

Universidad Técnica Nacional

Contaduría Pública

Trabajo Final de Graduación Modalidad Proyecto, para optar por el  
grado de Licenciatura

Propuesta de implementación de la Norma Internacional de  
Contabilidad Arrendamientos (NIC17) para la empresa ABC S.A.

Estudiantes:

Ericka Jiménez Chinchilla

Iván Solera Calvo

Tutora: Blanca Hidalgo Calderón

Alajuela

2016

## Dedicatoria

Este trabajo de investigación lo dedicamos en primer lugar a Dios que fue nuestro guía y cuidó nuestros pasos para culminar este proyecto de graduación con éxito, por darnos fuerzas para continuar en cada momento difícil y nos permitió entender que Él está al cuidado de nosotros y tiene el control de nuestras vidas.

De igual forma, lo dedicamos a nuestros padres quienes estuvieron en todo momento con nosotros, nos apoyaron en cada paso de nuestra carrera, fueron una fuente importante de motivación para seguir adelante cada día y nos impulsaron a ser mejores personas y profesionales.

## Agradecimientos

Agradecemos a:

La compañía ABC S.A. por darnos la oportunidad de realizar nuestro proyecto de graduación, otorgarnos las facilidades para realizar el mismo y por el respaldo y la confianza recibidos.

A nuestras familias por su total apoyo y comprensión en todo el proceso de realización del proyecto, impulsarnos para alcanzar nuestras metas, siempre creer en nosotros y por enseñarnos que con esfuerzo todo se puede lograr.

A nuestra tutora Blanca Hidalgo Calderón, por la dedicación brindada en nuestro proyecto, la guía, la asistencia incondicional y consejo que recibimos de su parte en cada etapa.

A nuestros lectores Iván Duarte Blanco y Henry Alvarado Chavarría por la ayuda recibida, su dedicación en cada momento, y sus aportes y su participación en nuestro proyecto.

## Tabla de contenido

<b>Capítulo I</b> .....	<b>1</b>
1.1. Introducción.....	1
1.2. Justificación.....	4
1.3. Tema .....	6
1.4. Estado del Arte .....	6
1.5. Definición del Problema .....	12
1.6. Objetivos.....	14
1.6.1. Objetivo General.....	14
1.6.2. Objetivos Específicos.....	14
1.7. Alcances y limitaciones .....	16
1.7.1 Alcance .....	16
1.7.2. Limitaciones.....	17
<b>Capitulo II: Marco Teórico</b> .....	<b>18</b>
2.1 Marco Institucional.....	18
2.1.1. Naturaleza de la Organización.....	18
2.1.2. Situación Jurídica.....	18
2.1.3. Instalaciones y Servicios .....	18
2.2. Aspectos Generales de las Normas Internacionales de Información Financiera. ....	20
2.2.1. Procedencia de las NIIF´S .....	20
2.2.2. Normativa Vigente.....	26
2.2.3. Aspectos Generales para implementar NIIF´s. ....	31
2.2.4. Aplicación de las NIIF´s.....	36
2.2.5. Implementación de las NIIF´s .....	37
2.2.6. Principios básicos de las NIIF´s .....	42
2.2.7. Beneficios de la implementación de las NIIF´s .....	44
2.3. Contratos de Arrendamiento .....	45

2.3.1. Tipos de Contratos de Arrendamiento -----	47
2.3.1.1. Según NIIF's-----	47
2.3.1.2. Según normativa fiscal de Costa Rica-----	48
2.4. Características de los Contratos de Arrendamiento -----	50
2.5 Aspectos Importantes de los Contratos-----	51
2.6. Registro Contable-----	54
2.7. Registro y Presentación de los Contratos de Arrendamiento en los Estados Financieros -----	55
2.8. Conciliación Fiscal NIC 12-----	57
2.9. NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	60
2.9.1 Políticas Contables -----	64
2.9.2. Cambios en las estimaciones contables -----	65
2.9.3. Errores-----	67
<b>Capítulo III: Metodología-----</b>	<b>69</b>
3.1. Estrategia Metodológica -----	69
3.1.1. Enfoque Metodológico -----	69
3.1.2. Población -----	70
3.1.3. Variables de la investigación. -----	71
3.1.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información -----	77
3.1.5. Métodos y Técnicas de Análisis de la Información -----	78
3.1.6. Validación de la Información-----	79
<b>Capítulo IV: Análisis de Registros-----</b>	<b>80</b>
4.1. Situación Actual de la Compañía -----	80
4.2. Registro según NIC 17 de los Contratos de Arrendamiento-----	82
4.2.1. Reconocimiento Inicial -----	83
4.2.2 Medición Posterior -----	84
4.2.3. Información por revelar-----	86
4.3. Tratamiento Fiscal de los Contratos de “Leasing” -----	88

4.3.1 Impuesto sobre la Renta -----	88
4.3.2 Impuesto General Sobre las Ventas -----	93
4.4. Registro Actual de la Compañía versus el Registro según NIC 17 -----	97
<b>Capítulo V: Propuesta de Implementación -----</b>	<b>104</b>
5.1. Registro de los Contratos de Arrendamiento de la compañía según NIC 17	104
5.1.1. Activos por Arrendamiento -----	104
5.1.2 Pasivos por Arrendamiento -----	111
5.1.3. Cuotas del Arrendamiento Financiero -----	115
5.1.4. Ajustes a Utilidades no Distribuidas -----	118
5.2. Asientos de Ajuste Propuestos -----	121
5.3. Estados Financieros Aplicando NIC 17 -----	128
5.3.1. Análisis de Estados Financieros -----	139
5.4. Conciliación Fiscal Periodo 2014 -----	149
5.4.1. Cálculo Impuesto Corriente -----	151
5.4.2. Impuesto sobre Renta Diferido -----	153
<b>Capítulo VI: Conclusiones y Recomendaciones -----</b>	<b>156</b>
6.1 Conclusiones -----	156
6.2. Recomendaciones -----	158
Referencias. -----	159

## Contenido Tablas

- Tabla 1: Cálculo depreciación acumulada activos arrendadora Arrendadora 1, al 30 de setiembre de 2014 ..... 108
- Tabla 2: Cálculo depreciación acumulada activos arrendadora Arrendadora 2, al 30 de setiembre 2014 ..... 109
- Tabla 3: Cálculo depreciación acumulada activos arrendadora Arrendadora 3, al 30 de setiembre ..... 109
- Tabla 4: Composición de los activos según arrendamiento totales, según tipo de activo expresado en colones al 30 de setiembre de 2014. .... 111
- Tabla 5: Composición del total de pasivos por arrendamiento según arrendadora expresado en dólares al 30 de setiembre de 2014..... 114
- Tabla 6: Distribución de cuotas canceladas según arrendadora expresadas en colones al 30 de setiembre de 2014..... 117
- Tabla 7: Importe de cuotas canceladas según periodo fiscal, expresadas en colones al 30 de setiembre 2014. .... 118
- Tabla 8: Activos en arrendamiento netos según arrendadora expresados en colones al 30 de setiembre 2014. .... 119
- Tabla 9: Pasivos por arrendamiento netos según arrendadora expresados en colones al 30 de setiembre 2014. .... 120
- Tabla 10: Ajuste a utilidades acumuladas según arrendadora expresado en colones al 30 de setiembre 2014. .... 121
- Tabla 11: Detalle de ajustes contables propuestos según NIC 17, expresados en colones al 30 de setiembre 2014. .... 123
- Tabla 12: Detalle de ajustes contables propuestos según NIC 17, expresados en colones al 30 de setiembre 2013. .... 130
- Tabla 13: Distribución de cuotas canceladas como arrendamiento operativo periodo 2013..... 131
- Tabla 14: Registro asientos propuestos arrendamientos según NIC17, expresados en colones al 30 de setiembre de 2013. .... 131
- Tabla 15: Estado de Situación Financiera ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal, expresado en colones..... 135

