contables, inventarios y estados financieros consolidados.

Problemas que atravesó la IASC

Una de las problemáticas que atravesó la IASC consistió en que países desarrollados no tomaban en cuenta las normas que emitía, a su vez, existían organismos que tampoco se encontraban conforme como el FASB. Aparte de la inconformidad se generaban dudas en torno a la emisión de normas internacionales por parte del IASC. El Parlamento Europeo en el año 2008 reconoció que la International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), entidad jurídica bajo la cual operaba la IASC, era un organismo privado de autorregulación al que se le había otorgado el papel de legislador en la Unión Europea en virtud del Reglamento (CE) n° 1606/2002. También reconoció algunas preocupaciones sobre el hecho de que la IASCF podía carecer de transparencia y rendición de cuentas como consecuencia de no estar bajo el control de ningún gobierno elegido democráticamente.

(Ugalde, 2014, p. 207) indicó que los usuarios sentían “dudas sobre la legitimidad de IASC para dictar normas internacionales. Se detallaban deficiencias sobre todo con respecto a que una gran mayoría de usuarios de los estados financieros no estaba representada en los comités”. Las entidades sentían que la emisión de las normativas no era transparente y democrática ya que no se seguía un debido proceso. A su vez, otras entidades emisoras de normas establecieron comunicaciones para discutir temas relacionados a la contabilidad.

Zeff (2012) indicó que durante los años 1993 y 1994:

Cuatro emisores de normas angloamericanos –del Reino Unido, EE. UU., Canadá y Australia– comenzaron a reunirse trimestralmente con su personal para plasmar sus pensamientos sobre asuntos que anticipaban antes que el IASC. El grupo se conoció como el G4+1, siendo el 1 un representante, normalmente un secretario general del IASC, quien asistía como observador. (pág. 17)

Estas entidades optaron por reunirse entre menos integrantes porque resultaba más fácil conciliar las opiniones, a diferencia de las reuniones que se mantenía en la junta del IASC, no existían tantas delegaciones involucradas. Además, (Zeff, 2012, p. 17) indicó que “los cuatro emisores de normas tenían marcos conceptuales y culturas contables similares”. Esta característica permitía un entendimiento fluido, en comparación con las políticas contables aplicadas en los países que participaban en las reuniones permanentes del IASC que poseían guías contables muy distintas. Durante el transcurso de seis años, desde el año que se asociaron hasta el 2000, esta asociación publicó 12 apartados que trataban temas como: contratos de leasing, combinaciones de negocios, pagos basados en acciones, entre otros temas. Zeff (2012).

Existía preocupación en quienes conformaban la junta del IASC ya que, según Zeff (2012) se pensaba que el G4+1 era: “un intento de los emisores de normas de los países anglo de dirigir las deliberaciones del IASC hacia sus propias soluciones y de que pudieran albergar la ambición de competir con el IASC para convertirse en el emisor de normas mundial”. (pág. 16)

Zeff (2012) pensaba que no era descabellado que la junta del IASC analizará la amenaza de que el G4+1 se convirtiera en un nuevo ente emisor de normas internacionales de contabilidad, ya que los cinco emisores de normas tenían buen financiamiento y personal, y dos de ellos, el FASB y la Accounting Standards Board de Reino Unido, estaban ubicados en los dos mercados de capitales más grandes del mundo. (pág. 17)

Momento en que adquirieron prestigio las normas emitidas por IASC

Sin embargo, la forma de pensar de varios países respecto a que el IASC no tenía la legitimidad para emitir normas cambió en el momento en que compañías importantes de Europa cotizaron en el mercado bursátil estadounidense ya que, para formar parte de la Bolsa de Valores de Nueva York debían apegarse a los U.S. GAAP.

Zeff (2012) indicó que durante en el año 1993, el sólido muro de multinacionales alemanas que se rehusaban a cotizar en la Bolsa de Nueva York porque la Securities and

Exchange Comisión (SEC) les exigía preparar otro conjunto de estados financieros consolidados de conformidad con los U.S. GAAP fue quebrado cuando Daimler-Benz, la compañía más grande de Europa, anunció su cotización en Nueva York. (pág. 18)

Una vez aplicados los U.S. GAAP, la información financiera de esta compañía arrojó resultados distintos a lo que se tenía con los PCGA alemanes. Zeff (2012) comentó que la compañía Daimler-Benz mostró que:

Su utilidad consolidada de 0,6 billones de marcos bajo PCGA alemanes se convirtió en una pérdida de 1,8 billones de marcos bajo U.S. GAAP, aparentemente porque la compañía había liberado unas *reservas ocultas* que tenían el efecto de reforzar sus utilidades. Luego de esta adaptación en su información financiera, las multinacionales colegas de Daimler se vieron presionadas para abandonar los desacreditados PCGA alemanes y en su lugar adoptar los U.S. GAAP o las NIC. (pág. 19)

Finance Management (2022) decía que:

posterior a la adaptación de parte de varias empresas europeas a los principios contables estadounidenses, se pudo analizar y comparar los resultados obtenidos con los principios aplicados en los países de residencia. Eso permitió observar que los estados financieros bajo U.S. GAAP reflejaban mejor la situación económica.

Los PCGA alemanes perdieron algo de su aceptación como norma contable. A comienzos de 1997, la bolsa de valores alemana formó el Neuer Markt (Nuevo Mercado) para empresas jóvenes y de alta tecnología y les exigió a esas empresas, la mayoría de las cuales eran alemanas, que usaran U.S. GAAP o NIC, pero no PCGA alemanes.

Zeff (2012) indicó que las compañías de renombre a nivel mundial que tenían su establecimiento principal en Europa, durante el período de 1987 al 2000 habían adoptado las NIC. Ejemplo de ello son Nestlé, Holderbank/Holcim, Roche, Ciba-Geigy/Novartis y UBS, y las compañías alemanas Schering, Heidelberger Zement, Bayer, Hoechst y Deutsche Bank. En el continente americano, específicamente en Estados Unidos de América, empresas notables indicaron que su información financiera estaba regida bajo las NIC, tales como Microsoft, CPC International y Salomon Inc. A su vez, las firmas de auditoría de Salomon y Microsoft, Arthur Andersen & Co. y Deloitte & Touche, respectivamente, dijeron en sus reportes que los estados financieros de las compañías estaban presentados razonablemente de conformidad con los U.S. GAAP y las NIC. (pág. 20)

Reestructuración del IASC a IASB

Los partícipes de la organización del IASC según Zeff (2012) no trabajaban a tiempo completo ya que tenían sus propias obligaciones, es por esto por lo que la Security and Exchange Commission SEC y la International Organization of Securities Commission IOSCO determinaron que la IASC debía tener una reestructuración para que sea considerada como un emisor de normas de calidad. Esta reestructuración consistía en que la organización tenía que ser relativamente pequeña, independiente, de tiempo completo, asistido por un personal de investigación grande y con un debido proceso abierto y sólido.

Debido a este requerimiento la IASC creó un grupo de estudio. El IASC era consciente de que debía reformar su sistema de gobierno con el fin de lograr el respaldo necesario para convertirse en emisor de normas globales de alta calidad. De ahí que, en 1997, creara un Grupo de Trabajo el *Strategy Working Party*, entre cuyas funciones se encontraba la de proponer una nueva estructura para el IASC. Fueron discutidos dos puntos esenciales: la complejidad del funcionamiento de las reuniones del Consejo y la necesidad de comprometer a los organismos nacionales de contabilidad en el proceso de elaboración de normas. (García Díez & Lorca Fernández, 2005, pág. 89)

Este grupo de estudio se enfocaría en conseguir que el IASC sea tomado a nivel internacional como una entidad emisora de normas de prestigio. Según Zeff (2012) el grupo de estudio dijo que un personal técnico de alta calidad de quince personas se consideraba una cantidad razonable para iniciar. Después de este pedido se buscó y se comprobó que la nueva estructura esté formada acorde a lo indicado por el grupo de estudio, por esto, el secretario general supervisó la elaboración de una Constitución basada en el reporte final del grupo de estudio. En mayo del 2000 todos los organismos miembros del IASC –143 organismos profesionales de contabilidad en 104 países– aprobaron la reestructuración, incluyendo la nueva Constitución, haciéndola definitiva. Siguiendo con su objetivo, que el IASC sea considerada como la única emisora de normas por parte de los diversos países, el *Strategy Working Party*, determinó que, para elegir a los fideicomisarios iniciales en esta nueva constitución, ellos debían ser elegidos por un comité de entre cinco a ocho personas, las cuales debían ser sobresalientes y además debían tener precedente funcional y geográfico.

Así fue como el IASC fue reemplazado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB por sus siglas en inglés, un organismo independiente del sector privado que desarrollaría y aprobaría las Normas Internacionales de Información

Financiera NIIF o IFRS por sus siglas en inglés. Actualmente, el IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). La Fundación es financiada con fondos provenientes de las firmas de auditoría más grande, compañías, instituciones financieras y bancos centrales (IFRS).

Según Zeff (2012) explicó como se conformaba los miembros del comité de la IASB:

La junta del IASB aprobó un comité conformado por siete miembros, que incluía al presidente de la SEC Arthur Levitt, a quien el comité eligió su presidente. Los otros miembros eran el presidente el Banco Mundial, el presidente de la Commission des Opérations de Bourse *COB* de Francia, la Financial Services Authority de Reino Unido, la Securities and Futures Commission de Hong Kong, el presidente ejecutivo de Deloitte Touche Tohmatsu y el vicepresidente de la Accounting Standards Board alemana. (pág. 23)

Así también Ugalde (2014) explica el proceso para la publicación de las normas emitidas por el IASB:

Desde el año 2001, el IASB es la responsable de la emisión de normas. Una de las características que presenta el IASB es su página de acceso a documentación sobre las normas que probablemente excede lo que otros emisores de normas locales publican. Antes de la publicación oficial de una norma se abre un periodo de consultas de 120 días que permite la apertura y toma de decisiones basada en evidencia (pág. 207)

El IASB en la actualidad ha publicado 17 Normas Internacionales de Información Financiera que se encuentran vigentes. Además, también mantiene vigentes un total de 25 normas NIC y han emitido normativa para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) la misma que tiene por nombre NIIF para las PYMES.

Las NIIF en Ecuador

En 2006, la Superintendencia de Compañías mediante la Resolución No. 06.Q.ICI.004 publicado en el Registro Oficial No. 348 resolvió que todas las sociedades bajo su control y vigilancia adopten las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" para la presentación de sus estados financieros. Debido a que el proceso requería de amplia divulgación y capacitación, su aplicación obligatoria se implementaría a partir del ejercicio económico 2009.

Luego, mediante la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008, la Superintendencia de Compañías resolvió conformar un cronograma de

aplicación obligatoria de las NIIF. Éste incluía la clasificación de las sociedades sujetas al control de supervisión societaria en tres grupos como se observa en la siguiente Tabla:

Tabla 1

Cronograma de aplicación obligatoria de la NIIF

Grupo y fecha de aplicación	Conformado por
Primer grupo: 01 de enero del 2010	Compañías reguladas por la ley de mercado de valores y auditorías externas.
Segundo grupo: 01 de enero del 2011	Compañías de economía mixta, sector público, sucursales de compañías extranjeras, tenedora de acciones cuyos activos sean superiores 4 millones al 31 de diciembre del 2011
Tercer grupo: 01 de enero del 2012	Compañías que no se consideran en los dos grupos anteriores y que cumpla con los siguientes criterios: Montos de activos inferiores a USD 4 millones. Registre un valor bruto en ventas anuales de hasta USD 5 millones. Que tenga menos de 200 trabajadores.

Nota. Esta tabla muestra el cronograma por compañía para aplicación obligatoria de las NIIF

Norma Internacional de Información Financiera 16 – Arrendamientos

Hasta 2018, la contabilización de los contratos de arrendamientos en los libros del arrendador y del arrendatario se regía con la Norma Internacional de Contabilidad No. 17 Arrendamientos. Esta Norma establecía formas diferentes de contabilización para los contratos de arrendamiento operativo y contratos de arrendamiento financiero. Tratándose de contratos de arrendamiento operativo, el arrendatario debía registrar en su estado de resultado, en forma lineal, un gasto por los cánones de arrendamiento periódicos

acordados; mientras que el arrendador los reconocía como un ingreso en su estado de resultados.

Para los contratos de arrendamientos financieros, el arrendatario reconocía como activo el bien recibido en arrendamiento, registrando como contra cuenta un pasivo por el valor actual de los cánones por pagar durante el plazo del contrato. Luego reconocía un gasto financiero por el financiamiento otorgado por el arrendador en la operación. Mientras que el arrendador presentaba su inversión en el bien otorgado en arrendamiento como una cuenta por cobrar, reconociendo un ingreso financiero por el crédito otorgado al arrendatario.

Jiménez y Tobón (2019) describen como era el modelo de contabilidad anterior para arrendamientos y como fue criticado:

El modelo de contabilidad anterior para arrendamientos requería que los arrendatarios y arrendadores clasificaran sus arrendamientos como arrendamientos financieros o arrendamientos operativos y contabilizaran los dos tipos de forma diferente. Ese modelo fue criticado por no satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados financieros porque no siempre proporcionaba una representación fiel de las transacciones de arrendamiento. En concreto, no requería que los arrendatarios reconocieran los activos y pasivos que surgen de los arrendamientos operativos. (pág. 1)

En enero del 2016, el IASB emitió la NIIF 16 Arrendamientos. La NIIF 16 reemplazó a la NIC 17. La nueva norma incluyó cambios significativos en la contabilización de los contratos de arrendamiento operativo desde el punto de vista del arrendatario. Es importante tener en cuenta que esto no representó una gran diferencia para los arrendadores. Como se describió anteriormente, en los arrendamientos operativos, los arrendatarios reconocían los pagos de arrendamiento como un gasto en el estado de resultados, generalmente utilizando el método de línea recta durante el plazo del arrendamiento. Los contratos de arrendamiento operativo no se reconocían como activos o pasivos en el balance general. Sin embargo, con la entrada en vigor de la NIIF 16 en enero del 2019, ya no existen dos tipos de arrendamientos, sino que los arrendatarios contabilizan todos los arrendamientos de la misma forma. Es decir, por cada contrato que cumpla con los requisitos estándar de la nueva definición de arrendamiento, el arrendatario debe reconocer un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

De la Rosa (2020) explica que con el modelo de la NIIF 16, el activo por derecho de uso se debe medir inicialmente al costo, en los términos dispuestos por dicha norma,

y posteriormente este se debe disminuir con su depreciación y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; sin embargo, en relación con esto último, la citada norma establece que el arrendatario puede optar por medir dicho activo con el modelo de la revaluación bajo ciertas circunstancias. En cuanto al pasivo, se mide inicialmente al valor presente de los pagos por el arrendamiento, descontados a la tasa de interés implícita en el arrendamiento o a la tasa incremental por préstamos del arrendatario, y posteriormente se incrementa con el valor de los intereses, se disminuye con los pagos por el arrendamiento, y se ajusta como resultado de las nuevas mediciones que se puedan requerir.

Con la implementación de la norma, los arrendatarios ya no necesitan evaluar si el contrato transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios de la propiedad del activo subyacente, ya sea un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo, pero deben registrarse directamente como se mencionó anteriormente. Esto apuntaba a que los cambios fundamentales introducidos por la NIIF 16, promuevan la desaparición del modelo contable de arrendamiento operativo y la posibilidad de reconocer el canon también como un gasto y así ha sido, lo cual está afectando significativamente la presentación de información financiera de los arrendatarios.