- Tabla 16: Estado de Resultados ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal, expresado en colones..... 136
- Tabla 17: Estado de Situación Financiera ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal, expresado en colones..... 137
- Tabla 18: Estado de Resultados ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal, expresado en colones..... 138
- Tabla 19: Diferencias en la reexpresión del Estado de Situación Financiera de ABC S.A. aplicando la NIC 17, expresado en colones al 30 de setiembre de 2014. 141
- Tabla 20: Diferencias en la reexpresión del Estado de Resultados de ABC S.A. aplicando la NIC 17, expresado en colones al 30 de setiembre de 2013. .... 143
- Tabla 21: Diferencias en la reexpresión del Estado de Situación Financiera de ABC S.A. aplicando la NIC 17, expresado en colones al 30 de setiembre de 2014. 145
- Tabla 22: Diferencias en la reexpresión del Estado de Resultados de ABC S.A. aplicando la NIC 17, expresado en colones al 30 de setiembre de 2014. .... 148
- Tabla 23: ABC S.A estado de Impuesto a las Ganancias al 30 de setiembre de 2014 expresado en colones. .... 150
- Tabla 24: ABC S.A determinación del gasto por impuesto corriente al 30 de setiembre de 2014 expresado en colones..... 153
- Tabla 25: ABC S.A determinación del gasto por impuesto diferido al 30 de setiembre 2014 expresado en colones..... 154
- Tabla 26: ABC S.A asiento de distribución del gasto de impuesto sobre la renta al 30 de setiembre de 2014 expresado en colones. .... 155

## Contenido Matrices

Matriz 1: Matriz de Congruencia .....	15
Matriz 2: Normas vigente .....	27
Matriz 3: <i>Características Cualitativas de Mejora</i> .....	44
Matriz 4: <i>Variables de la Investigación</i> .....	71
Matriz 5: <i>Comparativo Situación Actual ABC S.A - NIC17</i> .....	103
Matriz 6: Cuentas de activo .....	125
Matriz 7: Cuentas Depreciación Acumulada. ....	125
Matriz 8: Cuentas de Pasivos Corriente.....	126
Matriz 9: Cuentas de Pasivo No Corriente .....	126

## Contenido Ilustraciones

Ilustración 1: <i>Estructura IASB</i> .....	22
Ilustración 2: <i>Desarrollo de las NIIF</i> .....	24
Ilustración 3: Equipo de trabajo .....	38
Ilustración 4: Características Fundamentales NIIF.....	43
Ilustración 5: <i>Clasificación y registro de los arrendamientos según NIC 17</i> .....	86

## Contenido Anexos

Anexo 1: Contrato de Arrendamiento 450010279

Anexo 2: Contrato de Arrendamiento 450010342

Anexo 3: Contrato de Arrendamiento 450010574

Anexo 4: Contrato de Arrendamiento 450012593

Anexo 5: Contrato de Arrendamiento 450012638

Anexo 6: Contrato de Arrendamiento 450012846

Anexo 7: Contrato de Arrendamiento 450013651

Anexo 8: Contrato de Arrendamiento 450013692

Anexo 9: Contrato de Arrendamiento 450013819

Anexo 10: Contrato de Arrendamiento 450013820

Anexo 11: Contrato de Arrendamiento 450014076

Anexo 12: Contrato de Arrendamiento 450014191

Anexo 13: Contrato de Arrendamiento 450014283

Anexo 14: Contrato de Arrendamiento 450014646

Anexo 15: Contrato de Arrendamiento 450014690 - 450014691

Anexo 16: Contrato de Arrendamiento 450015095

Anexo 17: Contrato de Arrendamiento 450015802

Anexo 18: Contrato de Arrendamiento 450015918

Anexo 19: Contrato de Arrendamiento 450015976

Anexo 20: Contrato de Arrendamiento 450015977

Anexo 21: Contrato de Arrendamiento 450016032

Anexo 22: Contrato de Arrendamiento 450016641

Anexo 23: Contrato de Arrendamiento 450016912

Anexo 24: Contrato de Arrendamiento 450016963

Anexo 25: Contrato de Arrendamiento 450016964

Anexo 26: Contrato de Arrendamiento 450017260

Anexo 27: Contrato de Arrendamiento 450017410

Anexo 28: Contrato de Arrendamiento 450017411

Anexo 29: Contrato de Arrendamiento 450017424

Anexo 30: Contrato de Arrendamiento 450017425

Anexo 31: Contrato de Arrendamiento 450017426

Anexo 32: Contrato de Arrendamiento 450017427

Anexo 33: Contrato de Arrendamiento 450017428

Anexo 34: Contrato de Arrendamiento 450017552

Anexo 35: Contrato de Arrendamiento 450018004

Anexo 36: Contrato de Arrendamiento 450018006

Anexo 37: Contrato de Arrendamiento 450018791

Anexo 38: Contrato de Arrendamiento 450018864

Anexo 39: Contrato de Arrendamiento 10067

Anexo 40: Contrato de Arrendamiento 10143

Anexo 41: Contrato de Arrendamiento 10459

Anexo 42: Contrato de Arrendamiento 10509

Anexo 43: Contrato de Arrendamiento 10576

Anexo 44: Contrato de Arrendamiento 11104

Anexo 45: Contrato de Arrendamiento 11906

Anexo 46: Contrato de Arrendamiento 11924

Anexo 47: Contrato de Arrendamiento 12173

Anexo 48: Contrato de Arrendamiento 5520

Anexo 49: Contrato de Arrendamiento 5635

Anexo 50: Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamiento

Anexo 51: Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias

Anexo 52: Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Anexo 53: Decreto ejecutivo N° 32876 Mediadas tendientes a evitar el abuso en detrimento del interés fiscal, en el caso de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación que no constituya arrendamiento operativo, 2005.

Anexo 54: Entrevista encargado departamento de contable financiero.

# Capítulo I

## 1.1. Introducción

En la presente investigación se dará a conocer una de las principales herramientas modernas utilizadas para financiar activos productivos por las compañías tanto a nivel internacional como a nivel local, los “leasings” o contratos de arrendamientos en sus dos modalidades principales operativos y financieros.

A raíz de la necesidad que tienen las empresas por mejorar su nivel de liquidez, el negocio de leasing ha ganado terreno dentro de las fuentes de financiamiento ofrecidas y, consecuentemente, cada vez son más las instituciones financieras que se dedican a ofrecer dicho producto. Por otra parte, la aceptación en el mercado costarricense ha venido aumentando considerablemente, motivados en primera instancia por el beneficio fiscal ofrecido.

Ante dicha tendencia al crecimiento que ha tenido el negocio de “leasing” en nuestro país es necesario que las empresas se informen sobre las diferentes directrices que regulan el servicio, tanto para el arrendador como para el arrendatario. A fin que se dé un negocio justo para ambas partes, dichas

regulaciones son especiales y abarcan dimensiones tributarias, financieras y contables, las cuales deben ser conocidas, interpretadas y aplicadas de la manera correcta.

Producto del desconocimiento inicial que existía sobre los contratos de “leasing” en Costa Rica, para efectos tributarios la Dirección General de Tributación emitió el 09/02/2006 el decreto N° 32876 (Publicado en la Gaceta 29 del 9-2-2006), el cual se encuentra vigente. A través de este se enumeran los tipos de contratos de “leasing” que se pueden establecer, se indica cuáles son las características de cada uno de ellos y se regula el tratamiento contable y fiscal tanto para el arrendador como para el arrendatario.

Por su parte, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica establece que los estados financieros deben ser preparados con base en las Normas Internacionales de Información Financiera, elaboradas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB); esto tiene como objetivo desarrollar, buscando el interés público, un conjunto de normas que sean estándar a nivel mundial, de alta calidad, comprensibles y de acatamiento obligatorio. Estas normas permiten que la información sea comparable y transparente en la preparación de estados financieros y coincide con el objetivo del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Por tanto, la Junta Directiva en su sesión No. 18-99 del 5 de enero de 1999, hizo una adopción parcial de las Normas Internacionales de Contabilidad, lo cual fue publicado en la Gaceta No.197 del 07 de Octubre de 1999. Posteriormente, en la sesión No 27-2001 del

27 de agosto del 2001, publicado en la Gaceta No. 167 del 31 de agosto del 2001, adoptó en forma total las Normas Internacionales de Contabilidad que evolucionaron en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's). En el caso de los contratos de "leasing", el IASC emitió la NIC 17, la cual luego fue acogida y reformada por el IASB y se encarga de regular el tratamiento contable financiero de los arrendamientos.

La investigación propuesta busca analizar cada uno los aspectos cualitativos y cuantitativos que regulan los contratos de "leasing" en nuestro país, como lo son las NIIF's en este caso, la NIC 17 y las directrices emitidas por la Dirección General de Tributación.

De esta forma, se pretende conocer cuál es la situación actual de la empresa ABC S.A con relación al cumplimiento de las regulaciones anteriormente mencionadas. La investigación realizada busca dar a conocer cuáles son los cálculos necesarios para el registro contable adecuado de los arrendamientos de la compañía y el efecto sobre los estados financieros.

## 1.2. Justificación

Producto de la globalización dada en las últimas décadas la empresa ABC S.A tiene obligación de implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, esto con el objetivo de adoptar un marco estandarizado donde todos los grupos de interés económico puedan integrarse de manera adecuada en el proceso y la empresa no sea discriminada al competir en el mercado nacional e internacional. La administración es consciente que al tener sus estados financieros con base en las NIIF's tiene una mayor ventaja competitiva con respecto a una compañía que no los aplique, esto debido a que la información brindada por la empresa es más fiable y comprensible, dando como resultado mayor seguridad no solo a los inversionistas sino también a los proveedores, clientes, entidades financieras y otros usuarios de la información financiera.

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica adoptó el 27 de agosto del 2001 en la sesión de la Junta Directiva número 27-2001, publicado en el diario oficial La Gaceta el 31 de Agosto el marco normativo de las NIIF's para la presentación de estados financieros, por lo cual las compañías se ven en la obligación de adaptar sus sistemas contables financieros a dicho marco normativo que debe ser dominado por contadores y auditores a fin de verificar que la información presentada refleja de manera fiable la realidad de la compañía.

Contar con conocimientos actualizados en las Normas Internacionales de Información Financiera, en especial las referentes a los arrendamientos, facilita valorar transacciones bajo la figura de “leasing”; lo que permite una mejor claridad sobre las proyecciones de desempeño financiero de una empresa.

Producto de lo anterior, para la empresa ABC S.A es de vital importancia aplicar la Norma Internacional de Contabilidad 17 referente a arrendamientos de manera correcta, en primer lugar para que los estados financieros que se presenten estén de acuerdo a la normativa NIIF's y que, además, los mismos reflejen de manera veraz la realidad de las operaciones de la empresa.

Registrar de manera adecuada los contratos de arrendamiento de acuerdo a la NIC 17 hace que las empresas tomen decisiones basadas en información e indicadores correctos, de lo contrario se podría dejar de obtener los resultados deseados o incurrir en riesgos al no realizar bien su proyecciones financieras; además de esto, se presentaría información distorsionada a terceros usuarios de los estados financieros, tales como inversionistas, instituciones financieras, socios, entre otros.

### 1.3. Tema

Propuesta de implementación de la Norma Internacional de Contabilidad Arrendamientos (NIC17) para la empresa ABC S.A.

### 1.4. Estado del Arte

Para el establecimiento de los contratos de “leasing” o arrendamientos se lleva a cabo un proceso que inicia con la necesidad de la compañía de adquirir activos que generalmente tienen costos elevados, por lo que contacta a los fabricantes o distribuidores con el fin de analizar si las características de los productos cumplen con las necesidades y especificaciones requeridas. Posteriormente, la compañía se comunica con alguna entidad financiera que se dedique al negocio de dar bienes en arrendamiento, la cual puede ser una entidad financiera o bien una empresa que se dedica exclusivamente a esta actividad. Una vez que la empresa elige la entidad, la arrendadora se comunica con la compañía fabricante para realizar la compra del bien, negocia con el arrendante las condiciones y especificaciones del contrato como, por ejemplo, el plazo del arrendamiento, el monto de intereses a cancelar sobre el monto financiado, los riesgos y beneficios del contrato, el depósito de garantía, el monto de la opción de compra, la suma de los pagos mínimos y el costo por seguro si lo incluye, entre otros aspectos. Luego de firmar el acuerdo, la

arrendadora cede el bien adquirido de la empresa fabricante al arrendatario por un periodo determinado de tiempo.

El concepto de arrendamiento es conocido desde tiempos remotos, (Ortuzar, 1990, p.9) esta modalidad de financiamiento se practicaba en las culturas radicadas en el Medio Oriente hace más de 5000 años, específicamente en Mesopotamia, territorio perteneciente a la actual república de Irak. Según el mismo autor (1990) las referencias más antiguas corresponden a alquiler de tierras, agrega que de la misma forma se han encontrado referencias del arrendamiento de barcos en los ríos Éufrates, Tigris y en el Golfo Pérsico, y que en Babilonia se daba el arrendamiento de animales utilizados en la agricultura.

Posteriormente, en la antigua Grecia surge evidencia de que se utilizaba el “leasing” como medio para adquirir minas, barcos, incluso existen registros sobre la adquisición de esclavos por este medio, los cuales se consideraban activos productivos y eran llevados a las minas de plata para realizar trabajos forzosos.

Para la edad contemporánea alrededor de los siglos IXX y XX se introducen los contratos de arrendamiento, primeramente en los Estados Unidos y en algunas potencias Europeas.

El verdadero nacimiento de los contratos de arrendamiento se dio en la época de 1920 en los Estados Unidos cuando los dirigentes de la compañía de teléfonos Bell Telephone System, después de tener problemas con su estrategia de ventas, decidieron alquilar sus teléfonos en lugar de venderlos, dándole la opción al cliente de adquirir permanentemente el producto luego de haber cancelado la totalidad de las cuotas, lo que hizo que la compañía tuviera éxito y que dicha estrategia se volviera popular entre otras compañías. Fue así como en 1950, un zapatero industrial norteamericano quiso poner en práctica esta nueva herramienta financiera a raíz de que pretendía ampliar su negocio y las entidades financieras no estaban dispuestas a darle más crédito, al verse en esta situación, el zapatero propuso a un banquero la idea de vender su equipo para lograr obtener un préstamo por el plazo de dos años para que al vencimiento del mismo el banco recuperara su dinero más los intereses y el zapatero lograra su objetivo de incrementar su capacidad productiva y recuperar el equipo (Ruiz ,2010, p.13).

A partir de este hecho y por la creciente necesidad de expandirse a los mercados Europeos y Asiáticos, el “leasing” empieza a surgir de una manera más común con la creación de compañías arrendadoras como la U.S. Leasing Corporation, fundada en el año 1952 por Henry Schoenfeld, que hoy día se conoce como U.S. Leasing International y es una de las empresas arrendadoras más importantes de los Estados Unidos.

En los años siguientes, la herramienta del “leasing” se expande rápidamente por todo el mundo; en 1959 la U.S. Leasing International aparece como subsidiaria en Canadá y, a su vez, se establecen otras empresas arrendadoras en Londres, las cuales se implantaron en Francia e Italia en el año 1961 y en Alemania en 1962. Para el año 1966 la figura del leasing estaba inmersa en toda Europa. Para esta década, el fenómeno aparece en algunos países de América Latina por primera vez, siendo empleado en naciones como México, Chile, Brasil, Argentina y Colombia.

Posteriormente, en los años setenta el auge de las empresas arrendadoras se incrementa aún más aumentando el número de las mismas en un 800% del año 1970 al año 1979, lo que hizo que para el término de la década el “leasing” fuera la principal fuente de financiamiento de equipos. (Soto, R. & Duran, M. 1998, p.9)

Actualmente en nuestro país las compañías buscan diferentes medios para financiar la compra de sus activos no corrientes, con la finalidad de tener mayor liquidez al realizar sus operaciones y, derivado de esta necesidad, surge la figura del “leasing” o contrato de arrendamiento, los cuales aparecen por primera vez a finales de los años ochenta con el Grupo Financiero Crediticia. Sin embargo, como lo mencionan Soto y Duran (1998), antes de que las arrendadoras llegaran al país la figura de “leasing” ya estaba presente por medio

de empresas como Xerox de Costa Rica S.A., La Castellana y algunos “Rent a Car”. (Soto, R. & Duran, M. 1998, p.64).