Sector de la Comercialización de Combustible

Muñoz (2016) describe como iniciaron la comercialización de combustible en Ecuador:

En junio del año 2006 el Grupo PERU en sociedad con la Empresa Nacional de Petróleos ENAP CHILE compran la operación de Estaciones de Servicio a Shell Ecuador S. A. Inicia sus operaciones en Ecuador con la Comercialización de Combustibles con un total de 57 Estaciones Propias que estaban operadas por terceros. En agosto 2008 la compañía, adquiere el negocio de Repsol YPF Comercial del Ecuador S.A., compra que incluyó a Combustibles Industriales Oiltrader S.A. Posteriormente Repsol YPF Comercial del Ecuador S.A. (pág. 20)

Del mismo modo Muñoz (2016) explicó cómo fue la consolidación de las empresas del grupo en el Ecuador:

A inicios del año 2010, con el objeto de consolidar la operación de las empresas del Grupo en el Ecuador, las cuales contaban en ese momento con las autorizaciones gubernamentales correspondientes para comercializar combustibles en los segmentos automotriz, industrial, naviero nacional e internacional, se decide consolidar la operación en una sola comercializadora. La

actividad económica de la Comercializadora está enfocada en la, distribución, comercialización, conservación, almacenamiento y venta al por mayor de productos derivados del petróleo, productos químicos y petroquímicos, y de otros directamente relacionados. (pág. 20)

Se debe entender que en la comercialización de combustible existen autoridades de control que según lo que explica Coloma (2017):

Los combustibles obtenidos a partir de hidrocarburos y biocombustibles están aprobados por la autoridad de control y gestión de hidrocarburos de la ARCH y cumplen con las normas INEN para la venta nacional al sector automotriz: Gasolinas suplementarias, gasolinas sobrealimentadas, gasolinas suplementarias suplementadas con etanol, diésel premium. El diesel oil que se distribuye desde los almacenes de EP PETROECUADOR ubicados estratégicamente en todo el país, proviene de refinerías nacionales que producen e importan. (pág. 59)

EP PETROECUADOR es la única abastecedora en la comercialización de los derivados de hidrocarburos tal como lo menciona Coloma (2017):

EP PETROECUADOR al incurrir en toda la cadena de comercialización, conforme lo determina la Ley, y de acuerdo al poder de negociación que tienen los vendedores o proveedores, es decir para la comercialización de los derivados de los hidrocarburos, la Empresa Estatal actúa como única Abastecedora, Comercializadora y Centro de Distribución, ya que no existe una transferencia de dominio del producto en la cadena, sino simplemente un movimiento de producto o transferencia del mismo, de un lugar de almacenamiento a otro, previo a la venta al consumidor final. (pág. 60)

Problemática

Las empresas de comercialización de combustible usualmente arriendan terrenos que se utilizan en el desarrollo de sus operaciones, como alternativa frente a la imposibilidad de comprar estos terrenos por falta de fondos. Desde el 2019, estas empresas debieron aplicar la NIIF 16 Arrendamientos, que requiere que las empresas arrendatarias registren el valor actual de la totalidad de los cánones de arrendamientos que contienen los contratos, como un activo por derecho de uso que es depreciado durante el plazo del arrendamiento; y un pasivo por arrendamiento que devenga un gasto de interés implícito. Esto puede afectar los acuerdos de deuda de las empresas con las instituciones financieras, es decir, a medida que en los estados de situación financiera aumentan en deudas (pasivos), también se modifican algunos índices financieros que se

verán afectados por este cambio. Estos indicadores son tenidos en cuenta por entidades financieras a la hora de otorgar cualquier tipo de financiamiento. Por lo tanto, las empresas necesitan revisar los contratos de deuda, conocer su impacto, enmendar y reestructurar para cumplir con el rendimiento financiero requerido por dichas instituciones, de lo contrario, las empresas pueden acercarse a una menor capacidad de endeudamiento.

Gutiérrez (2019) indicó que hasta el 2018, las empresas arrendatarias registraron los cánones de los contratos de arrendamiento operativo como gasto directamente en el estado de resultado, de acuerdo con el método del devengado, en línea recta. Siendo el sector de comercialización de combustible uno de los más importantes, es necesario conocer las normas de contabilidad que le son aplicables con el fin de obtener información razonable, fiable y comparable. Al ser un sector grande y de gran dinamismo, donde se requiere de muchas propiedades para la realización de sus operaciones, las empresas muchas veces optan por el arrendamiento antes de la compra, por lo cual, es importante conocer los alcances de los cambios en la contabilización de los arrendamientos que pueden representar cambios importantes para este sector.

La aplicación de la nueva NIIF 16 ha generado impactos en la estructura de los estados financieros, en el cálculo de ciertos indicadores financieros, en la determinación de la utilidad de operación, en los cálculos del impuesto a la renta corriente y diferido y en ciertos procedimientos de control interno. En consecuencia, la problemática de la presente investigación es la determinación de los impactos tributario y financiero generados por la implementación de la NIIF 16 en las empresas de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil, la comprensión completa de este impacto se vuelve crucial para que los lectores de los estados financieros puedan tomar decisiones informadas y estratégicas en relación con las empresas estudiadas.

Justificación

El presente trabajo de investigación pretende proporcionar a los responsables de la preparación de los estados financieros de las empresas comercializadoras de combustible, a sus administradores y a los usuarios de esa información financiera, un análisis de los impactos financieros y tributarios generados por la implementación de la nueva NIIF 16 Arrendamientos.

La importancia de este estudio radica en el análisis para aclarar el impacto por la aplicación de la NIIF 16 en nuestro país, que hoy en día aún no se utiliza en su totalidad debido a desconocimiento. Con esta investigación permitiría al mismo tiempo a los

empresarios tener una visión más amplia sobre este financiamiento que repercute en la toma de decisiones.

Esta investigación también tiene el propósito de convertirse en un recurso pedagógico para profesores y estudiantes de la carrera de Contabilidad y Auditoría, en el estudio del contenido de las NIIF 16 y los efectos derivados de su aplicación.

Por último, la presente investigación tiene la expectativa de que los resultados que se obtengan planteen la necesidad de desarrollar nuevas investigaciones orientadas a mejorar el entendimiento de los impactos de la aplicación de la NIIF 16 y buscar estrategias en la administración de esos impactos.

Objetivos de la investigación

El objetivo general y los objetivos específicos de la presente investigación son como sigue:

Objetivo General

Determinar el impacto tributario y financiero de la Implementación de la NIIF 16 en Empresas de Comercialización de Combustible de Guayaquil-Ecuador.

Objetivos específicos

Identificar el marco teórico, conceptual, legal y referencial que constituye la fundamentación teórica de la investigación.

Determinar la metodología a seguir en el desarrollo de la presente investigación.

Medir los impactos financieros y tributarios identificados, generados por la implementación de la NIIF 16 en las empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil.

Preguntas de investigación

Las preguntas de investigación que servirán de guía en el desarrollo de este trabajo son las siguientes:

¿Cuáles son las características de un contrato de arrendamiento operativo y financiero?

¿Cómo se contabiliza un contrato de arrendamiento operativo en los libros del arrendatario según la NIIF 16?

¿Cómo se contabilizaba un contrato de arrendamiento operativo en los libros del arrendatario según la NIC 17?

¿Qué tan significativo ha sido el incremento en los activos y pasivos de las empresas comercializadoras de combustible por la aplicación de la NIIF 16?

¿Cómo se afectó la utilidad de operación por la aplicación de la NIIF 16?

¿Cuál es la diferencia entre la base contable y la base tributaria de los activos y pasivos, producida por la aplicación de la NIIF 16?

¿Cuáles han sido los procedimientos de control interno implementados por las compañías comercializadoras de combustible, relacionados con la aplicación de la NIIF 16?

Limitaciones de la investigación

Una de las limitaciones identificadas en esta investigación radica en la falta de acceso a información tomada directamente de los entes reguladores correspondientes al periodo 2022. A pesar de los esfuerzos realizados para recopilar datos actualizados y relevantes, no se pudo obtener información del año en curso debido a restricciones de tiempo, disponibilidad y acceso a datos en tiempo real. En consecuencia, se optó por utilizar información obtenida del periodo 2021, la cual se considera representativa del comportamiento y las condiciones financieras en un periodo cercano al que hubiera sido analizado en el año 2022

Delimitaciones de la investigación

La presente investigación tiene como finalidad determinar y analizar el impacto financiero y tributario que presenta la implementación de la NIIF 16 – Arrendamientos en la elaboración de los estados financieros en las compañías comercializadoras de combustible de la ciudad de Guayaquil, Ecuador. Para determinar el impacto mencionado se tomó en cuenta a aquellas compañías comercializadoras de combustible que se encuentran registradas como cotizadas en la Bolsa de Valores con domicilio en la ciudad de Guayaquil.

Capítulo 1 – Fundamentación teórica

Marco teórico

Teoría del arrendamiento

Para la presente investigación se tomará como base científica la teoría del arrendamiento ya que ésta explica y busca la comprensión de los elementos principales presentes en un contrato de arrendamiento. Con la presente teoría lo que se determinó es una estructura en cuanto a los principios y directrices para la presentación, medición y reconocimiento de los arrendamientos financieros. Pothier era un jurisconsulto que hace parte de la historia en el concepto de arrendamiento, es así como, de acuerdo con Padilla (2001) mencionó que:

Hay semejanzas esenciales entre compraventa y arrendamiento por ser ambos consensuales, de derecho de gentes, sinalagmáticos y conmutativos, sobre tener en común el exigir como requisitos esenciales la cosa, el precio y el consentimiento. (p. 147)

Padilla (2001) también comentó que, aunque difieren en que el arrendamiento no transfiere el dominio, en el fondo no son tan diferentes, pues “en cierto modo el arrendamiento encierra venta del goce y uso de la cosa”. (p. 147) La presente investigación debe partir de la teoría del arrendamiento ya que debido a la evolución de los negocios se ha podido denotar que el leasing ha tomado relevancia como un instrumento de adquisición adicional a la compra financiada, lo que permite el leasing llevar a cabo arrendamientos de distintos activos como oficinas, plantas, aeronaves y hasta equipos pesados.

Los arrendamientos han tomado fuerza como alternativa para el uso de activos que no son propios del arrendatario ya sea por no poseer recursos para la adquisición o porque se consideran una alternativa que abarata costos. De acuerdo con Saavedra (2003) determinó que:

La usuaria, al adquirir bienes en régimen de leasing, pretende utilizarlos y extraer el máximo de utilidad económica posible, pero con la posibilidad, latente, de adquirirlos a su sola decisión y por un precio residual que es menor al precio del mercado, si los considera todavía útiles o rentables en su proceso de producción (pág. 768)

La norma contable que trata el tema de la presente investigación se refiere a que el arrendamiento es un contrato que otorga al arrendatario el derecho de controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio del pago.

La teoría del arrendamiento se considera fundamental para la aplicación de la normativa contable ya que el contrato es uno de los requisitos para la aplicación de esta, a su vez, es necesario entender lo que compromete a las partes una vez celebrado el contrato. De acuerdo con Saavedra (2003) determinó que: “los derechos y obligaciones nacidos de la firma del contrato de leasing se apartan sustancialmente del esquema típico del arrendamiento, hasta el punto de que de éste no queda más que el uso y el nombre”. (p. 769) Asimismo, se debe entender la diferencia entre contrato de arrendamiento y servicio, ya que en el primer caso el cliente controla el uso del activo y en el segundo caso el proveedor controla el uso del activo. Según Saavedra (2003) indicó que:

la relación arrendaticia el pago de las rentas periódicas significa la contraprestación por la cesión del uso del bien, en el leasing el uso es sólo uno de los elementos componentes del canon, el cual supone el pago del conjunto de prestaciones a las que se obliga la empresa de leasing, entre las que se incluyen, además de la cesión del uso, la adquisición del bien y la eventual transferencia de la propiedad por el valor residual pactado para la opción de compra (p. 768)

Dentro de los contratos de arrendamiento se encontrarán cláusulas que ayudarán con la medición del leasing y esclarecerán los términos de uso ya que una parte pone a disposición el uso del bien durante un determinado plazo a cambio de una retribución monetaria mensualizada, esta contraprestación busca principalmente financiar la actividad, aunque también pueda hacer uso de compra.

Teoría del valor actual

Un elemento fundamental para los arrendamientos financieros es el valor del dinero que tiene en el tiempo, es por esto la importancia de la teoría del valor actual en la presente investigación. El precursor de esta teoría fue el economista y matemático Irving Fisher quien en su libro *The Theory of Interest*, publicado en 1930, abordó varios aspectos relacionados con el valor presente, la tasa de interés y la toma de decisiones Inter temporales. Brindó la teoría con la finalidad de evaluar el valor presente de los flujos de efectivo futuros. La presente teoría permite determinar el precio de un activo en función de su capacidad para generar ingresos futuros. De acuerdo con (Pacheco, 2016) aseguró que:

Se considera como teoría del valor en economía a todo aquel postulado que busca determinar cuál es el valor económico de bienes y servicios, es decir, el precio que estos tienen, al igual que investiga sobre las razones y parámetros con los cuales se le otorga dicho valor para su intercambio. (p. 1)

Antes de calcular el valor actual de los ingresos futuros se debe considerar que el valor percibido en el presente no tendrá la misma cuantía en un futuro. En arrendamientos financieros será necesaria la medición del valor en el tiempo, es por lo que, de acuerdo con Oswaldo, et al (2022) determinaron que el concepto de valor presente neto es: “la diferencia entre el valor actual de los flujos netos de efectivo de un proyecto y la inversión neta”. (p. 129) Se puede decir que el valor presente, es una valoración de lo que el dinero o los flujos de efectivo que se darán en un futuro valdrá en la actualidad mediante una tasa de rendimiento determinada durante un período de tiempo determinado.

Según las NIIF, los arrendatarios están obligados a calcular el valor presente de cualquier pago futuro de arrendamiento para determinar el pasivo que se reconocerá en el balance general tanto para arrendamientos operativos como para arrendamientos financieros. Los cálculos se realizan sobre la base del plazo y el canon especificados en el contrato de arrendamiento y la tasa de rendimiento aplicable al contrato de arrendamiento o la tasa incremental que el arrendatario paga en sus obligaciones financieras. El valor presente de los pagos por arrendamiento se utiliza para determinar tanto el pasivo por arrendamiento como el derecho a usar la propiedad.

Teoría del impuesto

Con la generación de una renta por la actividad económica que se mantiene es necesario rendir y pagar los tributos a las administraciones correspondientes. Existen diversas contribuciones para el fisco y la generación de un arrendamiento financiero no está eximida de esta obligación. Por esto, es necesario analizar la teoría del impuesto ya que ésta explica la forma en cómo los tributos afectan a las decisiones económicas de una persona. Uno de los principales autores que abordó este tópico fue Adam Smith, fue quien defendió la idea de que los impuestos debían basarse en la capacidad de pago.

De acuerdo con (Henriquez, 2014), el impuesto es un: “tipo de tributo, obligatorio y compulsivo, que realiza un agente económico llamado el contribuyente a otro agente económico llamado el Estado, y por el que este último, no se obliga a realizar una contraprestación directa” (p. 192). Los impuestos son necesarios para la regulación de las rentas y propiedades que poseen las personas, de acuerdo con Goldschmidt (1941) determinó que: “la historia del impuesto demuestra que no ha existido ni podrá existir

sociedad humana, cualquiera que sea su forma de organización, capaz de vivir sin impuestos, es decir, sin contribuciones destinadas a la satisfacción de necesidades generales”. (p. 1)

Los impuestos, son una forma de recaudación monetaria para las administraciones estatales, es decir que estas contribuciones a entidades gubernamentales se dan de forma obligatoria para personas naturales y jurídicas con la finalidad de proveerle ingresos al Estado para programas sociales destinadas al pueblo. La presente investigación hace relación a la teoría del impuesto ya que el arrendamiento y la aplicación de la normativa genera estas exigencias tributarias.

Existen varios factores exógenos para los cuales las administraciones pueden determinar la cuantía por impuestos, de acuerdo con Goldschmidt (1941) determinó que:

El monto de estas necesarias contribuciones a la vida de la comunidad depende de sus condiciones económico-sociales. Los impuestos elevados son consecuencias fiscales de la crisis. Mientras más grave sea la crisis de una comunidad, más elevados serán los impuestos.

Se evidencia que en las sociedades donde existe mayor nivel de civilización se denota un incremento en el valor de los impuestos. Los mecanismos de recaudación que se han visualizado en las administraciones en aplicación de la presente teoría son instrumentos como el impuesto al valor agregado, el impuesto a las sociedades y el impuesto sobre la renta.

En cuanto a los impuestos que generan los arrendamientos, según lo dicho por Herrera (2020) determinó que para:

La aplicación de la NIIF 16, implica reconocer en el estado de situación financiera, activos por derecho de uso, bajo estimaciones contables; asimismo, gastos por intereses y depreciación; los cuales difieren del contenido del artículo 57 de la Ley de Régimen Tributario Interno, generando gastos no deducibles, que deben ser adicionados para la determinación del impuesto a la renta de cada período; ocasionándose diferencias temporales e impuestos diferidos (p. 97)

Marco conceptual

Los siguientes términos surgen en el desarrollo de la presente investigación, los cuales requieren ser explicados:

El arrendamiento

La NIC 17 definía al arrendamiento como un contrato o parte de un contrato, que otorga al cliente el derecho de uso de un activo por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. En su lugar, NIIF 16 retiene la definición de un contrato de arrendamiento de la NIC 17. Los cambios son principalmente al concepto de control que se utiliza dentro de la definición de la NIIF 16 y determina si un contrato contiene un arrendamiento sobre la base de si el cliente tiene el derecho de controlar por un período de tiempo el uso de un activo identificado.

Contrato de Arrendamiento. La norma también menciona los contratos de arrendamiento, dentro del mismo del mismo, el arrendatario asignará el pago contractual a cada componente del arrendamiento con base en el precio relativo de la parte independiente del componente del arrendamiento y el precio total de la parte independiente de los componentes distintos del arrendamiento.