El motivo por el cual se introdujeron los contratos de arrendamiento en el país fue por las limitaciones de las empresas en cuanto a uso de capitales, así como los cambios tecnológicos que, en muy corto plazo, se encargan de volver los activos obsoletos. Sin embargo, el “leasing” en nuestro país inició con el fin primordial de rebajar el monto a pagar por concepto de impuesto sobre la renta, al deducir la cuota cancelada por el arrendamiento, objetivo que es muy diferente al de otros países donde se valora también la pérdida por obsolescencia de los equipos y la liquidez que proporciona a la compañía con la utilización de dicha herramienta, por este motivo se ha dificultado el tratamiento de los leasing y el acatamiento de las normas internacionales en el territorio nacional en lo que a este tema respecta.

Se tiene referencia que debido a la naturaleza siempre conservadora del empresario costarricense la demanda de los servicios de leasing por parte de los mismos fue negativa, las empresas que hacían uso de esta herramienta eran en su mayoría transnacionales que ya tenían conocimientos del funcionamiento de estos contratos.

Después de la incursión de Grupo Financiero Crediticia, otras empresas arrendadoras se establecieron en nuestro país, por ejemplo: Arrendamientos Financieros S.A., la Arrendadora Industrial de la Corporación Internacional de Boston y la Arrendadora Bantec en 1988, la cual forma parte del Grupo Financiero Bantec.

Para el término de la década de los ochenta alrededor de diez empresas daban los servicios de “leasing” en nuestro país, de las cuales tres eran empresas comerciales. Estas diez empresas manejaban en total un monto de 4000 millones de colones en activos arrendados.

Según indican Soto y Durán (1998) las primeras empresas costarricenses en utilizar el método de financiamiento de “leasing” fueron las siguientes:

- Kativo Chemical Industries, S.A.
- Laboratorios Raven, S.A.
- Embotelladora Tica, S.A.
- Corporación Lachner & Sáenz, S.A.
- Siemens de Costa Rica, S.A.
- Jack’s Foods de Centroamérica, S.A.

Dentro de las compañías arrendadoras con mayor trayectoria en nuestro país podemos mencionar a: Scotia Leasing, BAC San José Leasing, Arrendadora Improsa, BCT Arrendadora, CSI Leasing, ATI Capital Solutions, Grupo Kineret y Grupo Financiero CAFSA entre otras; las cuales se dedican a financiar activos como vehículos, maquinaria, equipo tecnológico y análogos. Alrededor de un 50% de los contratos de arrendamiento son para financiar vehículos.

### 1.5. Definición del Problema

Como anteriormente se mencionó, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica adopta de manera total las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) por lo cual las empresas deben preparar sus estados financieros con base en este marco normativo; este proceso de implementación involucra a contadores, auditores y administradores de empresas, los cuales deben tener un amplio conocimiento de dicha normativa a fin de que las empresas realicen sus registros apegados a la misma, permitiendo que los usuarios de los estados financieros cuenten con una herramienta íntegra, transparente y fiable, con el objetivo que la información financiera pueda ser comparable y permita a los usuarios de los estados financieros tomar decisiones acertadas.

La empresa ABC S.A actualmente está en proceso de implementación de las NIIF's, esto debido a que algunas normas son más complejas que otras en lo que respecta a su aplicación, por ejemplo, una de las normas que por su

complejidad la compañía no ha aplicado correctamente es la Norma Internacional de Contabilidad de Arrendamientos (NIC17).

En la NIC 17 se distinguen dos tipos de contratos de arrendamiento: operativos y financieros. En la actualidad la compañía registra todos los contratos de arrendamiento como operativos, es decir, los considera un alquiler normal donde los pagos mensuales por dicho concepto se contabilizan como un gasto. Por su naturaleza los contratos realizados por la compañía son de tipo financiero, lo cual ha sido expuesto por los Auditores Externos de la compañía por medio de una salvedad a los Estados Financieros del periodo 2013.

#### Problema

La empresa ABC S.A, al incumplir con las NIIFS, en este caso la NIC17 Arrendamientos, no refleja verazmente la realidad de sus operaciones, dando como resultado la presentación inadecuada de los activos y pasivos derivados de los contratos de arrendamiento, según la salvedad presentada por la auditoria externa en la opinión de sus estados financieros auditados para el periodo fiscal 2013.

¿Al realizar la propuesta de implementación se cumplirá con lo establecido en la NIC17 Arrendamientos para el registro de los mismos?

## **1.6. Objetivos**

### **1.6.1. Objetivo General**

Elaborar una propuesta de implementación para la presentación adecuada de los contratos de arrendamiento en la compañía ABC S.A., de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **1.6.2. Objetivos Específicos**

- a) Analizar la situación actual de la compañía en cuanto al registro de los contratos de arrendamiento.
- b) Determinar la clasificación adecuada de los contratos de arrendamiento de la compañía ABC S.A., de acuerdo a la NIC 17.
- c) Establecer los efectos en los estados financieros de ABC S.A, derivados del registro de los contratos de "leasing".
- d) Elaborar la conciliación fiscal de acuerdo a NIC 12 impuesto a las ganancias.

### Matriz 1: Matriz de Congruencia

Problema	Tema	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de investigación
<p>La empresa ABC S.A, al incumplir con las NIIFS, en este caso la NIC17 Arrendamientos, no refleja verazmente la realidad de sus operaciones, dando como resultado la presentación inadecuada de los activos y pasivos derivados de los contratos de arrendamiento, según la salvedad presentada por la auditoria externa en la opinión de sus estados financieros auditados para el periodo fiscal 2013.</p>	<p>Propuesta de implementación de la Norma Internacional de Contabilidad Arrendamientos (NIC17) para la empresa ABC S.A.</p>	<p>Elaborar una propuesta de implementación para la presentación adecuada de los contratos de arrendamiento en la compañía ABC S.A., de acuerdo las Normas Internacionales de Información Financiera.</p>	<p>Analizar la situación actual de la compañía en cuanto al registro de los contratos de arrendamiento</p>	<p>Cual es la situación actual de la empresa con respecto al cumplimiento de la NIC 17 Arrendamientos?</p>
			<p>Determinar la clasificación adecuada de los contratos de arrendamiento de la compañía ABC S.A, de acuerdo a la NIC 17.</p>	<p>Están clasificados de manera adecuada los contratos de arrendamiento de la empresa ABC S.A?</p>
			<p>Establecer los efectos en los estados financieros de ABC S.A, derivados del registro de los contratos de leasing.</p>	<p>Cual es el efecto del registro de los contratos de arrendamiento en los estados financieros?</p>
			<p>Elaborar la conciliación fiscal de acuerdo a NIC 12 impuesto a las ganancias</p>	<p>Existen diferencias temporarias en el registro de los contratos de arrendamientos?</p>

Fuente: Elaboración propia

## 1.7. Alcances y limitaciones

### 1.7.1 Alcance

El proyecto en desarrollo tiene como alcance la implementación de la NIC 17 en la empresa ABC S.A, además de realizar la conciliación fiscal y valorar los efectos de dicha aplicación en la información financiera de la compañía.

Los aspectos relevantes que posee la investigación abarcan la fidelidad de la información financiera que presenta la empresa ABC S.A., lo cual le permitirá tomar decisiones precisas, y por ende ser más competitiva con respecto a otras empresas. Además la información financiera tendrá mayor confiabilidad y comparabilidad, lo que es beneficioso para los usuarios de los estados financieros.

En la presente investigación se hará referencia a diferentes normas contempladas dentro del marco normativo de las NIIF's, sin embargo no se realizará una propuesta de implementación para la aplicación de dichas normas.

### 1.7.2. Limitaciones

Dentro de las limitaciones también encontramos que el análisis y aplicación de la NIC 17 se realizó tomando en cuenta los contratos de arrendamiento establecidos por la compañía con las diferentes arrendadoras, por tanto la investigación se limita a realizar la implementación de la NIC 17 con base en dicha información, es decir, la propuesta elaborada será válida únicamente para la empresa ABC S.A.

## Capítulo II: Marco Teórico

### 2.1 Marco Institucional

#### 2.1.1. Naturaleza de la Organización

La empresa ABC S.A. es una compañía perteneciente al sector industrial costarricense, su actividad lucrativa principal es la producción, distribución y comercialización de productos alimenticios a nivel local e internacional.

#### 2.1.2. Situación Jurídica

La compañía opera bajo la figura jurídica de Sociedad Anónima.

#### 2.1.3. Instalaciones y Servicios

Se encuentra localizada en Alajuela, donde se ubica la fábrica de producción de productos alimenticios, los cuales son transportados posteriormente a las bodegas de almacenamiento. Actualmente la empresa posee cinco máquinas de tecnología italiana que producen alrededor de un millón setecientos cincuenta mil kilos diarios de alimentos las cuales son empacadas en diferentes gramajes, dichos productos son distribuidos en todo el país, además se exporta a diferentes partes del mundo.

#### 2.1.4. Políticas y Prioridades.

##### Política Integral

ABC S.A. es una empresa orientada a la excelencia en la producción y distribución de productos alimenticios mediante el cumplimiento de sus objetivos y metas.

La alta dirección se compromete a proporcionar los recursos necesarios, con el fin de mejorar continuamente la efectividad del sistema de gestión integrado, promoviendo una cultura en sus colaboradores con:

- La calidad y servicio en sus productos.
- La gestión de la salud y seguridad ocupacional.
- Asegurar la gestión de la inocuidad en toda la cadena logística.
- Cumplir con la normativa, legislación y otros requisitos aplicables a la empresa.
- Transmitir una comunicación interactiva y efectiva con todas las partes interesadas (Colaboradores, contratistas, clientes, proveedores, sociedad, gobierno, entre otros).

Todo esto con el propósito de ser una empresa socialmente responsable

## 2.2. Aspectos Generales de las Normas Internacionales de Información Financiera.

### 2.2.1. Procedencia de las NIIF'S

En los últimos años, específicamente a partir de la segunda mitad del siglo XX, el mundo ha sido impactado por la globalización, lo cual ha generado que los inversionistas tengan la oportunidad de elegir entre una gran cantidad de mercados para colocar su dinero y que los diferentes países compitan para atraer esos capitales a sus territorios. Es importante mencionar que, para atraer esos capitales y que el inversionista pueda comprender y comparar la información financiera de los gobiernos y las empresas establecidas, deben existir lenguajes y estándares comunes que faciliten la comunicación o el intercambio de información.

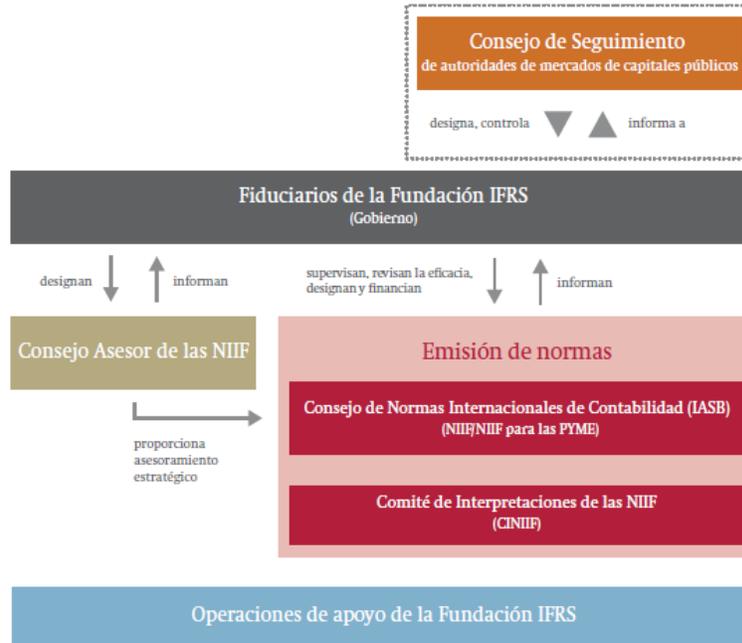
El ente encargado de desarrollar y aprobar las normas internacionales de información financiera es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, más conocido como IASB por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, el cual se encontraba funcionando desde el año 1973.

El objetivo principal de este Consejo es “desarrollar un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptada, comprensible y de alta calidad basado [sic] en principios claramente articulados” (Varón, 2012, párra.1) para la realización de este objetivo cuentan con:

- **La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (“International Accounting Standards Committee Foundation” - IASCF):** Supervisa las funciones del IASB, así como su estructura y estrategia, además tiene la función de recaudar fondos.
  
- **El Consejo Asesor de Normas (“The Standards Advisory Council” - SAC):** Es el encargado de asesorar al IASB y la IASCF.
  
- **El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (“International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC”):** Tiene como función desarrollar interpretaciones de las normas para su aprobación por el IASB.
  
- **Grupos de Trabajo:** Son grupos de expertos para los distintos proyectos realizados.

Se puede observar en la siguiente estructura:

## Ilustración 1: Estructura IASB



Fuente: IASB. (2015). Estructura IAS

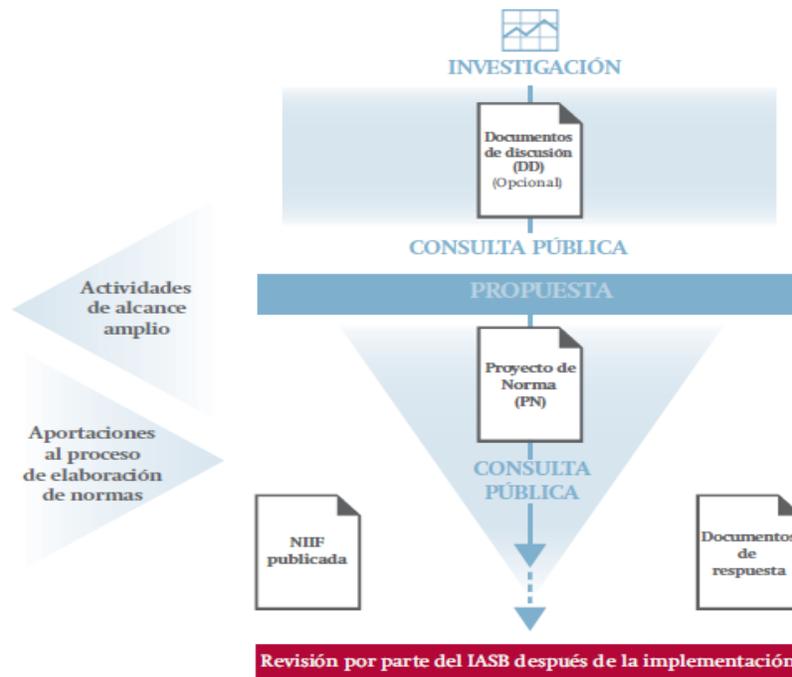
Además de estos organismos el IASB posee un meticuloso procedimiento a seguir el cual califican como abierto, participativo y transparente. Este proceso comprende seis etapas, las cuales son:

- a) **Establecimiento de la agenda:** El IASB evalúa la importancia de la adición de un elemento potencial en función de las necesidades de los inversores, para esto se considera la relevancia para los usuarios de la información, la posibilidad de aumentar la convergencia, la calidad de la norma a desarrollar y las limitaciones de los recursos.
- b) **Planificación del Proyecto:** Se decide si el IASB debe llevar a cabo este proyecto solo o conjuntamente con otro organismo, se establece un grupo

consultivo y es elaborado un plan de trabajo para el desarrollo del proyecto.

- c) **Desarrollo y publicación de un documento de debate:** El consejo publica una explicación del problema con el fin de solicitar comentarios, estos documentos incluyen una visión general del tema, posibles enfoques para abordar el problema y los puntos de vista preliminares de los autores.
- d) **Desarrollo y publicación de un proyecto de norma:** Establece una propuesta concreta de la norma, la misma incluye la base de la investigación, las recomendaciones, comentarios recibidos de los documentos de debate y las sugerencias del consejo asesor de las NIIF's, los grupos consultivos y emisores de normas contables.
- e) **Desarrollo y publicación de una NIIF:** Después de completado el debido proceso los miembros de la IASB realizan una votación para la publicación de la NIIF.
- f) **Procedimiento después de la emisión de la NIIF:** Los miembros del IASB se reúnen periódicamente para tratar los problemas imprevistos para la aplicación práctica de la norma emitida.