El Arrendatario y Arrendador. Tal como lo define Deloitte & Touche Tohmatsu Limited (2016) que el arrendatario es la parte que posee no solamente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso *el elemento de beneficios*, sino también la facultad de dirigir el uso de dicho activo *el elemento poder* (pág. 3).

En cuanto al arrendador Jiménez y Tobon (2019) lo definen como el propietario del activo o bien, la que se obliga a ceder el derecho de uso de este. Por otro lado el arrendatario es la persona que adquiere el derecho al uso del activo a cambio de un canon de arrendamiento (pág. 3).

Activo subyacente. Vadillo (2019) el IASB define activo como un recurso controlado por una empresa y del que se esperan beneficios económicos futuros. El IASB concluyó que el derecho de uso del arrendatario del activo subyacente concuerda con la definición de activo por que el arrendatario tiene la capacidad de determinar cómo usar el activo y como este genera beneficios económicos. Esta capacidad demuestra el control del derecho de uso (pág. 17)

Arrendamiento Operativo. Por otro lado, IASB (2016) define arrendamiento operativo como un tipo de arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente (pág. 4). Se trata de un arrendamiento por medio del cual el arrendador le transfiere al arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo acordado a cambio de un canon mensual, el cual debe ser reconocido de manera sistemática, pero sin la transferencia del activo al

finalizar el plazo del contrato, es decir, el riesgo queda en manos del arrendador, no se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Contabilización de los arrendamientos operativos en los libros del arrendatario

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos establece lineamientos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de arrendamientos y elimina el antiguo modelo de contabilidad para arrendamientos operativos/financieros al arrendatario que lo establecía la NIC 17. De esta manera se puede entender los procedimientos para su correcta contabilización.

El reconocimiento contable se inicia en el momento en el que se dispone del activo subyacente, es decir en el momento en el que se tiene y se puede hacer uso del activo para generar beneficios económicos. En ese momento 0 se debe calcular el pasivo por arrendamiento y el derecho de uso.

Cálculo del activo por derecho de uso. La NIIF (2016) explicó que la medición del derecho de uso es a su costo. El costo del activo por derecho de uso comprende: el valor inicial del pasivo por arrendamiento; más los costos directos iniciales; más los costos estimados de desmantelamiento; más los pagos por arrendamiento efectuados antes de, o en la fecha de comienzo del arrendamiento; y menos cualquier incentivo recibido (pág. 8).

Cálculo del pasivo por arrendamiento. La NIIF (2016) También estableció que en la fecha de comienzo del arrendamiento, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Al realizar el cálculo del valor presente, la norma indica que se debe usar la tasa implícita del contrato; y si ésta no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental (pág. 9).

En la tabla que se muestra a continuación se puede observar cómo es el reconocimiento contable inicial registrado con el contrato, cargando en el débito la cuenta de activo por derecho de uso y al crédito el pasivo por arrendamiento como lo indica la norma.

Tabla 2*Reconocimiento Inicial*

01/ene/20x2	Débito	Crédito
Activo por Derecho de Uso	XXX	
Pasivo por Arrendamientos		XXX

A continuación, se puede observar en la siguiente tabla el registro contable de la factura de arrendamiento, en el que se debita Gastos Financieros y se acredita la cuenta de pasivo por arrendamiento hasta que se cancele el canon.

Tabla 3*Contabilización de Pagos de Cánones por Arrendamiento*

31/ene/20x2	Débito	Crédito
Gastos Financieros	XXX	
Pasivo por Arrendamientos		XXX

Una vez que se cancela el primer canon se debe realizar la contabilización, debitando el pasivo por arrendamientos creado, acreditando efectivo y equivalente de efectivo por el pago realizado como se muestra a continuación:

Tabla 4*Contabilización de la Salida del Efectivo por Pagos de Cánones*

31/ene/20x2	Débito	Crédito
Pasivo por Arrendamientos	XXX	
Efectivo y Equivalente de Efectivo		XXX

De esta manera se puede visualizar en la siguiente tabla el reconocimiento del gasto de amortización del derecho de uso conforme a la NIIF 16, en el que se registra en el débito Gasto Depreciación por Derecho de Uso y en el crédito la Depreciación Acumulada del Activo por Derecho de Uso.

Tabla 5*Contabilización mensual de la amortización del derecho de uso del activo arrendado*

31/ene/20x2		Débito	Crédito
Gasto Depreciación	Activo por	XXX	
Derecho de Uso			
Depreciación Acumulada	Activo por		XXX
Derecho de Uso			

Indicadores financieros claves

Por medio de indicadores financieros se puede obtener información importante de la situación y del presente de la compañía, se puede determinar ratios como los de solvencia y liquidez, e incluso se puede aplicar cálculos para obtener la capacidad que posee la empresa para hacerle frente a sus obligaciones, así como se puede determinar hasta cuanto podría endeudarse la entidad.

De acuerdo con el desarrollo de la presente investigación, los principales indicadores financieros afectados por la aplicación de la NIIF 16 en las compañías comercializadoras de combustible de la ciudad de Guayaquil, son los siguientes:

Indicador de solvencia y liquidez. En primer lugar, para realizar el cálculo de la ratio de solvencia se debe dividir el activo total de una empresa, esto quiere decir el activo corriente más el activo no corriente, dividido para el pasivo total de una empresa, es decir el pasivo corriente más el pasivo no corriente.

Por lo tanto, como lo estableció Tomalá (2021) el cálculo de liquidez se concentra en las deudas a corto plazo, se debe dividir el activo corriente con el pasivo corriente. Si al realizar esta fórmula, el resultado refleja un valor mayor a 1, esto querrá decir que la empresa dispone de suficiente activo a corto plazo para hacer frente a sus deudas a corto plazo (pág. 7)

EBITDA. El cálculo del Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBITDA) como lo explicó Naranjo (2015) nos ayuda a identificar el beneficio bruto de la explotación de una empresa sin tener en cuenta los gastos influenciados por los impuestos, los intereses que están asociados al grado de apalancamiento que tiene la compañía y la depreciación y amortización que tienen que ver con la inversión de la compañía. (pág. 9)

Para realizar el cálculo respectivo se debe partir del Estado de Resultados y la fórmula es como sigue: $EBITDA = \text{Utilidad Neta} + \text{Intereses} + \text{Impuestos} + \text{Depreciaciones} + \text{Amortizaciones}$.

EBIT. Según lo descrito por Cornejo y Díaz. (2006) el EBIT por sus siglas en inglés Earnings Before Interest and Taxes o EBIT, se obtiene mediante la siguiente fórmula: $EBIT = \text{Utilidad Neta} + \text{Intereses} + \text{Impuestos}$. EBIT mide el rendimiento de una empresa, por lo que es sinónimo de "beneficio operativo". Ignorando los gastos de intereses e impuestos, se enfoca solo en la capacidad de la empresa para generar ingresos operativos (pág. 38).

Marco legal

El marco legal del tema de la presente investigación está constituido principalmente por el Código de Comercio, el Código Civil, la Ley de Inquilinato y la Ley de Régimen Tributario Interno, Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad y Reglamento.

Código de Comercio

La norma jurídica llamada Código del Comercio es aquella que regula y rige las obligaciones que presentan los comerciantes dentro de sus operaciones mercantiles, y los actos y contratos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes. De acuerdo con el Código del Comercio, en su artículo 408 indica 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.

En la normativa se deja estipulado cuando existe y es reconocido un arrendamiento mercantil, es por esto que, en el Código del Comercio, en su artículo 427 determina los requisitos que se deberán cumplir para que se reconozca un arrendamiento mercantil: a) Que el contrato se celebre por escrito y se inscriba en el Libro de Arrendamientos Mercantiles que, al efecto llevará el Registrador Mercantil del respectivo cantón; b) Que el contrato contenga un plazo inicial, forzoso para ambas partes; c) Que la renta a pagarse durante el plazo forzoso, más el precio señalado a la opción de compra de qué se trata más adelante, excedan del precio en que el arrendador adquirió el bien; y d) Que el arrendador sea propietario del bien arrendado.

Código Civil

Dentro de las múltiples normativas por las cuales está regida la sociedad ecuatoriana, una de las leyes fundamentales es el Código Civil el cual recopila múltiples normas que afectan a los bienes, contratos, personas, obligaciones y modos de propiedad. Es por esto que, el Código Civil Ecuatoriano (1861) en su artículo 1856 determina de la siguiente manera el concepto de arrendamiento:

Arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado, salvo lo que disponen las leyes del trabajo y otras especiales.

El artículo 1903 del Código Civil (1861) también indica que:

estarán obligados a respetar el arriendo: (1) aquel a quien se transfiere el derecho del arrendador por un título lucrativo; (2) aquel a quien se transfiere el derecho del arrendador, a título oneroso, si el arrendamiento se ha hecho por escritura pública; exceptuados los acreedores hipotecarios; y, (3) los acreedores hipotecarios, si el arrendamiento se ha hecho por escritura pública, inscrita en el libro correspondiente del Registrador de la Propiedad antes de la inscripción hipotecaria.

Dentro de la normativa también se indica que se encuentra sujeto a cumplir de forma obligatoria el contrato de arrendamiento, el arrendador. Del mismo modo “el arrendador está obligado: (1) a entregar al arrendatario la cosa arrendada; (2) mantenerla en estado de servir para el fin a que ha sido arrendada; y (3) librar al arrendatario de toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada” (Código Civil, 1861, Artículo 1865).

Ley de inquilinato

La Ley de Inquilinato (2000) establece dos formas de celebrar un contrato de arrendamiento como lo son el verbal y el escrito. A su vez, también brinda parámetros para los plazos que se estipulen dentro de los contratos escritos, como lo indica el artículo 28 en el que determina que:

El plazo estipulado en el contrato escrito será obligatorio para arrendador y arrendatario. Sin embargo, en todo contrato de arrendamiento tendrá derecho el arrendatario a una duración mínima de dos años, excepto en los siguientes casos: (a) de habitaciones en hoteles, casas de pensión o posadas; (b) de arrendamiento de locales a individuos o familias que, teniendo su residencia habitual en un lugar,

van a otros transitoriamente; y, (c) de arrendamiento de locales para exhibiciones, espectáculos y otros fines, que, por su propia naturaleza, tengan corta duración.

Del mismo modo la Ley de Inquilinato (2000) en su artículo 33 indica lo siguiente:

El arrendador comunicará al arrendatario su resolución de terminar el contrato con noventa días de anticipación, por lo menos, a la fecha de expiración del mismo. Si no lo hiciera, el contrato se entenderá renovado en todas sus partes, por el periodo de un año y por solo una vez. Transcurrido ese plazo, cualquiera de las partes podrá darlo por terminado mediante el desahucio respectivo.

Ley de Régimen Tributario Interno y Reglamento

La Ley de Régimen Tributario Interno (2018), en su artículo 10 inciso 2 establece que:

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 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.

Así mismo La Ley de Régimen Tributario Interno (2018) establece cuando no se podrá gozar de deducibilidad en su artículo 13 en el que dice:

En el caso de arrendamientos mercantiles internacionales, no se podrá gozar de deducibilidad cuando: (a) 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; (b) 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 no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; (c) si es que el pago de los costos o gastos se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales; y (d) cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.

En la normativa tributaria, dentro de la categoría de arrendamientos, se hace la distinción de aquellos arrendamientos que gravan el 12% y 0% de Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el artículo 56 incisos 2 y 25 establece que “Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento y el arrendamiento de tierras destinadas a usos agrícolas gravan el 0% de IVA.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018)

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2018), en su artículo 28 inciso 13 estipula que:

Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados en un contrato y los cargos en el estado de resultados que de conformidad con la técnica contable deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso, se reconocerá un impuesto diferido siempre y cuando se cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa contable para el reconocimiento y clasificación de un derecho de uso, así como por la esencia de la transacción.

Es decir, que en este inciso de la normativa se reconoce que existe una generación de impuestos diferidos debido a la diferencia entre cánones de arrendamiento pactados en contratos y los respectivos gastos que serán originados por la aplicación de la técnica contable.

NIIF 16 Arrendamientos

De acuerdo con NIIF 16, los arrendadores deben clasificar los arrendamientos en operativos o financieros. Bajo este concepto se define lo que es el arrendamiento financiero y operativo.

Arrendamiento Financiero. Un arrendamiento financiero es aquel que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente. Según a IASB (2016), las características principales de un arrendamiento financiero son las siguientes:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento, (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, en la fecha de inicio del acuerdo, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida, (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente incluso si la propiedad no se transfiere al final

de la operación, (d) a la fecha de inicio del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente en la práctica a la totalidad del valor razonable del activo subyacente objeto de la operación, (e) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son asumidas por el arrendatario, (f) las pérdidas y ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario y (g) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a las habituales del mercado.

NIC 12 Impuesto a las ganancias

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las consecuencias actuales y futuras por concepto de impuesto a la renta de, (a) la recuperación o liquidación en el futuro del importe en libros de los activos o pasivos que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y (b) las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. En este proceso de contabilización, los siguientes términos se incorporan en escena:

Base fiscal de un activo. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponible que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Base fiscal de un pasivo. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros

Activo y pasivo por impuestos corrientes. El activo por impuesto corriente es la cantidad para recuperar y el pasivo por impuesto corriente es la cantidad para pagar por concepto de impuesto a la renta relativo la ganancia o pérdida fiscal del período.

Activo por impuestos diferidos. Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con: (a) diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía

no hayan sido objeto de deducción fiscal; y (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Pasivo por impuestos diferidos. Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Diferencias temporarias. Son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

(a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

(b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles.

Marco referencial

El 2019, fue el año en que las compañías sujetas a la supervisión de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros aplicaron por primera vez la NIIF 16. Desde esa fecha, algunas investigaciones sobre esa Norma han sido desarrolladas. A continuación, se resumen algunas de ellas:

En un estudio elaborado por Chunga (2019), en su trabajo de investigación “Evaluación de la aplicación de la NIIF 16 a una empresa manufacturera en el año 2019” establece como objetivo de su trabajo de investigación la revisión de la correcta implementación de la norma analizando los procedimientos realizados por su equipo de contabilidad y a un centro de servicios compartidos. Para la revisión efectuada de una población de 10 contratos, se verificó una muestra de 3 contratos, siendo esta una investigación descriptiva utilizando fuente de información primaria la cual fue proporcionado por la compañía. Según los resultados obtenidos de la revisión efectuada

se puede evidenciar errores en la implementación de esta norma lo cual repercute en el aumento de activos y pasivos; y en el reconocimiento de la amortización e intereses.

Del mismo modo Pasapera, (2020) en su trabajo de investigación “Efectos tributarios-financieros que traería la adopción de la NIIF 16 (Arrendamientos) en la empresa transporte MABEL EIRL periodo 2016-2017” establece como objetivo la determinación de los efectos que traería la adopción de la NIIF 16 en una empresa de transporte utilizando un enfoque cualitativo y cuantitativo con un alcance explicativo y un diseño no experimental, utilizando para su investigación una población de todos los arrendamientos de los estados financieros. Adicionalmente el método que utilizaron en la investigación fue el analítico ya que se utilizó la NIIF 16 para analizar las estimaciones contables con base a principios contables y normas. Como resultados de la investigación el autor concluye que, la aplicación de la NIIF 16 en la empresa Transportes Mabel EIRL, genera un impacto que afecta la estructura de la entidad, más concretamente en el volumen de activos que para el año 2016 aumenta el total activos de S/1,827,636.00 a S/2,452,320.50 y para el 2017 aumenta de S/2,369,886.11 a S/2,694,722.25, reflejándose el aumento en un 34% y 14%, en los activos para los años 2016 y 2017. Sin embargo, en el volumen de deudas para el 2016 el Pasivo aumenta de S/1, 566,196 a S/2, 224,961.57 y para el 2017 aumenta de S/1, 251,213.34 a S/1, 614,641.17, generándose un aumento de 42% y 29% más, así como en las partidas de costos y/o gastos; lo cual afecta el resultado del ejercicio e impacta negativamente en los ratios de endeudamiento, rentabilidad y solvencia

Así mismo Candela (2021) estudiante de la Universidad Peruana de las Américas en su trabajo de investigación “NIIF16 y Análisis Financiero en Colaboradores de una Empresa del Sector Comercial de Hidrocarburos en el Distrito de Independencia, 2021” referente a la NIIF16 y análisis financiero en colaboradores de una empresa del sector comercial de hidrocarburos, tiene como objetivo la relación entre la NIIF 16 y análisis financiero en colaboradores de una empresa del sector comercial. En cuanto a su metodología la investigación presenta un enfoque cuantitativo de tipo correlacional y diseño no experimental-transversal dando como resultados de su investigación que las empresas de hidrocarburos van a sufrir los cambios por la implementación de la norma, a su vez, el impacto financiero en estas entidades en las partidas de activo y pasivo se ven modificadas a niveles exorbitantes, pues debido al mercado donde se desarrollan pueden tener varios contratos de arrendamiento donde la esencia del activo subyacente son de origen financiero.

Del mismo modo Amaguaña (2022) en su trabajo de investigación “Impacto tributario por la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 en las instituciones del sector de la salud privado de la Provincia de Pichincha del año 2020” determina como objetivos de su investigación la determinación del impacto tributario de la aplicación de la NIIF 16 en las instituciones del sector privado de la salud que figuran como arrendatarios de la provincia de Pichincha. La metodología utilizada por el autor se considera explicativa con un tipo de estudio exploratorio con un enfoque mixto y un método deductivo. La población determinada por el autor estuvo integrada por el sector privado de la salud que figuran como arrendatarios de la Provincia de Pichincha y con una muestra seleccionada por un muestreo por conveniencia de 8 empresas ecuatorianas activas radicadas en Quito. Adicionalmente las técnicas utilizadas fueron el análisis horizontal y vertical, así como un estudio de los índices financieros. En base al análisis realizado el autor Amaguaña (2022) concluye en su investigación que:

La aplicación de la NIIF 16 influye de manera positiva en la toma de decisiones en organizaciones del sector privado de la salud de la provincia Pichincha, toda vez que contribuye al proceso informativo relacionado con las finanzas e impuestos de la organización, impregnándole: transparencia, especificidad y fiabilidad a la información que sirve de base para el proceso de toma de decisiones (pág. 56).

Con el presente trabajo de titulación se pretende ampliar el análisis de los impactos financiero y tributario que la NIIF 16 que se refleja en el balance general con un aumento en los activos y pasivos, y en la cuenta de pérdidas y ganancias con el reconocimiento de la depreciación y los intereses. Estas nuevas opciones han tenido un impacto significativo en las métricas más utilizadas por los usuarios clave de los estados financieros, como inversores institucionales, accionistas y otros que califican a las empresas en función de EBITDA, EBIT, apalancamiento, rotación de activos, utilidad operativa, etc. De este modo su aplicación se afecta a otros sectores de la economía, específicamente en el sector de la comercialización de combustible; por lo que se pretende ahondar en temas que en años anteriores no tenían respuesta alguna, como el reconocimiento del impuesto diferido permitido por las nuevas reformas tributarias emitidos en Ecuador durante 2022 y 2023.

Capítulo 2: Metodología de la investigación

Diseño de Investigación

Tal como lo mencionan Hernández, et al. (2014) definiendo el diseño de investigación no experimental como:

En cambio, en un estudio no experimental no se genera ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente en la investigación por quien la realiza. En la investigación no experimental las variables independientes ocurren y no es posible manipularlas, no se tiene control directo sobre dichas variables ni se puede influir en ellas, porque ya sucedieron, al igual que sus efectos. (pág. 152)

El enfoque metodológico seleccionado para esta investigación, centrada en el análisis del impacto de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 en las empresas comercializadoras de combustible, se basará en un diseño no experimental. Esta elección se fundamenta en la naturaleza intrínseca del estudio, donde no se busca manipular directamente las variables independientes ni controlar la asignación de sujetos a grupos específicos. A diferencia de las investigaciones con un diseño experimental y cuasiexperimental en el que se provoca intencionalmente causas y analizar sus efectos, en el diseño no experimental seleccionado se llevará a cabo un análisis exhaustivo de los estados financieros y los resultados empresariales, empleando datos reales recopilados en el contexto natural de las empresas. A través de este enfoque no experimental, se busca comprender cómo la adopción de la NIIF 16 ha influido en la presentación de informes financieros y en las operaciones de las empresas de comercialización de combustible. Además, se considerará la variable que está afectando los resultados observados, contribuyendo a un análisis más completo y contextualizado de los efectos de la norma contable en este sector.

La presente investigación también adopta un enfoque basado en un diseño no experimental retrospectivo transversal, con el propósito de analizar en profundidad los estados financieros de empresas durante el periodo 2021. Este diseño se ha elegido debido a su capacidad para examinar de manera exhaustiva la información contable y financiera en un único punto temporal, permitiendo una comprensión detallada de la situación financiera de las empresas en ese periodo específico. La perspectiva retrospectiva nos brinda la oportunidad de analizar datos que ya han sido recopilados, lo que es particularmente relevante para evaluar cómo las decisiones y acciones pasadas han influido en la posición financiera actual de las empresas. A través de la comparación y

análisis detallado de los estados financieros bajo condiciones estáticas, este enfoque nos permitirá extraer conclusiones significativas sobre las tendencias y relaciones presentes en los estados financieros de diferentes empresas comercializadoras de combustible durante el año 2021, sin interferir con su curso natural.

Enfoque de la Investigación

Según lo que indica Changalombo (2021) el enfoque mixto permite:

La integración sistemática de los métodos cualitativos y cuantitativos con el fin de obtener, recolectar y analizar la información del fenómeno de estudio, se aplicó el enfoque cualitativo en el instante que se detectó, visualizó el problema y en los resultados al haber validado la propuesta; lo cuantitativo en la descripción de los datos que sirvió para diagnosticar la situación actual de los docentes con relación a la utilización de la estrategia metodológica Aula Invertida, la aceptación de la propuesta y su aplicación al ser validada por especialistas y usuarios (pág. 9).

Al igual que la investigación realizada por Amaguaña (2022) la presente investigación se realizará bajo un enfoque mixto, debido a que la información derivada de la investigación cualitativa nos permite obtener las opiniones de expertos en la materia, y en este sentido la herramienta desarrollada son las entrevistas en profundidad a expertos en la aplicación de IFRS como auditores externos de las firmas de auditoría ubicadas en Guayaquil, expertos tributarios y contadores de empresas comercializadoras de combustible. Del mismo modo la investigación cuantitativa, nos permite evaluar, por medio de técnica descriptivas, el impacto financiero y tributario de la aplicación de la NIIF 16 en las empresas del sector de la comercialización de combustible, en el que se recolectará información tomada de la Superintendencia de Compañías para sobre esta información realizar un análisis para visualizar el impacto financiero y tributario en este sector.

Tipo de Investigación

El tipo de investigación será descriptiva, ya que, de esta forma, en esta investigación se analizarán los efectos financieros y tributarios de la aplicación de la NIIF 16 Arrendamientos con datos reales en empresas de comercialización de combustible de Guayaquil, a través de la obtención de datos precisos de la Superintendencia de Compañías, que nos ayuden por medio de ratios financieros a comprender los impactos de esta aplicación. La elección de llevar a cabo una investigación descriptiva con un diseño no experimental para el presente estudio, se basa en la necesidad de comprender en detalle cómo esta normativa está afectando las operaciones financieras y las

obligaciones tributarias de estas empresas en su entorno real. Dado que no estoy manipulando variables ni introduciendo cambios controlados, sino más bien observando y describiendo cómo las empresas están abordando los desafíos de la implementación de la NIIF 16, un enfoque descriptivo se adapta de manera óptima. Este enfoque me permitirá capturar la complejidad de las situaciones reales y contextualizar los efectos en función de las condiciones y estrategias propias de las empresas.

De acuerdo con Hernández, et al. (2014) indicó que los estudios con alcance descriptivo buscan:

especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan éstas. (p. 92)

Población

Según Arias (2021) en su libro sobre Diseño y Metodología de la Investigación aseguró que:

La población y el universo tienen las mismas características por lo que a la población se le puede llamar universo o de forma contraria, al universo, población. Existe la población finita que es cuando se conoce la cantidad de sujetos que integran la población y la población infinita que es cuando no se tiene el dato exacto acerca de la cantidad de sujetos de la población, o también se denomina población infinita cuando existen más de cien mil sujetos que conforman la población. (pág.113)

Para el desarrollo de este estudio, la población considerada para realizar el análisis y evaluar el impacto en los estados financieros se compone de 199 empresas de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil – Ecuador que constan en los anuarios estadísticos de la Superintendencia de compañías, valores y seguros, de las cuales se identificaron los elementos o unidades de muestreo que son las empresas que aplican NIIF 16 conformadas por 8 compañías.

Muestra

La muestra en una investigación es un subconjunto o parte del universo o población en que se llevará a cabo la investigación. Tal como lo menciona Pereyra (2021):

La selección de muestras de forma oportunista o por conveniencia no necesariamente debe considerarse un procedimiento erróneo. Se pueden elegir

deliberadamente ubicaciones específicas de muestreo debido a características particulares donde el sesgo de muestreo es explícito y deliberado. Este tipo de métodos pueden ser útiles para estudios exploratorios. (pág. 27)

La técnica usada para determinar la muestra para la presente investigación fue el muestreo no probabilístico por conveniencia, lo cual se aplicará a las unidades de muestreo que son las siguientes 8 compañías de comercialización de combustible que según la base de datos 2022 de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros presentaron valores monetarios en las cuentas Activos por derecho de uso en sus estados financieros: (a) Distriazul distribuidora de combustibles p. azul Cia. Ltda, (b) Nuevas operaciones comerciales (Nucopsa) S.A., (c) Atimasa s.a., (d) Nilbri s.a., (e) Estacion de servicio el Pibe S.A. El pibe, (f) Terpel-comercial ecuador Cia. Ltda., (g) Epsocorp S.A, (h) Exolum aviación ecuador S.A. Inestrucsur. De las unidades de muestreo se tomó una muestra por conveniencia de 3 compañías, siendo estas Terpel Comercial Ecuador, Nucopsa y Atimasa que son las más representativas de dichas unidades de muestreo, sin embargo debido a que no se tiene información sobre las conciliaciones tributarias del periodo 2022 cargadas en la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se ha decidido tomar la información de las 3 compañías del periodo 2021 ya que la información se encuentra debidamente cargada.

Técnicas de Recolección de Datos

Para el desarrollo de la presente investigación se eligió a la técnica de entrevista, la cuál es de gran utilidad en la investigación cualitativa para redactar datos. Se define como una conversación con el entrevistado elegido, en la que se persigue un objetivo y es desarrollada con base a una guía de conversación conformada por preguntas abiertas, para que el diálogo tome una forma coloquial. Así mismo, para llevar a cabo una investigación sólida y precisa, se ha decidido emplear una técnica de revisión documental, esta elección se fundamenta en la necesidad de recopilar información financiera concreta y fidedigna, extraída de fuentes oficiales y confiables. En este sentido, se utilizará la información financiera proporcionada por la Superintendencia de Compañías, como fuente primaria de datos. La revisión documental permite acceder a registros y datos ya existentes, lo que garantiza la precisión y la autenticidad de la información financiera utilizada en el análisis. La obtención de datos desde una entidad reguladora respalda la objetividad y la rigurosidad de los resultados obtenidos, fortaleciendo la base de la investigación y contribuyendo a la calidad de los hallazgos que se presentarán.

La selección de los entrevistados en este estudio, enfocado en analizar el impacto de la implementación de la NIIF 16 en empresas comercializadoras de combustible, se basó en una consideración tanto metodológica como práctica. Originalmente, se optó por entrevistar a un total de 5 personas con el objetivo de alcanzar un número impar, lo cual puede facilitar la toma de decisiones al momento de llegar a una conclusión. Sin embargo, debido a factores ajenos al control de la investigación, uno de los entrevistados seleccionados no pudo participar en el proceso de entrevista. Ante esta situación, se tomó la decisión de ajustar el número de entrevistados a 4 personas para garantizar una representación equilibrada de perspectivas y experiencias dentro del alcance de la investigación. A pesar del cambio en el número de participantes, se mantiene un enfoque riguroso y reflexivo en el análisis de las respuestas obtenidas, lo que permitirá realizar inferencias significativas sobre el impacto de la NIIF 16 en el contexto de las empresas de comercialización de combustible.

Para este propósito se ha identificado potenciales entrevistados constituidos por los siguientes auditores externos, expertos tributarios y contadores del sector escogido:

Tabla 6

Datos de Entrevistados: Auditores Externos y Expertos Tributarios

Auditores externos y Expertos tributarios	Cargo	Empresa
1. Tatiana García	Contadora	Atimasa S.A.
2. Cristian Púa	Subgerente de Contabilidad	Primax Comercial del Ecuador
3. Pedro Samaniego	Contador – Experto Tributario	Holcim Ecuador S.A.
4. Robert Robalino	Manager	Ernst & Young

En base a los objetivos de la investigación, se han elaborado 4 preguntas abiertas con el fin de ampliar los conocimientos y obtener información confiable, de parte de expertos en el área, sobre el verdadero impacto derivado de la implementación de la NIIF 16 en empresas comercializadoras de combustible.

Para Garantizar la validez y fiabilidad de los instrumentos de recolección de datos utilizados, se tomó el juicio de 3 profesionales del área de contabilidad, auditoría y tributación que se detallan en la siguiente tabla:

La siguiente tabla muestra los profesionales que validaron las entrevistas.

Tabla 7*Datos de Profesionales*

Audidores externos y Expertos tributarios	Cargo	Empresa
1. Jimmy Marin	Magister – Partner	Deloitte
2. Lenin Saltos	Magister – Corporate Financial Controller	DPR DirectProject
3. Cristian La Mota	Magister – Partner	Auditlopsa S.A.

Nota. La siguiente tabla muestra la información de profesionales que validaron las preguntas de entrevista

A continuación, se presenta mediante una tabla las preguntas de entrevistas y sus respectivas correcciones de acuerdo con la validación de los profesionales antes mencionados, que se realizarán a los auditores externos, expertos tributarios y contadores de compañías comercializadoras de combustibles.

Tabla 8*Validación de Preguntas de Entrevista*

Preguntas de Entrevista	Corrección de acuerdo con validación de profesionales
1. ¿Cuáles han sido los principales impactos en el estado de situación financiera, estado de resultados e indicadores financieros generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?	¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?
2. ¿Cuáles han sido las modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?	¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?

-
- | | |
|---|--|
| 3. ¿Cómo las empresas han determinado la tasa de descuento que aplicaron para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento? | ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento? |
| 4. ¿Cuáles han sido los impactos tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible? | Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF |

Capítulo 3: Resultados

Resultados de las entrevistas a auditores externos y expertos tributarios

Datos del Entrevistado 1:

Entrevistado: Tatiana García

Cargo: Contadora

Empresa: Atimasa S.A.

- I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?

Respuesta:

En base al análisis realizado del árbol de decisiones para identificar los contratos que estarían registrados bajo esta norma, se determinó que todos los tipos de contratos que están en los primeros años de vigencia representan un mayor valor de gasto por lo cual estaría calculando un menor impuesto a la renta, ocasionando un impuesto diferido e incrementando el total del activo, en el sector de comercialización de combustibles debe de ser revisado el contrato y los anexos para establecer el canon mensual a cancelar, ya que para valores fijos e

incrementos definidos deben de ser considerados para el cálculo respectivo excluyendo valores variables que sean en calculados en función a volumen o montos.

- II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?

Respuesta:

La aplicación de controles de la norma NIIF 16 implica que deben existir una comunicación y confirmación mensual por parte de las diferentes áreas de la entidad, por motivo de que cada cambio o anexo al contrato debe de ser evaluado de acuerdo con el árbol de decisiones para que sea una modificación al contrato o sea reconocido al resultado. Es muy común tener acuerdos entre arrendador y arrendatario en el sector de comercialización de combustibles los mismos deben evaluarse como deben ser registrados o revelados en los registros.

- III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?

Respuesta:

La tasa de descuento a aplicar, de acuerdo a lo que establece la norma ha sido determinada en función de si la Compañía obtuviese un crédito en el sector financiero sobre un activo similar, para esto se ha utilizado una tasa promedio de los tres bancos locales donde la compañía podría acceder a un crédito, los mismo han proporcionado una tasa hasta un periodo determinado, para el tiempo restante se ha realizado una extrapolación de la tasa utilizando la curva de crecimiento, Al respecto, es importante señalar que la NIIF 16 no indica específicamente cómo estimar la tasa incremental; en ese sentido y considerando la literatura contable-financiera relacionada a la determinación de las tasas de interés usualmente utilizada como “best practice” en el mercado local e internacional, se estableció el método indicado para poder estimar la tasa incremental que se utilizará sólo para efectos del alcance y los requerimientos contables establecidos por la NIIF 16

- IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF

Respuesta:

Los principales inconvenientes al momento de adopción de la norma fue que ya existían contratos vigentes desde años anteriores por lo cual se optó por el método de reconocer el periodo faltante desde el año de aplicación obligatoria (2019), los contratos que tenían menos de 1 año de vigencia no fueron considerados para el análisis. La construcción de la tasa de descuento fue una limitante al momento de solicitar las cotizaciones a las principales entidades bancarias ya que las mismas por políticas internas no entregaban tasas por un periodo mayor a 6 años y los contratos deben de ser evaluados en periodos hasta 15 años.