Ilustración 2: Desarrollo de las NIIF's



**Fuente:** IASB. (2015). ¿Cómo desarrollamos las normas? Recuperado el 10 de Febrero de 2015 de [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

El Consejo de Normas internacionales de Contabilidad está comprometido con la misión de reducir las diferencias que existen entre las normativas por medio de la estandarización entre regulaciones, normas contables y procedimientos para la presentación de los estados financieros.

La creación de las normas internacionales de información financiera responde a la necesidad de estandarizar la información, con el objetivo de que esta sea significativa, transparente, veraz y comparable. Estas normas son una solución al problema que representaba interpretar la información financiera.

Las NIIF's son un conjunto de normas contables que pretenden constituir estándares internacionales en materia contable, con el fin de que la información financiera pueda ser comprendida por todos los usuarios en cualquier parte del mundo.

Es importante destacar esta definición de NIIF's ya que nos da una mayor claridad del concepto de dichas normas:

“Las Normas Internacionales de Información Financiera corresponden a un conjunto único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basadas en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas” (IASB.(2015) ¿Qué son las NIIF?, Recuperado el 6 de Abril de 2015 de <http://www.ifrs.org>).

### 2.2.2. Normativa Vigente

Los estándares de contabilidad e información financiera que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad puso a disposición de los usuarios son un conjunto de normas de calidad para preparar la información contable y financiera, las cuales están compuestas por:

- a) Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en inglés IAS (“International Accounting Standards”)
- b) Las interpretaciones de las NIC, llamadas SIC (“Standards Interpretations Commite”)
- c) Las normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en inglés, IFRS (“International Financial Reporting Standars”).
- d) Las interpretaciones de las NIIF; denominadas IFRIC (“International Financial Reporting Interpretation Commite”)

Las normas que se encuentran vigentes son las siguientes:

## Matriz 2: Normas vigente

NIIF	NIC	CINIIF	SIC
Prefacio	NIC 1 Presentación de Estados Financieros	CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares Pasivos	SIC 7 Introducción del Euro
Marco	NIC 2 Inventarios	CINIIF 2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	SIC 10 Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Específica con Actividades de Operación
NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo	CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento	SIC 15 Arrendamientos operativos - Incentivos
NIIF 2 Pagos basados en acciones	NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	CINIIF 5 Derechos por la participación de desmantelamiento, restauración y rehabilitación ambiental	SIC 25 Impuesto a las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	NIC 10 Hechos posteriores a la fecha del balance	CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos - Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos	SIC 27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

## Normas vigentes

NIIF	NIC	CINIIF	SIC
NIIF 4 Contratos de Seguro	NIC 12 Impuesto a las Ganancias	CINIIF 7 Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29	SIC 29 Revelación - Acuerdos de Concesión
NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones discontinuadas	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	CINIIF 10 Información financiera intermedia y deterioro del valor	SIC 32 Activos intangibles - Costes Página web
NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	NIC 17 Arrendamientos	CINIIF 12 Acuerdos de Concesión	
NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	NIC 19 Beneficios a los Empleados	CINIIF 14 NIC 19 - El límite en un activo de beneficio definido, requerimientos mínimos de aportación y su interacción	
NIIF 8 Segmentos de Operación	NIC 20 Contabilización de las subvenciones y Divulgación sobre ayudas públicas	CINIIF 16 Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero	
NIIF 9 Instrumentos Financieros	NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio	CINIIF 17 Distribución de activos no monetarios a los accionistas	

## Normas vigentes

NIIF	NIC	CINIIF	SIC
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	NIC 23 Costos por Préstamos	CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	NIC 24 Divulgación sobre Partes Relacionadas	CINIIF 20 costos de desbroce en la fase de producción de una mina de superficie	
IFRS 12 Revelación de interés en otras entidades	NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	CINIIF 21 Gravámenes	
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	NIC 27 Estados Financieros Separados		
NIIF 14 Cuentas de aplazamiento Regulatorios	NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos		
NIIF 15 Los ingresos procedentes de contratos con los clientes	NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias		
	NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación		
	NIC 33 Ganancias por acción		

## Normas vigentes

NIIF	NIC	CINIIF	SIC
	NIC 34 Información Financiera Intermedia		
	NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos		
	NIC 37 Provisiones, pasivos contingente y activos contingentes		
	NIC 38 Activos Intangibles		
	NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición		
	NIC 40 Propiedades de Inversión		
	NIC 41 Agricultura		

Fuente: Elaboración propia a partir de IASB. NIIF vigentes. Recuperado el marzo de 2015 de: <http://www.ifrs.org>

Es importante destacar que dentro del Marco normativo de las NIIF's el Prefacio y el Marco conceptual son muy importantes en el entendimiento e interpretación del marco normativo como tal, pero dichos documentos no son considerados normas.

### 2.2.3. Aspectos Generales para implementar NIIF's.

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en una compañía no solo incide en el aspecto contable financiero, sino también es un cambio que involucra los procesos internos y sistemas, donde se deben realizar inversiones en tecnología y procedimientos de control que le permitan a la compañía aplicar a cabalidad dicha normativa. Un aspecto que es de gran importancia en la implementación es realizar un cambio cultural en la organización, permitiendo el mejoramiento continuo de todas las áreas y que cada una de las mismas se encuentre comprometida con el cambio.

Los estados financieros preparados conforme a las NIIF's de una entidad en cada periodo deben contener información de alta calidad, por lo tanto, la información debe ser siempre transparente y comparable; además, dicha información debe ser obtenida mediante un proceso en el cual el costo de la misma no exceda sus beneficios.

Según indica el IASB en la NIIF 1, para que la información sea completa en los estados financieros iniciales una compañía debe reconocer todos los activos y pasivos requeridos por las NIIF's; además, tomar en cuenta la existencia de activos y pasivos que la norma no reconoce y por lo tanto no pueden ser incluidos; por otra parte, debe tener claro si existen componentes de

activos, pasivos y patrimonio que según los PCGA son reconocidos, y cumplan con los criterios de reconocimiento establecidos en la norma para que no queden excluidos.

La aplicación de las NIIF's involucra un proceso en el cual se deben analizar los diferentes procedimientos, por lo cual se debe tener en consideración aspectos relevantes, tales como:

- a) **Conocimiento de la entidad y sus operaciones:** para poder implementar las normas, se debe tener un conocimiento razonable de las operaciones de la compañía, conocer cuáles son sus objetivos y además conocer claramente las políticas contables de reconocimiento, medición, revelación y registro que utiliza la compañía.
  
- b) **Situación actual de la compañía:** se debe identificar en primera instancia si la institución está en capacidad de realizar el proceso de aplicación de NIIF's, es decir los costos no son superiores a los beneficios, además tener claro lo establecido en NIC1 Presentación de Estados Financieros donde se indica que para que se dé la aplicación de las NIIF's se debe cumplir con dos principios fundamentales:

## **1. Hipótesis de negocio en marcha.**

“Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha”. (IASB, 2013, p. A590).

## **2. Base contable de acumulación (devengo)**

“Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las

definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual". (IASB, 2013, p. A590)

- c) Preparación del personal:** El personal que conforma el departamento contable financiero debe tener conocimiento suficiente en lo que respecta a normativa fiscal del país, así como amplio conocimiento y comprensión de las Normas Internacionales de información financiera.
- d) Análisis de los estados financieros:** Se debe realizar un análisis de los registros presentes en los estados financieros, realizando una clasificación adecuada de los elementos que componen los estados financieros, para presentar la información más relevante a los usuarios de los mismos. Se debe presentar a la administración las reclasificaciones a realizar para su respectiva aprobación.
- e) Estados financieros iniciales:** En la NIIF 1 se establece que las entidades que adopten por primera vez este marco normativo, deben preparar un balance de apertura con arreglo a normas internacionales en la fecha de transición, como el punto de partida para la contabilización según las normas internacionales. Las organizaciones además deben elaborar un balance de transición, el cual recogerá todas las transacciones y eventos que ocurrirán en el período de transición. De esta manera se obtienen los estados financieros que serán comparativos con los estados

financieros de apertura, siendo éstos los primeros estados financieros bajo ambiente de normas internacionales.