Se construyó el árbol de decisiones para establecer si el mismo debe de ser reconocido bajo esta norma:

Árbol de decisión

¿Existe un activo identificado?

¿Tiene el cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del periodo de utilización?

¿Tiene el cliente, el proveedor o ninguna de las partes, el derecho a dirigir como y para que propósito se utiliza el activo?

¿Diseñó el cliente el activo de forma que predetermina como y para que propósito se utilizará a lo largo del periodo de uso?

Datos del Entrevistado 2:

Entrevistado: Christian Púa

Cargo: Subgerente de Contabilidad

Empresa: Primax Comercial del Ecuador

- I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?

Respuesta:

La NIIF 16 cambió cómo las empresas, como las comercializadoras de combustible, contabilizan arrendamientos. Ahora, la mayoría de los arrendamientos deben figurar en el balance como activos y deudas, en lugar de solo en el estado de resultados. Esto impactó de la siguiente manera:

Estado de resultados: Los gastos de arrendamiento disminuyeron, pero la depreciación de activos aumentó, afectando la utilidad neta y otros indicadores medidos por sitio.

Balance General: Los activos y pasivos de arrendamientos ahora se ven en el balance, aumentando la deuda total y afectando indicadores como el apalancamiento financiero.

Flujos de efectivo: Los pagos de arrendamiento se dividen entre amortización del pasivo e intereses, alterando los flujos de efectivo y la generación de efectivo.

Impuestos: Los cambios en arrendamientos impactan las obligaciones fiscales, incluyendo impuestos diferidos, según el Servicio de Rentas Internas (SRI).

Ratios financieros y contratos: Cambios en indicadores financieros afectan el cumplimiento de términos de contratos y acuerdos con terceros, como instituciones financieras.

- II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?

Respuesta:

Las principales modificaciones en el sistema de control interno debido a la NIIF 16 incluyen:

Procesos de Registro y Valuación: Hemos ajustado nuestros procedimientos para identificar y registrar adecuadamente todos los contratos de arrendamiento. Ahora, evaluamos la duración y términos de los contratos de arrendamiento de manera más detallada.

Evaluación de Impacto Financiero: Nuestro equipo ahora analiza cómo los arrendamientos afectan nuestros estados financieros, incluyendo el impacto en el balance y el estado de resultados. Esto incluye considerar los cambios en gastos, depreciación y pasivos.

Seguimiento de Pagos: Dado que los pagos de arrendamiento ahora se dividen entre la amortización del pasivo y los intereses, hemos implementado un seguimiento más riguroso de los flujos de efectivo relacionados con los arrendamientos.

Informes y Cumplimiento: Hemos adaptado nuestros informes financieros para reflejar los cambios en arrendamientos, asegurando que cumplamos con los requisitos de divulgación de la NIIF 16 en nuestros informes financieros.

Auditoría Interna: Nuestro proceso de auditoría interna ahora se enfoca en garantizar la precisión y adecuación de los cálculos y registros relacionados con los arrendamientos, para cumplir con los requerimientos de la NIIF 16.

Capacitación del Personal: Hemos brindado capacitación adicional a nuestro equipo financiero para asegurarnos de que comprendan los cambios en la contabilización de arrendamientos y los procedimientos actualizados.

Evaluación de Impacto en Contratos: Hemos revisado cómo los cambios en los estados financieros y flujos de efectivo pueden afectar el cumplimiento de los términos de nuestros contratos y acuerdos financieros con terceros.

En resumen, la aplicación de la NIIF 16 ha llevado a una revisión exhaustiva de nuestros procesos de control interno, garantizando que los arrendamientos se registren y valúen correctamente, y que los cambios en los estados financieros se reflejen de manera precisa en nuestros informes y decisiones financieras.

III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?

Respuesta:

En el contexto de la NIIF 16 y los contratos de arrendamiento, aquí hay algunos puntos clave a considerar:

Personalización del Costo Financiero: Las tasas de interés incrementales toman en cuenta los riesgos y características específicas de los contratos de arrendamiento. Por ejemplo, si el contrato de arrendamiento tiene condiciones únicas o un perfil de riesgo particular, la tasa de interés incremental reflejará estos aspectos.

Similar con Instrumentos de Mercado: Para determinar tasas de interés incrementales, podemos analizar instrumentos de financiamiento comparables disponibles en el mercado. Si encontramos préstamos, bonos u otras fuentes de financiamiento que se asemejen en términos de plazo, riesgo y estructura, sus tasas pueden proporcionar una base para el cálculo.

Análisis de Riesgo y Calidad Crediticia: Las tasas de interés incrementales deben reflejar la calidad crediticia de la empresa y su relación con los proveedores de financiamiento. Si nuestra empresa tiene un perfil crediticio sólido, esto puede influir en la tasa de interés incremental, ya que se espera que los proveedores de financiamiento exijan un menor costo.

Evaluación de Opciones de Financiamiento: Consideramos cómo financiaríamos el activo subyacente si no fuera un contrato de arrendamiento, y cómo cambiaría nuestra estructura financiera. Las tasas de interés incrementales reflejarán los cambios en los flujos de efectivo y el perfil de riesgo debido a la inclusión del arrendamiento en el balance.

Documentación y Justificación: Es fundamental documentar el proceso de cálculo de las tasas de interés incrementales, incluyendo los factores considerados y las fuentes de información utilizadas. Esto garantiza transparencia y respaldo en caso de auditorías o revisión de los estados financieros.

Trabajamos en conjunto con nuestro equipo para determinar las tasas de interés incrementales de manera rigurosa y precisa. Esto asegura que la valoración de los arrendamientos esté respaldada por una sólida fundamentación financiera y cumpla con los requisitos de la NIIF 16.

IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF

Respuesta:

Al aplicar por primera vez la NIIF 16, se podrían enfrentar los siguientes problemas:

Complejidad Contractual: Contratos de arrendamiento variados y complejos en el sector de combustible pueden ser difíciles de identificar y entender.

Tasas de Descuento: En un entorno económico volátil, encontrar tasas de descuento confiables para calcular valores presentes puede ser complicado.

Información de Mercado: Obtener datos comparativos y tasas de interés de mercado puede ser desafiante.

Cambio en Estados Financieros: La inclusión de activos y pasivos por arrendamiento podría cambiar la apariencia de los estados financieros.

Capacitación: El personal podría necesitar capacitación para entender los cambios de la NIIF 16.

Sistemas de Información: Adaptar sistemas existentes a los nuevos requisitos puede ser costoso.

Impacto en Indicadores: Los pasivos por arrendamiento podrían afectar indicadores clave.

Desafíos Tributarios: Cambios en arrendamientos pueden tener implicaciones fiscales.

Mayor Divulgación: Se requiere más divulgación en informes financieros.

Superar estos problemas requerirá planificación, colaboración y posiblemente asesoramiento externo para garantizar el cumplimiento y la salud financiera de la empresa.

¿Existe un activo identificado?

¿Tiene el cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del periodo de utilización?

¿Tiene el cliente, el proveedor o ninguna de las partes, el derecho a dirigir como y para que propósito se utiliza el activo?

¿Diseñó el cliente el activo de forma que predetermina como y para que propósito se utilizará a lo largo del periodo de uso?

Datos del Entrevistado 3:

Entrevistado: Pedro Samaniego

Cargo: Jefe de Impuestos

Empresa: Holcim Ecuador

- I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?

Respuesta:

Las empresas del sector de combustible de la ciudad de Guayaquil mantienen activos que se alquilan bajo la modalidad de un leasing, entre los cuales se destacan principalmente los vehículos de uso operacional y administrativo, así como maquinarias y equipos que se utilizan normalmente en el proceso de comercialización de combustible.

El cambio en referencia fue la medición de activos en alquiler que se incluyó en la NIIF 16 Arrendamientos, el cual implicó dejar de registrar una factura como gasto de alquiler por la de reconocer en su medición inicial un activo por derecho de uso y como contrapartida un pasivo por arrendamiento equivalente a las cuotas establecidas durante el plazo de arrendamiento. En su reconocimiento posterior el activo por derecho de uso se sujeta a una depreciación por el tiempo establecido conforme al contrato de arrendamiento y un pasivo por arrendamiento que se va liquidando en la medida en la que se facturan las cuotas mensuales de alquiler. Esto implicó un mejoramiento desde el punto de vista financiero en el indicador de EBITDA, ya que dicho indicador no incluye los efectos del valor de dinero en

el tiempo que se registran normalmente en el grupo de cuentas de los gastos financieros. Por lo que la principal afectación de la tasa de descuento es la de reconocer gastos financieros a lo largo de los años del plazo de arrendamiento que antes no se incurrían cuando los contribuyentes registraban tales transacciones conforme a la NIC16

En lo que respecta a los efectos tributarios, considerando los cambios que se obtuvieron en el reconocimiento y medición de la NIIF 16 en las empresas de construcción, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno incluyó reformas tributarias para describir el tratamiento tributario de este tipo de transacciones, en el cual se establece la consideración de un impuesto diferido a la diferencia entre la cuota de canon considerada para efectos tributarios respecto a la depreciación del activo por derecho de uso y el gasto financiero para efectos contables. La normativa en referencia es como sigue: "Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados en un contrato y los cargos en el estado de resultados que de conformidad con la técnica contable deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso. Se reconocerá este impuesto diferido siempre y cuando se cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa contable para el reconocimiento y clasificación de un derecho de uso, así como por la esencia de la transacción"

- II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?

Respuesta:

Entre las modificaciones en el sistema de control interno se encuentran las siguientes:

Revisión del contrato de arrendamiento, cláusulas y contenido por parte del departamento legal

Definición por parte del equipo financiero para analizar si el mismo cumple con las condiciones para ser medido bajo las disposiciones de la NIIF 16, o en su efecto, las justificaciones para no ser considerados bajo este alcance

Identificación de dichos activos, para su reconocimiento inicial en cuentas de activos no corrientes y su pasivo por arrendamiento

Control de dichos activos para su amortización y disminución del pasivo en la medida que se efectúan los pagos al proveedor

Revisión de las cláusulas con la finalidad de conocer si los mismos tienen valor residual

- III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?

Respuesta:

Al medir un pasivo por arrendamiento, un arrendatario descontará los pagos por arrendamiento "*computables*" usando:

en primer lugar, la tasa de interés implícita en el arrendamiento (si esa tasa pudiera determinarse fácilmente);

si la tasa indicada con anterioridad no pudiera determinarse fácilmente, la tasa incremental por préstamos del arrendatario

Tanto la tasa de interés implícita en el arrendamiento como la tasa de endeudamiento incremental del arrendatario son tasas específicas de la entidad (es decir, no son "*tasas de mercado*"). Esto es así porque ambas tasas, tal como han sido definidas en la NIIF 16, tienen en cuenta la solvencia crediticia de los arrendatarios, la duración del arrendamiento, la naturaleza y calidad de la garantía colateral proporcionada y el entorno económico en que tiene lugar la transacción.

En el caso concreto de la tasa de interés incremental de préstamos, un arrendatario podría usar una tasa que sea fácilmente observable como "*punto de partida*" para su determinación (por ejemplo, la tasa que un arrendatario ha pagado, o pagaría, por pedir dinero para comprar el tipo de activo que está siendo arrendado, o el rendimiento de la propiedad al determinar la tasa de descuento a aplicar a los arrendamientos de propiedades)

- IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF

Respuesta:

Entre los principales problemas y limitantes en aplicación de esta normativa se encontraron los siguientes:

Identificar los tipos de contratos que se excluyen de la aplicación de la NIIF 16 en razón que la norma contable no especifica la definición de "contratos de bajo valor"

Identificar la tasa de descuento implícita que en la práctica no se incluye en los contratos de arrendamiento, y por tanto se debe de considerar una tasa incremental de préstamos del arrendatario

La aplicación del entendimiento del impuesto diferido.

Datos del Entrevistado 4:

Entrevistado: Robert Robalino

Cargo: *Assurance Services*

Empresa: Ernst & Young

- I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?

Respuesta:

Con la aplicación de la IFRS 16 se efectuó grandes cambios en la lectura de los estados financieros; principalmente los indicadores del EBIT y EBITDA. Previo a la promulgación de la norma mencionada; existía un tratamiento que generalmente las compañías aplicaban el cual corresponde a un arrendamiento operativo; reconociendo de manera mensual el gasto por arrendamiento y presentándose dentro de los gastos operativos en el estado de resultado integral. A partir de la fecha de aplicación obligatoria de la norma; se establece que las entidades deben de reconocer un gasto por amortización de derecho de uso y un gasto financiero; ocasionando que en la presentación del estado de resultado integral exista una porción que sea reflejado como gasto financiero y no operativo. Adicionalmente para la lectura de los indicadores financieros EBIT Y EBITDA se ve reflejado un incremento con respecto a los años anteriores de aplicación de la norma mencionada; esto es que un gasto operacional propio del negocio podría distorsionar la lectura actual de los estados financieros al no ser considerados dentro de estos dos indicadores.

A nivel de los resultados del periodo; también existe un efecto ya que al aplicar la norma el gasto por amortización y el gasto financiero superan los primeros años al monto reconocido anteriormente por el arrendamiento pagado; ocasionando que los primeros años de arrendamiento el *Pretax Income* sea menor que el que se hubiera generado antes de la promulgación de la IFRS 16.

Conforme a la norma tributaria; al aplicar la NIIF 16 existe un efecto de diferencia entre los cánones mensuales pagados por el arrendamiento y el gasto reconocido; dando como resultado en los primeros años un mayor valor en el gasto que el pagado producto del arrendamiento. Esto ocasiona que se genere un activo por impuesto diferido.

Cierto sector de comercialización de combustible se ve afectado; ya que en su mayoría los surtidores de gasolina son arrendados; y su aplicación resulta de gran esfuerzo operativo para llevar el control de los cálculos y los registros contables.

- II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?

Respuesta:

La IFRS 16 ocasiona que para su correcta aplicación el control interno establezca un manual de procedimientos para la identificación de contratos que apliquen esta norma, el análisis de lo que se está arrendando, establecer el plazo de arrendamiento, identificar la tasa de descuento y llevar el control de los cálculos mensuales. Para el sector de comercialización de combustible debido al alto volumen de contratos de arrendamiento; generalmente adquieren un sistema para que los cálculos y el reconocimiento inicial y posterior que indica la IFRS 16 sean contabilizados en los libros mayores; esto con la finalidad de que exista integridad y una correcta medición. Sin embargo, existe una parte manual que interviene en gran medida el criterio de si un contrato de arrendamiento aplica IFRS 16; por lo cual es importante crear unos procedimientos adicionales para que sea objetivo la evaluación de la aplicación de la norma.

- III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?

Respuesta:

La norma como primer criterio induce a determinar la tasa interés implícita en el arrendamiento; esto determinar el valor razonable del activo arrendado y compararlo con los cánones del contrato. El realizar este procedimiento requiere de gran esfuerzo para la determinación del valor razonable de cada uno de los activos arrendados; por lo cual las Compañías se acogen al segundo criterio que es utilizar la tasa incremental por préstamos del arrendamiento. La segunda opción de tasa de descuento normalmente las Compañías lo obtienen realizando consultas a las instituciones financieras de la tasa de descuento que cobraría si se prestara el mismo valor en las mismas condiciones descritas en el contrato de arrendamiento o a su vez préstamos históricos o actuales que posea la compañía.

- IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF

Respuesta:

Entre los principales problemas se podría describir en mi experiencia la determinación del valor razonable del activo arrendado y la determinación del activo arrendando al momento que un contrato contenga múltiples servicios e ítems obtenidos que pudieran sugerir ser reconocidos bajo esta norma IFRS 16.

Análisis de los resultados de la entrevista

En base a las preguntas realizadas a profesionales auditores externos y contadores de empresas que se encuentran en el sector de la comercialización de combustible, cabe recalcar que en la primera pregunta todos coinciden con que los principales efectos en los estados financieros vienen de reconocer, con la aplicación de esta norma, activos por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento. También coinciden que a nivel de Estado de Resultados no hay mucho impacto Sin embargo se puede identificar que a pesar de que los gastos de arrendamiento disminuyeron, la depreciación de activos aumentó por lo tanto hay un efecto reflejado en la utilidad neta. También el primer entrevistado menciona que el impacto proviene del reconocimiento de la amortización del activo por derecho de uso y las diferencias entre los pagos por arrendamientos soportados con factura que generan diferencias temporarias que se deben reconocer por la NIC 12, que concuerda con el segundo entrevistado el cual menciona que el impacto se da por el gasto no deducible por el reconocimiento del activo por derecho de uso y su amortización respectiva. El tercer entrevistado del mismo modo nos habla del reconocimiento de un impuesto diferido que junto con el 4to entrevistado se refiere a las reformas tributarias que establecen reconocer un impuesto diferido siempre y cuando se cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa contable para el reconocimiento y clasificación de un derecho de uso, así como por la esencia de la transacción. Por último, a nivel de indicadores financieros, el tercer entrevistado concuerda con el cuarto entrevistado al mencionar que el EBITDA se vio beneficiado por muchas compañías debido al reconocimiento del interés financiero.