**f) Políticas contables:** Un factor muy importante para la compañía al preparar y presentar los estados financieros acorde a las normas internacionales, es lo que respecta a las políticas contables. La NIC 8 dentro de este mismo marco normativo, prescribe los criterios generales para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, en las estimaciones contables y en la corrección de errores.

**g) Presentación de los cambios a la administración:** Una vez aplicados los procedimientos para la aplicación de NIIF's en los estados financieros, la administración activa debe aprobar los balances con las nuevas cifras, además de cualquier cambio en política o proceso para generar la información financiera. El personal encargado de generar la información, debe abrir su pensamiento al aplicar las NIIF's y entender que es un proceso donde se realizan cambios significativos en la entidad, por tanto debe estar constantemente actualizando sus conocimientos y anuente a los cambios. Los sistemas de información también son de vital importancia en la implementación de dicho marco normativo, estos deben adaptarse a las necesidades de la administración, por tanto deben existir bases de

datos sólidas que permitan que la información sea oportuna y con la mayor exactitud. (Cango & House, 2012, pp. 10-12)

#### 2.2.4. Aplicación de las NIIF's

Con el fin de que los estados financieros de una entidad y sus informes financieros contengan información de alta calidad que sea transparente y comparable, que esté de acuerdo a NIIF's y pueda obtener un costo que no supere sus beneficios, la entidad debe cumplir con una serie de postulados de acuerdo a NIIF 1 (Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera), los cuales se citan a continuación:

- a) Cumplir con cada una de las NIIF's que se encuentren vigentes y sean aplicables a la entidad.
- b) Reconocer todos los activos y pasivos requeridos por las NIIF's.
- c) Reclasificar los activos, pasivos y partidas del patrimonio que no estén clasificados de acuerdo a NIIF's.
- d) Realizar la medición de los activos y pasivos aplicando las NIIF's.

### 2.2.5. Implementación de las NIIF's

El proceso de implementación de las NIIF's no puede ser reducido a realizar ajustes en los registros contables y los estados financieros, el implementar NIIF's es un proceso más complejo y es recomendable realizarlo por etapas como se menciona en la guía de recomendaciones para la implementación de las NIIF's de Carlos Alberto Rodríguez (2009), las cuales se detallan a continuación:

#### a) Etapa I: Definición del proyecto

##### 1. Evaluación General

Es importante antes de iniciar cualquier acción en la entidad realizar una evaluación general del conocimiento de las NIIF's con el fin de investigar si existen colaboradores que tienen conocimientos en el tema y puedan ayudar con el proceso de implementación, además es importante realizar esta actividad para valorar la necesidad de capacitación

## 2. Equipo de trabajo

En esta etapa se establece también el equipo de trabajo que llevará a cabo el proyecto, este equipo deberá ser multidisciplinario, y debe contener al menos un integrante de la alta dirección.

Como se puede observar en la siguiente figura:

Ilustración 3: Equipo de trabajo

### Equipo de Trabajo



Fuente: Menco Vargas, R. (2013), Introducción a las Normas Internacionales de Información Financiera. Equipo de trabajo. Colombia. pág. 45

## **b) Etapa II: Diagnóstico**

### **1. Definir el tipo de normas por aplicar**

El equipo de trabajo deberá estudiar y definir el tipo de normas que son aplicables a la empresa según el tamaño de sus operaciones, es decir, las normas aplicables a las compañías consideradas como grandes empresas son diferentes a las que se deben aplicar en las pequeñas y medianas empresas, al identificar estas normas el equipo podrá marcar el rumbo del proyecto

### **2. Revisión de la Contabilidad**

Se debe hacer una revisión de los métodos o políticas contables actuales de la entidad, con el fin de valorar si se deben hacer mejoras a los procesos contables para que cumplan con el marco normativo a aplicar.

### **3. Análisis de las NIIF's aplicables**

Las NIIF's fueron creadas para ser aplicadas a cualquier clase de empresa, por lo que existirán algunas NIIF's que no sean aplicables a la empresa donde se realice la implementación. Para determinar cuáles son las NIIF's que debemos aplicar se debe primeramente excluir las normas que no tengan que ver con la actividad de la entidad, es importante también priorizar, es decir, debemos identificar cuáles son las normas a aplicar que son más importantes para la

compañía o que pueden tener más riesgos al no aplicarse. En este análisis se debe medir el impacto que ocasionará la implementación de las NIIF's seleccionadas.

### **c) Etapa III: Diseño y Adecuación**

#### **1. Políticas**

En esta etapa se determinará la forma en que se llevará la contabilidad de ese momento en adelante, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **2. Tecnología**

Es importante después de definir las nuevas políticas contables y los estándares bajo los cuales se regirá la compañía que los sistemas contables sean readecuados para lograr la correcta contabilización de la información y generación de reportes y estados financieros conforme a NIIF's.

#### **3. Capacitación**

La capacitación es imprescindible para que todo el personal contable o que se relacione con la contabilidad de la empresa pueda adaptarse a las nuevas

políticas con facilidad y que puedan generar información contable adecuada aplicando las NIIF's de manera correcta.

#### 4. Procesos

Al implementar NIIF's generalmente es necesario modificar procesos en la compañía, los cuales pueden ser tanto contables como de otras áreas usuarias, o que suministran información a la contabilidad.

#### 5. Cuantificación

En esta etapa se cuantifican los resultados que tendrá la organización, ya sean positivos o negativos y que afecten financieramente a la compañía en el proceso de adopción.

#### **d) Etapa IV Implementación**

Por medio de las etapas anteriores la empresa obtendrá los primeros estados financieros de acuerdo a NIIF's. Como parte de la implementación la empresa debe conciliar las diferencias que existen entre los registros de NIIF's y las leyes tributarias vigentes en el país, esto mediante NIC 12. (Confecoop, 2015, párr. 47-87)

### 2.2.6. Principios básicos de las NIIF's

Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen dentro de su estructura una serie de requisitos que debe cumplir la información financiera de propósito general. La información financiera que revele una entidad debe ser de utilidad para inversores, acreedores potenciales o existentes y para tomar decisiones, tales como si continuar o no con el suministro de recursos hacia la entidad. Lo que decidan los acreedores o inversionistas depende de la capacidad de generar beneficios económicos, por tanto, es importante conocer si la entidad es rentable.

Para conocer y evaluar las proyecciones de entrada de efectivo neto en el futuro de una entidad, los acreedores e inversores necesitan conocer cuál es el manejo que ha realizado la administración sobre los recursos y determinar si dicho manejo se ha realizado responsablemente de una manera eficiente y eficaz.

Por esto, las NIIF's, en el marco conceptual, establecen las características cualitativas de la información financiera fundamentales y de mejora.

### Ilustración 4: Características Fundamentales NIIF



Nota: Elaboración propia a partir de: IASB (2013) *Marco Conceptual para la información Financiera. Características cualitativas de la información financiera útil*, pág.A34

## Matriz 3: Características Cualitativas de Mejora

CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE MEJORA			
<p><b><u>COMPARABILIDAD</u></b></p> <p>- La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas.</p> <p>- Los usuarios mediante la comparabilidad pueden ver tendencias en la situación financiera a lo largo del tiempo.</p>	<p><b><u>VERIFICABILIDAD</u></b></p> <p>- Permite asegurar a los usuarios de los estados financieros que la información presenta fielmente los fenómenos económicos que pretende representar.</p> <p>- La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología.</p>	<p><b><u>OPORTUNIDAD</u></b></p> <p>- Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones.</p>	<p><b><u>COMPENSIBILIDAD</u></b></p> <p>- Presentar la información de una forma clara y concisa.</p> <p>- Los informes financieros se preparan para usuarios que poseen un conocimientos razonables en temas económicos y de negocios.</p>

Nota: Elaboración propia a partir de: IASB (2013) *Marco Conceptual para la información Financiera. Características cualitativas de la información financiera útil*, pág.A36, A37.