Sobre la segunda pregunta, la respuesta de los entrevistados es bastante similar, puesto que los 4 aseguran que las modificaciones en el sistema de control interno en las empresas sobre la aplicación de esta Norma, han sido el implementar los respectivos controles para la identificación de nuevos contratos, sobre todo el evaluar año a año cada contrato para asegurar su correcta aplicación, que va de la mano con los sistemas automáticos que tiene la empresa sobre cada contrato y la actualización de las tasas de descuento conforme a la realidad actual del mercado.

Sobre la tercera pregunta realizada a los entrevistados sobre la tasa de descuento utilizada para calcular el valor actual de los pasivos por arrendamiento, los primeros dos entrevistados expresaron que las empresas normalmente aplican la tasa incremental que es básicamente la tasa promedio de financiamiento con bancos. Esto concuerda con el tercer entrevistado que nos menciona los Bancos donde mantiene cuentas corrientes las tasas de intereses con los cuales estarían dispuestas a otorgarnos préstamos, y el cuarto entrevistado que se refiere a la tasa incremental como una tasa que sea fácilmente observable como *punto de partida* para su determinación. La tasa de descuento irá en función del periodo de arrendamiento y normalmente se toma como referencia la tasa pasiva referencial del BCE.

Por último en base a las respuestas recibidas sobre la cuarta pregunta podemos concluir que los principales problemas y limitantes de la aplicación de esta norma son la identificación de los contratos existentes vigentes con niveles de complejidad en cuanto al entendimiento de este, además de la determinación de la tasa de descuento tomando como referencia las cotizaciones realizadas a las principales entidades bancarias debido al número de años que muchas veces no se relaciona con el periodo establecido en los contratos. Es un hecho que estos son los principales problemas sin embargo también se suma a estos, la necesidad de capacitar al personal, debido a la complejidad de la aplicación de esta norma y sus cambios.

Matriz de Hallazgos

Tabla 9

Matriz de Hallazgos – Primera parte

Preguntas a Entrevistados	Experto 1	Experto 2
I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?	Se determinó que todos los tipos de contratos que están en los primeros años de vigencia representan un mayor valor de gasto por lo cual estaría calculando un menor impuesto a la renta, ocasionando un impuesto diferido e incrementando el total del activo. En este sector se debe revisar el contrato y los anexos para establecer el canon mensual a cancelar, ya que hay que considerar valores fijos e incrementos definidos para el cálculo respectivo, excluyendo valores variables que sean en calculados en función a volumen o montos.	En resultados los gastos de arrendamiento disminuyeron, pero la depreciación de activos aumentó, afectando la utilidad neta. Los activos y pasivos de arrendamientos se ven en el balance, aumentando la deuda y afectando indicadores financieros. Los cambios en arrendamientos afectan las obligaciones fiscales, incluyendo impuestos diferidos. Por último los cambios en indicadores financieros afectan el cumplimiento de términos de contratos y acuerdos con terceros.
II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?	La aplicación de la NIIF implica que deben existir una comunicación y confirmación mensual por parte de las diferentes áreas de la entidad, por motivo de que cada cambio al contrato debe de ser evaluado de acuerdo al árbol de decisiones, para que sea una modificación al contrato o sea reconocido al resultado. Es muy común tener acuerdos entre arrendador y arrendatario en el sector de comercialización de combustibles; los mismos deben evaluarse de acuerdo a como deben ser registrados o revelados en los registros.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Procesos de Registro y Valuación 2. Evaluación de Impacto Financiero 3. Seguimiento de Pagos 4. Informes y Cumplimiento 5. Auditoría Interna 6. Capacitación del Personal 7. Evaluación de Impacto en Contratos
III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?	De acuerdo a lo que establece la norma, la tasa de descuento ha sido determinada en función de si la Compañía obtuviese un crédito en el sector financiero sobre un activo similar, para esto se ha utilizado una tasa promedio de los tres bancos locales donde la compañía podría acceder a un crédito, los mismo han proporcionado una tasa hasta un periodo determinado, para el tiempo restante se ha realizado una extrapolación de la tasa utilizando la curva de crecimiento.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Personalización del Costo Financiero 2. Similitud con Instrumentos de Mercado 3. Análisis de Riesgo y Calidad Crediticia 4. Evaluación de Opciones de Financiamiento 5. Documentación y Justificación
IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF	<ol style="list-style-type: none"> 1. La existencia de contratos vigentes desde años anteriores por lo cual se optó por el método de reconocer el periodo faltante desde el año de aplicación obligatoria (2019). 2. La construcción de la tasa de descuento fue una limitante al momento de solicitar las cotizaciones a las principales entidades bancarias ya que las mismas por políticas internas no entregaban tasas por un periodo mayor a 6 años y los contratos deben de ser evaluados en periodos hasta 15 años. 	los ontratos de arrendamiento variados y complejos en el sector de combustible pueden ser difíciles de identificar y entender. Tambien en un entorno económico volátil, encontrar tasas de descuento confiables para calcular valores presentes puede ser complicado. Del mismo modo la inclusión de activos y pasivos por arrendamiento podría cambiar la apariencia de los estados financieros, y por último, el personal podría necesitar capacitación para entender los cambios de la NIIF 16.

Tabla 10

Matriz de Hallazgos – Segunda parte

Preguntas a Entrevistados	Experto 3	Experto 4
I. ¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?	La aplicación de esta NIIF implicó dejar de registrar una factura como gasto de alquiler por la de reconocer en su medición inicial un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento equivalente a las cuotas establecidas. En su reconocimiento posterior el activo por derecho de uso se sujeta a una depreciación y un pasivo por arrendamiento que se va liquidando en la medida en la que se facturan las cuotas mensuales de alquiler. En lo que respecta a los efectos tributarios, se considera un impuesto diferido a la diferencia entre la cuota de canon para efectos tributarios con respecto a la depreciación del activo por derecho de uso y el gasto financiero para efectos contables	Con la aplicación de la IFRS 16 se efectuó grande cambios principalmente en los indicadores del EBIT y EBITDA. A nivel de los resultados del periodo también existe un efecto ya que el gasto por amortización y el gasto financiero superan en los primeros años al monto reconocido anteriormente por el arrendamiento pagado; ocasionando que los primeros años de arrendamiento el Pretax Income sea menor que el que se hubiera generado antes de la NIIF16. Como efecto tributario tenemos la generación de una activo por impuesto diferido.
II. ¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?	<ol style="list-style-type: none"> 1. Revisión del contrato de arrendamiento, cláusulas y contenido 2. Definición por parte del equipo financiero para analizar si el mismo cumple con las condiciones para ser medido bajo la NIIF 16 3. Identificación de dichos activos, para su reconocimiento inicial 4. Control de dichos activos para su amortización y disminución del pasivo 5. Revisión de las clausulas con la finalidad de conocer si los mismos tienen valor residual 	Para el sector de comercialización de combustible debido al alto volumen de contratos de arrendamiento; generalmente adquieren un sistema para que los cálculos y el reconocimiento inicial y posterior que indica la IFRS 16 sean contabilizados en los libros mayores; esto con la finalidad de que exista integridad y una correcta medición. Sin embargo existe una parte manual en el que interviene en gran medida el criterio de que si un contrato de arrendamiento aplica IFRS 16
III. ¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?	<ol style="list-style-type: none"> 1. en primer lugar, la tasa de interés implícita en el arrendamiento (si esa tasa pudiera determinarse fácilmente); 2. si la tasa indicada con anterioridad no pudiera determinarse fácilmente, la tasa incremental por préstamos del arrendatario 	La norma como primer criterio induce a determinar la tasa interés implícita en el arrendamiento; esto determinar el valor razonable del activo arrendado y compararlo con los cánones del contrato. El realizar este procedimiento requiere de gran esfuerzo para la determinación del valor razonable de cada uno de los activos arrendados; por lo cual las Compañías se acogen al segundo criterio que es utilizar la tasa incremental por préstamos del arrendamiento.
IV. Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF	<ol style="list-style-type: none"> 1. Identificar los tipos de contratos que se excluyen de la aplicación de la NIIF 16 en razón que la norma contable no especifica la definición de "contratos de bajo valor" 2. Identificar la tasa de descuento implícita que en la practica no se incluye en los contratos de arrendamiento, y por tanto se debe de considerar una tasa incremental de préstamos del arrendatario 3. La aplicación del entendimiento del impuesto diferido 	Entre los principales problemas se podría describir en mi experiencia la determinación del valor razonable del activo arrendado y la determinación del activo arrendando al momento que un contrato contenga múltiples servicios e ítems obtenidos que pudieran sugerir ser reconocidos bajo esta norma IFRS 16.

Matriz operacionalización de variables

Tabla 11

Matriz Operacionalización de variables – Primera parte

Variables	Dimensiones	Indicadores	Items
Implementación NIIF 16	Contrato de arrendamiento	Periodo de arrendamiento, derecho de uso, beneficios económicos y arrendador	1,2,3,4
	Tratamiento contable	Valorización inicial del activo, valorización posterior del pasivo, contabilidad del arrendatario, comparabilidad	1,3,4
	Estado de situación financiera	Activo no corriente, pasivo corriente, pasivo no corriente, patrimonio	1,2,3
	Estado de resultados	Amortizaciones, gastos de intereses, utilidad operativa, EBITDA	1,2,3

Nota: Los datos fueron recabados de la tesis de Gerly Giovana Garcia Candela (2021) y aporte propio (2022)

Tabla 12*Matriz de Operacionalización – Segunda parte*

Variables	Dimensiones	Indicadores	Items
Efectos tributarios y financieros	Índices de solvencia	Ratios de endeudamiento y endeudamiento largo plazo	1
	Índices de liquidez	Obligaciones corrientes y recursos	1
	Índices de rentabilidad	de EBITDA Y EBIT	1
	Conciliación tributaria	Utilidad gravable e impuesto a la renta	1
	Toma de decisiones	Políticas de inversión, inversión, planificación y control tributario y financiero	2,3

Nota: Los datos fueron recabados de la tesis de Gerly Giovana Garcia Candela (2021) y aporte propio (2022)

Matriz de Consistencia

Tabla 13

Matriz de consistencias

Formulación del Problema	Objetivos	Variables	Tipo de estudio	Población y muestra	Enfoque de investigación	Técnicas
¿Cuál es el impacto tributario y financiero sobre la implementación de la NIIF 16 en las empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil – Ecuador?	<p>OBJETIVO GENERAL: Determinar el impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 en Empresas de Comercialización de Combustible de Guayaquil Ecuador</p> <p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS: - Identificar el marco teórico, conceptual, legal y referencial que constituye la</p>	<p>Variable Independiente: La implementación de la NIIF 16 debido a que las modificaciones respecto al correcto reconocimiento de los arrendamientos, repercute sobre la</p>	<p>El tipo de investigación será exploratorio, ya que, de esta forma, en esta investigación se analizarán los efectos financieros y tributarios de la aplicación de la NIIF 16</p>	<p>Para el desarrollo de este estudio, la población considerada para realizar el análisis y evaluar el impacto en los estados financieros se compone de 199</p>	<p>la presente se realizará bajo un enfoque mixto, debido a que la información derivada de la investigación cualitativa nos permite obtener las opiniones de expertos en la materia. Del mismo modo la investigación cuantitativa, nos</p>	<p>Entrevista a profundidad: herramienta desarrollada son las entrevistas en profundidad a expertos en la aplicación de IFRS como auditores externos de las firmas de auditoría ubicadas en Guayaquil, expertos tributarios y</p>

<p>fundamentación teórica de la investigación.</p> <p>- Determinar metodología a seguir en el desarrollo de la presente investigación</p> <p>- Medir los impactos financieros y tributarios identificados, generados por la implementación de la NIIF 16 en las empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil.</p>	<p>variable dependiente</p> <p>Variable dependiente:</p> <p>El impacto financiero y tributario dependiendo de la modificación de la variable independiente.</p>	<p>Arrendamientos con datos reales en empresas de combustible comercialización de combustibles de Guayaquil, a través de la obtención de datos precisos de la Superintendencia de Compañías</p>	<p>empresas de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil – Ecuador en los anuarios estadísticos de la Superintendencia de compañías, valores y seguros</p>	<p>permite evaluar el impacto financiero de la aplicación de la NIIF 16 en las empresas del sector de la comercialización de combustible</p>	<p>contadores de empresas comercializadoras de combustible</p> <p>Técnica descriptiva: deriva de un enfoque cuantitativo en el que se evalúa el impacto realizando un análisis de acuerdo a los datos de las empresas del sector de la comercialización de combustible extraído de la página de la Superintendencia de Compañías.</p>
---	---	---	--	--	---

Análisis de los impactos financieros

En el desarrollo del análisis de los impactos financieros generados por la aplicación de la NIIF 16 se resolvió: (a) sumar la información financiera por el año terminado el 31 de diciembre de 2021 de las 3 compañías pertenecientes al sector de la comercialización de combustibles y que constituyó la muestra de investigación, como si fuese una sola entidad; (b) crear una simulación de esa información financiera sin los efectos de la aplicación de la NIIF 16; (c) calcular los indicadores financieros identificados con base a la información financiera determinada en (a) y (b); y (d) efectuar un análisis comparativo de la información financiera y de los indicadores financieros obtenidos en (a), (b) y (c).

Estado de Situación Financiera

En la siguiente tabla se incluye una columna denominada “EF’S con NIIF 16 2021” que incluye la suma de la información financiera al 31 de diciembre de 2021 reportada por las 3 compañías de la muestra de investigación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; y otra columna denominada “Simulación de EF’s sin NIIF 16 2021” que representa una simulación de lo que hubiera sido la información financiera si al 31 de diciembre de 2021 las compañías no hubieran aplicado la NIIF 16.

Tabla 14

Estados Financieros Consolidados de empresas de comercialización de combustibles de Guayaquil al 31 de diciembre 2021

Cuenta	EF's con NIIF 16 2021	%	Simulación de EF's sin NIIF 16 2021	%	Variación	%
Total Activo corriente	88.695,16	0,47	88.695,16	0,51	-	0,00
Activo no corriente						
Propiedades, planta y equipo	77.601,09		77.601,09			
Activos por impuesto diferido	648,16		476,26		-171,90	-1,00
Cuentas por cobrar relacionadas	1.361,00		1.361,00			
Inversiones no corrientes	12,12		12,12			
Activos por derecho en uso	15.916,50		-		-15.916,50	-1,00
Gastos pagados por anticipado	343,89		343,89			
Activos Intangibles	3.480,87		3.480,87			
Otros activos	449,84		449,84			
Total Activo no corriente	99.813,47	0,53	83.725,07	0,49	-16.088,40	-0,19
	188.508,63	1,00	172.420,23	1,00	-16.088,40	-0,09
Pasivo corriente						
Acreedores comerciales	33.816,51		33.816,51			
Obligaciones bancarias	27.968,23		27.968,23			
Cuentas por pagar relacionadas	28.607,71		28.607,71			
Obligaciones por beneficios a los empleados	2.450,40		2.450,40			
Pasivo por impuesto corriente	2.279,10		2.279,10			
Pasivo por arrendamiento	3.425,71		-		-3.425,71	-1,00
Otros pasivos	3.297,10		3.297,10			
Total Pasivo corriente	101.844,75	0,73	98.419,05	0,79	-3.425,71	-0,03
Pasivos no corrientes						
Obligaciones bancarias	21.503,61		21.503,61			
Pasivo por arrendamientos	12.922,28		-		-12.922,28	-1,00
Beneficio a empleados	3.175,66		3.175,66			
Pasivo por impuesto diferido	382,97		382,97			
Otros pasivos no corrientes	573,92		573,92			
	38.558,44	0,27	25.636,16	0,21	-12.922,28	-0,50
Total Pasivo	140.403,19	1,00	124.055,20	1,00	-16.347,99	-0,13
Patrimonio						
Capital emitido	23.204,45		23.204,45			
Reserva legal	626,02		626,02			
Superávit por revaluación de propiedades	8.164,86		8.164,86			
Resultados acumulados	16.110,11		16.369,70		259,59	0,02
Total Patrimonio	48.105,44	0,26	48.365,03	0,28	259,59	0,01
Total Pasivo y Patrimonio	188.508,63	1,00	172.420,23	1,00	-16.088,40	-0,09

Nota: Este estado financiero está expresado en miles de dólares US\$

Se puede observar que, en el supuesto de no aplicación de NIIF 16, las cuentas del Estado de Situación Financiera se encuentran disminuidas ya que al no aplicar esta normativa no se generarían los Activos por Derecho de uso, ni los Pasivos por arrendamientos, también se visualiza una disminución en el activo por impuestos por diferido al no existir diferencia temporaria entre la normativa contable vs la tributaria. Con esto, se comprende la necesidad de aplicar la normativa para brindar información sobre la verdadera y correcta situación financiera.

Estado de Resultados

En la siguiente tabla se incluye una columna denominada “EF’S con NIIF 16 2021” que incluye la suma de la información financiera al 31 de diciembre de 2021 reportada por las 3 compañías de la muestra de investigación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; y otra columna denominada “Simulación de EF’s sin NIIF 16 2021” que representas una simulación de lo que hubiera sido la información financiera si al 31 de diciembre de 2021 las compañías no hubieran aplicado la NIIF 16:

Tabla 15

Estados Financieros Consolidados de empresas de comercialización de combustibles.

al 31 de diciembre 2021

Cuenta	ER's con NIIF 16 2021	%	Simulación de EF's sin NIIF 16	%	Variación	%
Ingresos Ordinarios	1.097.808,49	1,00	1.097.808,49	1,00		
Costos de venta	-1.032.265,24	-0,94	-1.032.265,24	-0,94	-	0,00
Utilidad Bruta	65.543,25	0,06	65.543,25	0,06		
Gastos de administración	-30.514,31	-0,03	-30.514,31	-0,03	-	0,00
Gastos de ventas	-27.614,09	0,03	-28.405,11	-0,03	-791,02	0,03
Utilidad Operativa	7.414,85	0,01	6.623,83	0,01		
Otros ingresos	950,53	0,00	950,53	0,00		
Ingresos Financieros	353,73	0,00	353,73	0,00		
Gastos Financieros	-4.177,28	0,00	-3.269,35	0,00	907,93	-0,28
Utilidad (Pérdida) Neta	4.541,84	0,00	4.658,75	0,00	116,91	0,03
Impuesto a la renta 25%	1.135,46	0,00	1.164,69	0,00	29,23	0,03
Utilidad (Pérdida) Neta	3.406,38	0,00	3.494,06	0,00	87,68	0,03

Nota: Este estado financiero está expresado en miles de dólares US\$

Se observa que, en el supuesto de no aplicación de NIIF 16, las cuentas del Estado de Pérdidas y Ganancias se ve un incremento del 3% en el gasto esto se debe a que ya no se registra en forma lineal las cuotas de arrendamiento operativos, debido a que se reconoce

el activo en el estado de situación financiera, correspondiendo a deducir el gasto por amortización estimada.

Al no aplicar la norma contable se observa una disminución del 28% del gasto financiero ya que dichos gastos son reconocidos en el cálculo de valor actual de los pagos de arrendamiento operativo.

Análisis de los impactos tributarios

En la siguiente tabla se incluye una columna denominada “CT con NIIF 16, 2021” donde se encuentran los datos consolidados de la conciliación tributaria según formulario 101 del Servicio de Rentas Internas (SRI) de las 3 compañías de la muestra de la investigación y otra columna denominada “Simulación CT sin NIIF 16, 2021” que representa una simulación de lo que hubiera sido la información de las compañías si no hubieran aplicado la NIIF 16

Tabla 16

Conciliación tributaria de las empresas del sector de comercialización de combustibles al 31 de diciembre 2021.

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA	CT con NIIF 16,2021	Simulación CT sin NIIF 16,2021	Variación	%
Utilidad del ejercicio	3,406.38	3,494.06	87.68	0.03
(-) Participación a trabajadores	-980.11	-980.11	-	
(+) Gastos no deducibles locales	1146.42	1146.42	-	
(+) Gastos no deducibles del exterior	1612.87	1612.87	-	
(-) Deducciones adicionales	-258.88	-258.88	-	
Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales	-40.58	-40.58	-	
Por provisiones (diferentes de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y jubilación patronal)	65.27	65.27	-	
Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados y los cargos que deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso	218.7	0	-218.70	1.00
Utilidad gravable	5,170.07	5,039.05	-131.02	-0.03
Impuesto a la renta causado 25%	1,292.52	1,259.76	-32.75	-0.03

Nota: Este estado financiero está expresado en miles de dólares US\$

Luego de evaluar las partidas de intereses y depreciación que su origen radica por la aplicación de NIIF 16, se evidencia diferencias en relación con los gastos de arriendo pactados; se genera diferencias temporarias. Conforme a La Ley Orgánica de Régimen Tributario y su Reglamento, en el pasado no se permitía el reconocimiento de diferencias temporarias e impuestos diferidos mismos que se originaban de diferencia entre el gasto de arrendamiento por la aplicación de NIIF 16 y el valor de pago de arriendo. Sin embargo, eso cambió a raíz del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad del 28 de julio del 2020 donde estipula que si se cumple con los requisitos mencionados en

la normativa contable se podrá reconocer el impuesto diferido. Además, también se evidencia con la no aplicación de la NIIF 16 una disminución en la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

Indicadores financieros

En la siguiente tabla se incluye una columna denominada “EF’S con NIIF 16 2021” que incluye el cálculo del ratio que se hace mención con los datos de los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2021 reportada por las 3 compañías de la muestra de investigación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; y otra columna denominada “Simulación de EF’s sin NIIF 16 2021” que representa una simulación de lo que sería la información financiera si al 31 de diciembre de 2021 las compañías no hubieran aplicado la NIIF 16:

Solvencia

Existe un aumento del 3% producto del efecto de los Pasivos por arrendamiento vs los Activos por derecho en uso son superiores, es decir que las inversiones son mayores vs la financiación de la empresa, por lo cual, si posee la capacidad de realizar inversiones rentables al mismo tiempo que es capaz de afrontar todas sus obligaciones de pago a corto y largo plazo.

Liquidez

Existe un aumento del 3% debido a que los Pasivos por arrendamiento vs los Activos por derecho en uso son superiores, con lo cual la empresa se muestra que tiene la capacidad de convertir todos sus activos en dinero efectivo de modo que puedan hacer frente a sus deudas a corto plazo, más urgentes.

Endeudamiento Corto plazo

El aumento del 9% corresponde a la disminución del Pasivo por Arrendamiento, con lo cual la empresa mejora su capacidad que tiene para cubrir sus deudas a corto plazo en forma inmediata

Endeudamiento Largo plazo

La disminución del 33% corresponde a la reducción del Pasivo por Arrendamiento, con lo cual la empresa mejora su capacidad que tiene para cubrir sus deudas a largo plazo en forma inmediata

Rentabilidad sobre Patrimonio (ROE)

Este incremento del 3% corresponde a la exclusión de las Amortizaciones de Activos por

|

EBITDA

El decrecimiento del 14% se debe principalmente al reconocimiento de la amortización del derecho de uso y los gastos financieros por el reconocimiento de los contratos de arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16.

EBIT

El decrecimiento del 10% corresponde principalmente a la exclusión de los gastos financieros por los contratos de arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16, por lo tanto, el impuesto también se genera un decremento.

En el análisis financiero realizado por medio de los ratios financieros quedó expresado como se observa a continuación:

Tabla 17

Indicadores financieros de las empresas del sector de comercialización de combustible al 31 de diciembre del 2021

RATIO	EF's con NIIF 16 2021	Simulación de EF's sin NIIF 16 2021	%
Solvencia	1.34	1.39	0.03
Liquidez	0.87	0.90	0.03
Endeudamiento corto plazo	0.73	0.79	0.09
Endeudamiento largo plazo	0.27	0.21	-0.33
Rentabilidad sobre patrimonio (ROE)	0.20	0.20	0.03
EBITDA	12,620.11	11,038.07	-0.14
EBIT	8,719.11	7,928.09	-0.10

Discusión de resultados

En relación con los antecedentes establecidos en la presente investigación, luego de la obtención de las respuestas en las entrevistas por parte de los expertos se encontró que existe relación en los resultados obtenidos en la investigación del autor Pasapera (2020) ya que demostró que al aplicar NIIF 16 se generará un impacto que afecta la estructura de la entidad, más concretamente en el volumen de activos, es decir, que se observó un aumento de los mismos; en la presente investigación se obtuvo que de no aplicarse la normativa contable las cuentas del Estado de Situación Financiera se encontrarán disminuidas pues no se generarían los Activos por Derecho de uso también se visualiza una disminución en el activo por impuestos por diferido al no existir diferencia temporaria entre la normativa contable vs la tributaria..

Los resultados encontrados en la presente investigación determinaron que al no implementar la NIIF 16 no se mostraría el efecto de aumento en los pasivos por arrendamientos, a su vez, en la investigación realizada por Pasapera (2020) determinó que se generó un aumento de 42% y 29% más en los años que se aplicó la normativa contable, así como en las partidas de costos y/o gastos; lo cual afecta el resultado del ejercicio e impacta negativamente en los ratios de endeudamiento, rentabilidad y solvencia. En el supuesto escenario planteado en la presente investigación de no aplicación de NIIF 16, las cuentas del Estado de Pérdidas y Ganancias se ve un incremento del 3% en el gasto. Además, se observa que no aplicar la norma contable se observa una disminución del 28% del gasto financiero ya que dichos gastos son reconocidos en el cálculo de valor actual de los pagos de arrendamiento operativo, esto se relaciona con lo demostrado por Pasapera (2020) quien determinó que existió un aumento en los costos y gastos por aplicación de la NIIF 16.

Con esto, se comprende la necesidad de aplicar la normativa para brindar información sobre la verdadera y correcta situación financiera, tal y como lo demostró Amaguaña (2022) en su investigación que la aplicación de la NIIF 16 influye de manera positiva en la toma de decisiones de las organizaciones ya que contribuye al proceso informativo relacionado con las finanzas e impuestos de la organización.

Conclusiones

Se puede concluir que, se ha logrado identificar las teorías, leyes e investigaciones relacionadas con el tema de estudio. Además, de acuerdo con la metodología propuesta en la presente investigación se ha podido medir los efectos financieros y tributarios generados por la implementación de la NIIF 16 ya que la misma generó cambios inmensos en los estados financieros pues al no aplicarse la normativa había información que no era tomada en cuenta o era tratada contablemente de forma distinta. Uno de esos cambios ha sido el reconocimiento de un pasivo por arrendamiento y un activo por derecho de uso por los contratos de arrendamientos operativos. Esto provocó un incremento en las cuentas de activos y pasivos.

En el estado de resultado, al inicio del plazo del arrendamiento, la suma de los gastos de depreciación del activo por derecho de uso y los gastos financieros por el interés implícito en el pasivo por arrendamiento podría ser superior al importe de los cánones de arrendamiento facturados por el arrendador, generando una diferencia temporaria con el correspondiente impuesto diferido. Esta situación se invierte al acercarse la fecha de vencimiento del contrato. No obstante, se debe reconocer que, hoy, los datos incluidos en los estados financieros y en las declaraciones tributarias con la aplicación de la NIIF 16 se muestran más completos.

Al reducirse en el estado de resultados los costos operativos y aumentar los gastos por depreciación del activo por derecho de uso y los gastos financieros por el pasivo por arrendamiento, esto genera el incremento de EBITDA, mostrando una mejor gestión y rentabilidad operativa. Se debería entender que las compañías que no aplican la NIIF 16 habiendo suscritos contratos de arrendamiento operativo por plazo mayor a un año, no están cumpliendo con la obligación de mantener sus registros contables y preparar sus estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, distorsionando de esta forma la posición financiera, los resultados de operaciones y los índices financieros.

Se puede decir que la aplicación de la NIIF 16 influye de manera positiva en la toma de decisiones en organizaciones del sector de la comercialización de combustibles de Guayaquil, toda vez que contribuye al proceso informativo relacionada con las finanzas e impuestos de la organización, impregnándole: transparencia, especificidad y fiabilidad a la información que sirve de base para el proceso de toma de decisiones.

Recomendaciones

Para concluir el presente trabajo, se presenta a continuación algunas recomendaciones para las compañías del sector de la comercialización de combustibles para su aplicación de la NIIF 16.

Es fundamental que la empresa lleve a cabo un monitoreo y supervisión exhaustiva de cada uno de los acuerdos de arrendamiento, además de obtener todos los elementos esenciales de información de dichos contratos. Esto se realiza con el propósito de aplicar apropiadamente las reglas contables, ya que estas normas presentan algunas excepciones que se aplican a ciertos tipos de contratos.

Se recomienda que las empresas realicen un análisis de sus contratos con el fin de determinar si les resulta conveniente adquirir o no el activo, teniendo en cuenta los impactos financieros y tributarios que se generan al momento de incurrir en la aplicación de la normativa. Para analizar de una mejor manera los impactos mencionados, se recomienda tener en cuenta la información histórica de la compañía ya que de esta forma se podrá comparar la información de períodos fiscales anteriores en relación con el que se aplicará la NIIF 16, de forma tal que se conocerá de forma oportuna la situación financiera y se tomarán decisiones en relación con los beneficios adquiridos por los arrendamientos.

Bajo la premisa de llevar un control eficiente, se recomienda considerar la implementación de un sistema el cual se encargue de la administración de arrendamientos y, con la ayuda del mencionado programa satisfacer los requerimientos de la normativa. Incluso, con la información proporcionada por este sistema, podría analizarse la renegociación de las condiciones estipuladas en sus contratos de arrendamiento con la finalidad de obtener un acuerdo en donde se obtenga una adecuación respecto a las necesidades de la empresa, adquiriendo así un menor impacto en la aplicación de la normativa

Si la compañía decide implementar la normativa de contabilidad en cuestión, podrá obtener comparabilidad y credibilidad en los datos financieros. Esta medida buscará potenciar la rentabilidad de la compañía.

Verificar en la determinación del impuesto a la renta del periodo la existencia de diferencias entre los cargos registrados en el estado de resultados *depreciación e interés* y los valores facturados por el arrendador.

Referencias

- Aguirre Naranjo, D. A. (2015). Análisis para la toma de decisiones en base al EBITDA aplicado a estados financieros consolidados. Obtenido de <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/12332/Plan%20de%20tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Amaguaña, G. P. (2022). Impacto tributario por la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 - “Arrendamientos” en las instituciones del sector de la salud privado de la Provincia de Pichincha del año 2020. Obtenido de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/27519/1/UCE-FCA-CPO-FUELANTALA%20GABRIELA.pdf>
- Arias, J. L. (2021). *Diseño y Metodología de la Investigación*. Obtenido de file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/Arias-Covinos-Dise%C3%B1o_y_metodologia_de_la_investigacion.pdf
- Blanco, Y. G., & Aguilar, V. (2016). History evolution of the accounting. *History evolution of the accounting*. Obtenido de <http://scielo.sld.cu/pdf/men/v14n1/men10116.pdf>
- Cabrera, H. (13 de Noviembre de 2018). *Resumen Norma Internacional de Información Financiera – NIIF 16 «Arrendamientos»*. Obtenido de <https://groupconsultores.cl/resumen-norma-internacional-de-informacion-financiera-niif-16-arrendamientos/#:~:text=La%20NIIF%2016%20introduce%20un%20modelo%20de%20contabilizaci%C3%B3n,que%20el%20activo%20subyacente%20sea%20de%20bajo%20valor.>
- CFI TEAM. (5 de Diciembre de 2022). *CFI Education Inc*. Obtenido de CFI Education Inc.: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/valuation/ebit/>
- Changalombo, B. (2021). La metodología en el proceso de enseñanza del área de Matemática en los estudiantes del quinto grado de Educación Básica en la escuela Patronato Municipal de Amparo Social-Latacunga. Obtenido de <http://repositorio.utc.edu.ec/bitstream/27000/7368/1/MUTC-000843.pdf>
- Chunga, G. d. (2019). Evaluación de la aplicación de la NIIF 16 a una empresa. *Evaluación de la aplicación de la NIIF 16 a una empresa*, 10. Obtenido de

https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/4456/TSP_CyA_056.pdf?sequence=1&isAllowed=y

CODIGO CIVIL. (2017). *CODIGO CIVIL*. Obtenido de CODIGO CIVIL: <https://www.atencionintegral.gob.ec/wp-content/uploads/2020/01/07.C%C3%B3digo-Civil.pdf>

Coloma, P. I. (2017). Análisis del sector de comercialización de gasolinas y diesel para el sector automotriz en el Ecuador y la participación estratégica de la empresa pública.

Conesa, C. V. (2019). NIIF 16 Arrendamientos. Un estudio de su posible impacto y de la información divulgada sobre el mismo. *Arrendamientos. Un estudio de su posible impacto y de la información divulgada sobre el mismo*, 17. Obtenido de <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/114919/vadillo%20conesa%20-%20la%20niif%2016%20arrendamientos.%20un%20estudio%20de%20su%20posible%20impacto%20y%20de%20la%20informaci%C3%83%C2%B3n%20divulgada%20sobre%20el%20mismo.pdf?sequence=1>

Cornejo, E., & Díaz, D. (2006). Medidas de Ganancia: EBITDA, EBIT, Utilidad Neta y Flujo de Efectivo. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/127394#:~:text=Este%20art%C3%ADculo%20tiene%20por%20objetivo%20analizar%20y%20comparar,la%20Utilidad%20Neta%20y%20el%20Flujo%20de%20Efectivo.>

De la Rosa, M. (2020). Impactos por la entrada en vigencia de NIIF 16 : Contratos de Arrendamiento. *Impactos por la entrada en vigencia de NIIF 16 : Contratos de Arrendamiento*. Obtenido de <https://medium.com/pmasociados/impactos-por-la-entrada-en-vigencia-de-niif-16-contratos-de-arrendamiento-4dd8099676d>

Deloitte. (2022). *Global Power of Construction (GPoC 2021)*. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/energia/Deloitte-ES-energy-gpoc-2021.pdf>

Dueñas, X. (2015). *Introducción a Número Especial sobre Metodología de la Investigación*. Obtenido de <file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/136-470-1-PB.pdf>

- Estrada, J. (2017). Análisis jurídico de la ley de inquilinato falta de aplicabilidad entre arrendador y arrendatario cantón Babahoyo. Obtenido de <https://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/6726/1/TUBAB010-2017.pdf>
- Ferrando, J. M. (2006). Balbuceos y primeros pasos de la historia de la contabilidad en España. Obtenido de [file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/dcart%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/dcart%20(1).pdf)
- Finance Management. (2022). *US GAAP – Meaning, History, Importance And More*. Obtenido de *US GAAP – Meaning, History, Importance And More*: <https://efinancemanagement.com/financial-accounting/us-gaap>
- Francisco, M. (2022). *El origen de los impuestos*. Obtenido de <https://okdiario.com/historia/origen-impuestos-9245102>
- García Candela, G. (2021). NIIF 16 y análisis financiero en colaboradores de una empresa del sector comercial de hidrocarburos en el distrito de independencia, 2021. Obtenido de http://repositorio.ulasamericas.edu.pe/bitstream/handle/upa/1666/1.%20Tesis_Final_Gerly%20Giovana%20Garcia%20Candela.pdf?sequence=1
- García Díez, J., & Lorca Fernández, P. (2005). *El Acercamiento de la Normativa Contable Europea de las Normas del IASB un Reto para el 2005*. Obtenido de <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/167/281>
- Henriquez, J. Y. (2014). ¿Por qué son necesarios los impuestos? Obtenido de <file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/chbecerr,+Journal+manager,+44621-157195-1-CE.pdf>
- Hernández , R., Fernández , C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. Obtenido de https://www201.ucsg.edu.ec/pluginfile.php/118390/mod_resource/content/1/01a%20-%20Metodolog%C3%ADa%20de%20la%20Investigaci%C3%B3n_SAMPIERI.pdf
- Hernandez, E. (Agosto de 2002). La historia de la contabilidad. *Revista Libros*, pág. 1. Obtenido de <https://www.aeca.es/old/comisiones/historia/lahistoriadelacontabilidad.htm>

IASB. (2016). IFRS 16 Leases. *IFRS 16 Leases*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-project-summary.pdf#:~:text=The%20International%20Accounting%20Standards%20Board%20%28IASB%29%20issued%20IFRS,ie%20the%20customer%20%28%E2%80%98lessee%E2%80%99%29%20and%2>

Iñiguez, P. C. (2017). Métodos cuantitativos, métodos cualitativos o su combinación en la investigación: un acercamiento en las ciencias sociales. *Métodos cuantitativos, métodos cualitativos o su combinación en la investigación: un acercamiento en las ciencias sociales*. Obtenido de <https://www.scielo.org.mx/pdf/remexca/v8n7/2007-0934-remexca-8-07-1603.pdf>

Kennedy, J., Ramón , D., & Soto, C. (2017). INNOVA Research Journal, ISSN 2477-9024 Agosto, 2017). Vol. 2, No.8.1 pp. 22-41 (DOI: <https://doi.org/10.33890/innova.v2.n8.1.2017.328> URL: [http://revisIndicadores financieros de gestión: análisis e interpretación desde una visión retrospectiva y prosp. Obtenido de <https://revistas.uide.edu.ec/index.php/innova/article/view/328/1363>](http://revisIndicadores financieros de gestión: análisis e interpretación desde una visión retrospectiva y prosp. INNOVA Research Journal, ISSN 2477-9024 Agosto, 2017). Vol. 2, No.8.1 pp. 22-41 (DOI: https://doi.org/10.33890/innova.v2.n8.1.2017.328 URL: http://revisIndicadores financieros de gestión: análisis e interpretación desde una visión retrospectiva y prosp. Obtenido de https://revistas.uide.edu.ec/index.php/innova/article/view/328/1363)

LA COMISIÓN DE LEGISLACIÓN Y CODIFICACIÓN. (2000). LEY DE INQUILINATO. Obtenido de <https://www.registrocivil.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/01/este-es-10-LEY-DE-INQUILINATO-Leyes-conexas.pdf>

Ley de Régimen Tributario. (2018). Codificación 26. *Codificación 26*. Obtenido de <https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-10/LRTI.pdf>

Limited, D. &. (2016). IASB emite el IFRS 16 - Arrendamientos. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/Biblioteca Tecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/IASB%20emite%20el%20IFRS%2016%20-%20Arrendamientos.pdf>

- Lizarzaburu, E., Gómez, G., & Beltrán, R. (2016). *Ratios Financieros Guía de Uso*. Perú. Obtenido de file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/Ratiosfinancieros.pdf
- Milagros Gutiérrez Mendoza. (2019). “NIIF 16 EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN EN LOS ÚLTIMOS 10 AÑOS. “*NIIF 16 EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR CONSTRUCCIÓN EN LOS ÚLTIMOS 10 AÑOS*, 9. Obtenido de [https://repositorio.upn.edu.pe/bitstream/handle/11537/28412/Guti%
c3%a9rrez%20Mendoza%20Milagros.pdf?sequence=11&isAllowed=y](https://repositorio.upn.edu.pe/bitstream/handle/11537/28412/Guti%c3%a9rrez%20Mendoza%20Milagros.pdf?sequence=11&isAllowed=y)
- Milanesi, G. S. (2016). El arrendamiento financiero y valuación de opciones reales. *El arrendamiento financiero y valuación de opciones reales*. Obtenido de <https://www.scielo.org.mx/pdf/cya/v61n2/0186-1042-cya-61-02-00353.pdf>
- Miranda, G. E. (2022). Tratamiento contable y financiero de la NIIF 16 en el sector comercial. 136. Obtenido de <http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/5982/1/TM-ULVR-0526.pdf>
- Mumare, G. (2014). *Perspectiva del asesor contable en la Licitación Pública en la Industria de la Construcción*. Universidad FASTA. Obtenido de http://redi.ufasta.edu.ar:8082/jspui/bitstream/123456789/753/2/2014_CP_010.pdf
- Mumare, G. F. (2014). Perspectiva del asesor contable en la Licitación Pública en la industria de la Construcción. *Perspectiva del asesor contable en la Licitación Pública en la industria de la Construcción*, 81. Obtenido de <https://core.ac.uk/download/pdf/49225099.pdf>
- Muñoz, R. M. (2016). Metodología para la implementación de principios de control interno, evaluación y auditoria al proceso de Abastecimiento y Distribución de combustibles para el sector automotriz en una empresa comercializadora de combustibles. 20.
- NIIF. (2016). *Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos*.
- Ñaupas, H., Mejía, E., Novoa, E., & Villagómez, A. (2014). *Metodología de la Investigación Cuantitativa - Cualitativa*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U. Obtenido de

file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/12%20LIBRO%20METODOLOGIA%20ODE%20LA%20INVESTIGACION%20-%20%20C3%91AUPAS.pdf

Ollage, J. K., Ramón, D. I., Soto, C. O., & Novillo, E. F. (2017). Indicadores financieros de gestión: análisis e interpretación desde una visión retrospectiva y prospectiva. *Indicadores financieros de gestión: análisis e interpretación desde una visión retrospectiva y prospectiva*, 24. Obtenido de file:///C:/Users/RL162WQ/Downloads/328-Texto%20del%20art%3%ADculo-1238-3-10-20190522.pdf

Ortega Calvo , M. (2021). *El Diseño Observacional en Investigación Clínica*. <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/131366/ELDISE%3%91OOBSERVACIONAL.pdf>. Obtenido de <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/131366/ELDISE%3%91OOBSERVACIONAL.pdf>

Pacheco, J. (2016). ¿Qué es la teoría del valor en economía? *¿Qué es la teoría del valor en economía?* Obtenido de <https://www.webyempresas.com/teoria-del-valor/>

Padilla, F. (2001). *El arrendamiento civil*. Obtenido de <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revenj/cont/32/dtr/dtr13.pdf>

Pasapera, J. K. (2020). Efectos tributarios-financieros que traería la adopción de la NIIF 16 (Arrendamientos) en la empresa Transporte Mabel EIRL periodo 2016 -2017. 17. Obtenido de https://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/2869/1/TL_HerreraPasaperaJessica.pdf

Peralta, J. E. (2017). Los impuestos que gravan la propiedad . Obtenido de <https://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/28109/1/Monografia%20.pdf#:~:text=Los%20impuestos%20son%20prestaciones%20obligatorias%20que%20se%20satisfacen,el%20objeto%20de%20cubrir%20las%20necesidades%20de%20estado.>

Pereyra, L. (2021). El Diseño de Muestreo. Obtenido de https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/156720/CONICET_Digital_Nro.765f1689-fa9b-4347-bf51-55265c8d3477_A.pdf?sequence=2&isAllowed=y

- Pérez, J. (2022). El sector de la construcción no levanta cabeza en el Ecuador. *Gestion Digital*. Obtenido de <https://www.revistagestion.ec/analisis-economia-y-finanzas/el-sector-de-la-construccion-no-levanta-cabeza-en-el-ecuador>
- Petit, E. (2007). *Tratado Elemental de Derecho Romano*. México: Editorial Porrúa. Obtenido de <https://drive.google.com/file/d/14Rq0Md5sHEZwleOx15wlh7C2XTLWQXsP/view>
- Tomalá Catuto, A. (2021). Los indicadores financieros y su incidencia en la liquidez, en empresas del sector comercial. 3.
- Tovar, L. A. (2016). Capítulo 9. Diseño de Investigación. *Capítulo 9. Diseño de Investigación*. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/299820788_Capitulo_9_Disenio_de_investigacion
- Ugalde Binda, N. (2014). Las Normas Internacionales de Información Financiera: Historia, Impacto y Nuevos Retos de la IASB. *Ciencias Económicas*, 1(32), 205-216. Obtenido de <https://pdfs.semanticscholar.org/93b5/db7e4cdd4a5b11cccbabb7b84f4d965d313a.pdf>
- Ugalde, N. B. (2014). Las Normas Internacionales de Información Financiera: *Las Normas Internacionales de Información Financiera*: Obtenido de <https://pdfs.semanticscholar.org/93b5/db7e4cdd4a5b11cccbabb7b84f4d965d313a.pdf#:~:text=Entre%25201973%2520y%25201987%2520C%2520e%2520IAS%2520emiti%2520C%2520B%252028,como%2520Nestl%2520C%2520A%2520C%2520Roche%2520C%2520Bayer%2520y%2520microsoft%2520%2520Zeff%2>
- Universidad Eafit. (2019). *Eafit*. Obtenido de Eafit: <https://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/Boletin%201%20-%20NIIF%2016.pdf>
- Vallejo, M. (2002). El diseño de investigación: una breve revisión metodológica. Obtenido de <https://www.scielo.org.mx/pdf/acm/v72n1/v72n1a2.pdf>

Zeff, S. (2012). La Evolución del IASC al IASB, y los Retos que Enfrenta. Obtenido de <https://1library.co/document/yr2xkjpz-zeff-la-evolucion-del-iasc-al-iasb-pdf.html>

Apéndices

Apéndice A Datos de la entrevista realizada a Expertos.

Datos del Entrevistado

Entrevistado:

Cargo:

Empresa:

Datos de los Entrevistadores:

Tyrone Serrano - Estudiante de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil

Miguel Tomalá - Estudiante de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil

Presentación

La Universidad Católica de Santiago de Guayaquil agradece su participación en el desarrollo de la investigación académica de la tesis de los estudiantes Miguel Tomalá y Tyrone Serrano titulada: **Impacto Financiero y Tributario de la Implementación de la NIIF 16 en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil - Ecuador. La información proporcionada será utilizada exclusivamente para el desarrollo de nuestra investigación académica.**

Las preguntas de las entrevistas a contadores generales y expertos tributarios son las siguientes:

- I. **¿Cuáles han sido los principales impactos financieros y tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?**
 - II. **¿Cuáles han sido las principales modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas, y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?**
 - III. **¿Cuáles han sido las bases técnicas para sustentar la tasa de descuento utilizada para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?**
 - IV. **Describir los principales problemas y limitantes en la aplicación por primera vez de esta NIIF**
-

Apéndice B. Validación de Instrumento.

Datos del Juez Experto

Nombre y Apellido del Juez Experto:

Cargo:

Empresa:

Datos de los Entrevistadores:

Tyrone Serrano - Estudiante de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil

Miguel Tomalá - Estudiante de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil

Presentación

Por medio de la presente solicito a usted su validación de las siguientes preguntas de nuestro tema de tesis denominado Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil-Ecuador, para incluirlas en la entrevista que se realizarán a auditores externos y expertos tributarios.

Las preguntas de las entrevistas a contadores generales y expertos tributarios son las siguientes:

-
- I. ¿Cuáles han sido los principales impactos en el estado de situación financiera, estado de resultados e indicadores financieros generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?
 - II. ¿Cuáles han sido los impactos tributarios generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de comercialización de combustible?
 - III. ¿Cuáles han sido las modificaciones en el sistema de control interno generados por la aplicación de la NIIF 16 en las empresas; y especialmente en aquellas que operan en el sector de la comercialización de combustible?
 - IV. ¿Cómo las empresas han determinado la tasa de descuento que aplicaron para traer a valor actual los cánones incluidos en los contratos de arrendamiento?
-

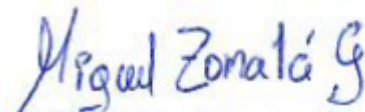
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Tomalá Gutiérrez, Miguel José con C.C: # 0932300122 autor del trabajo de titulación: **Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil, año 2021**, previo a la obtención del título de Licenciado 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, 04 de septiembre del 2023

f. 

Tomalá Gutiérrez, Miguel José

C.C: 0932300122

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

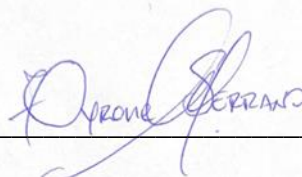
Yo, Serrano Mejía, Tyrone Aldemar con C.C: # 0930108857 autor del trabajo de titulación: **Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil, año 2021** previo a la obtención del título de Licenciado en Contabilidad 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, 04 de septiembre del 2023

f. _____



Serrano Mejía, Tyrone Aldemar

C.C: 0930108857

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Impacto tributario y financiero de la implementación de la NIIF 16 - Arrendamientos en empresas comercializadoras de combustible de Guayaquil, año 2021.		
AUTOR(ES)	Serrano Mejía, Tyrone Aldemar Tomalá Gutiérrez, Miguel José		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	CPA. Salazar Torres Patricia, Mgs.		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Economía y Empresa		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TITULO OBTENIDO:	Licenciado en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	04 de septiembre del 2023	No. DE PÁGINAS:	76
ÁREAS TEMÁTICAS:	Normativa contable, impuestos, finanzas		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	NIIF No 16: Arrendamientos, Arrendamiento, Sector de comercialización de combustible, Activo por Derecho de Uso, Impacto Financiero, Impacto Tributario.		
RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras): La presente investigación trata sobre la Norma Internacional de Información Financiera No 16: Arrendamientos y cuál es el impacto que han sufrido las empresas del sector de comercialización de combustible de la ciudad de Guayaquil – Ecuador en el periodo 2021 en los estados financieros luego de su correcta aplicación. El objetivo de la investigación se basó en determinar el impacto tributario y financiero de la Implementación de la NIIF 16 en Empresas de Comercialización de Combustible de Guayaquil-Ecuador en el periodo 2021.			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593 979831965 +593 979619864	E-mail: Tyrone.serrano@cu.ucsg.edu.ec Miguel.Tomala@cu.ucsg.edu.ec	
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):			