### 2.2.7. Beneficios de la implementación de las NIIF's

Dentro de los principales beneficios que obtiene una compañía al adoptar el marco normativo de las NIIF's son los siguientes:

- a) En lo que respecta a reportes contables y financieros, se obtiene mayor utilidad real de los mismos al ser elaborados con mayor transparencia, favoreciendo la toma de decisiones por parte de la administración.

- b)** La información financiera presenta una mayor uniformidad en lo que respecta a la aplicación de políticas contables.
- c)** Al ser un marco normativo aplicado a nivel mundial la empresa se ve favorecida, ya que tiene mayor aceptación por parte de la banca multilateral.
- d)** Para ofrecer capital en algunos mercados bursátiles es requisito fundamental la aplicación de NIIF's, es decir, es beneficioso para acceder a esta fuente de financiamiento.
- e)** Permite comparar el desempeño financiero de la compañía con empresas a nivel internacional que apliquen NIIF's.
- f)** Mediante el uso de técnicas de valoración establecidas en las NIIF's se puede determinar cuál es la realidad económica de la compañía en un determinado periodo.

### **2.3. Contratos de Arrendamiento**

Según la NIC 17 (2013), un arrendamiento “es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado”. (p.2)

Según la página web (<http://www.contratodearrendamiento.net>, consultada el 23 de noviembre de 2014) los contratos de arrendamiento se definen como:

“Un acuerdo entre dos personas mediante el cual, una de los intervinientes (Arrendador) se compromete a ceder durante un tiempo determinado el derecho a usar y disfrutar un bien. Por otro lado, el otro interviniente (arrendatario) se compromete a realizar los pagos acordados como contraprestación de este derecho de uso. Estos pagos pueden ser tanto monetarios como en especie, aunque lo habitual es que sean entregas monetarias en forma de renta mensual”

Según el autor Meig (1992) el contrato de arrendamiento: “Consiste en dar en financiamiento al arrendatario para la compra eventual de la propiedad, o proveer al arrendatario el uso de la propiedad sobre la mayoría de su vida útil” (p.507)

Tomando como base las definiciones dadas anteriormente, podemos decir que los contratos de arrendamiento son un acuerdo mediante el cual se establece que el arrendador debe entregar algún bien de su propiedad al arrendatario con el fin de que este lo utilice para su propio beneficio, a cambio del pago de una serie de cuotas durante un periodo de tiempo determinado.

## 2.3.1. Tipos de Contratos de Arrendamiento

### 2.3.1.1. Según NIIF's

En las NIIFS 2013 se distinguen dos tipos de contrato, el arrendamiento operativo y el financiero:

#### **a) Arrendamiento Operativo**

Es generalmente a corto plazo, donde el arrendatario paga al arrendador una serie de cuotas que le permiten la utilización de los activos, en éste los gastos derivados del activo corren por parte del arrendador y al término del contrato el arrendatario devuelve el bien arrendado al propietario. (IASB, 2013, p. A776)

#### **b) Arrendamiento Financiero**

El arrendamiento financiero se negocia a largo plazo generalmente por el total de la vida útil del activo, en éste se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo al arrendatario. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida, es decir el arrendador tendrá la opción de devolver el activo, realizar otro contrato o ejecutar la opción de compra. (IASB, 2013, p. A775)

Con el fin de esclarecer las diferencias entre estos dos tipos de “leasing”, la NIC 17 detalla las cualidades que debe tener un contrato de arrendamiento para considerarse de carácter financiero, como por ejemplo, transferir la propiedad del activo al arrendatario al término del contrato, tener la opción de compra, el contrato es por la mayor parte de la vida económica del activo, aunque no se transfiera la propiedad al finalizar el mismo, el valor presente de las cuotas es equivalente al valor de mercado del bien y los activos arrendados son tan especializados que solo el arrendatario puede utilizarlos sin modificaciones.

#### 2.3.1.2. Según normativa fiscal de Costa Rica

La normativa fiscal de nuestro país en el decreto 32876 del 6 de diciembre del 2005 con fecha de vigencia del 09 de febrero de 2006, (publicado en el Diario Oficial la Gaceta 29 del 9 de febrero de 2006) establece para efectos de regular el negocio de “leasing” tres tipos de arrendamiento: el arrendamiento asimilable a una compraventa a plazo, el arrendamiento operativo y el arrendamiento operativo en función financiera.

##### **a) Arrendamiento asimilable a una compraventa a plazo**

Este es conocido como arrendamiento financiero por ser semejante a un crédito pero sin tener que constituir una prenda. Un contrato de “leasing” se clasifica dentro de esta categoría si el activo pasa a propiedad del arrendatario durante o al término del contrato, tiene una opción de compra a un precio menor

al de mercado, el plazo del arrendamiento es igual o mayor al 75% de la vida económica del bien y si el valor presente de los pagos es igual o mayor al 90% del precio de mercado al inicio del contrato.

### **b) Arrendamiento operativo**

Consiste en el pago de las cuotas mensuales que se asemejan a un alquiler pero en este caso tiene una opción de compra la cual será igual o superior al valor en libros del activo, es decir, el arrendatario no tendrá un precio especial para adquirir el activo.

### **c) Arrendamiento operativo en función financiera**

Es en esencia de tipo operativo, con algunas particularidades para su clasificación. Este tipo de contrato es cancelable y podrá tener una opción de compra a un precio especial, el arrendatario podrá registrar como un gasto deducible la cuota completa siempre y cuando el activo esté sujeto a depreciación y el gasto deducible correspondiente a la amortización de la deuda sea de un máximo del doble de la depreciación del activo, si se aplicara el método de línea recta tomando como referencia los años de vida útil que se le asignan al activo en la ley del impuesto sobre la renta.

## 2.4. Características de los Contratos de Arrendamiento

Desde la perspectiva legal los contratos de arrendamiento tienen ciertas características importantes de mencionar como lo son:

- Atípico: En el marco jurídico actual, los contratos de leasing no tienen una ley específica que los regule
- Consensual: Que un contrato sea consensual significa que ambas partes deben tener la voluntad de realizar el contrato desde el momento inicial de la generación del mismo, esto para que el contrato sea válido.
- Principal: Los contratos de leasing no dependen de otros contratos, es decir, poseen autonomía.
- Bilateral: Este tipo de contratos son bilaterales, ya que las partes se obligan recíprocamente.
- Oneroso: Los contratos de arrendamiento son onerosos ya que una de las partes cede un bien a cambio de pagos periódicos o cuotas.
- Tracto sucesivo: Se dice que son de tracto sucesivo ya que requiere de un periodo determinado de tiempo para ejecutarse.

- Es de adhesión: Es de adhesión ya que las cláusulas son fijadas anteriormente por una de las partes, en este caso el arrendador fija las cláusulas o las condiciones del contrato, las cuales deberá cumplir el arrendatario.
  
- Mercantil: Es mercantil debido a que puede ser transferido el uso del bien, el cual es el objetivo económico del contrato. *(Ruiz, 2010, p. 31)*

## 2.5 Aspectos Importantes de los Contratos

Al realizar un contrato de arrendamiento y revisar cada una de las cláusulas del mismo, se deben tomar en cuenta algunos aspectos importantes con el fin de dar una mayor seguridad tanto al arrendatario como al arrendador, dichos aspectos son los siguientes:

- Naturaleza: Debido a que el arrendador cede un bien al arrendatario a cambio de una serie de cuotas con el fin de que éste lo utilice en las operaciones de su negocio, se considera de carácter civil.
  
- Emisión de un título de crédito: El contrato debe complementarse con la firma de un pagaré y la emisión de una factura.

- **Mantenimiento:** En algunas ocasiones el arrendador pide por medio del contrato al arrendatario realizar un contrato de mantenimiento del activo arrendado durante el tiempo que dure el contrato de arrendamiento, esto con el fin de que dicho activo no se vuelva obsoleto o se deteriore de forma más acelerada.
  
- **Inspección del Bien:** En el contrato se incluyen también inspecciones físicas por parte del arrendador al activo arrendado, con el fin de verificar su ubicación, el uso que se le da al activo, así como si al mismo se le han realizado modificaciones.
  
- **Usos:** Los activos solamente deben ser operados por personal calificado, ya que en algunos casos los activos que se arriendan son muy especializados.
  
- **Inicio del contrato:** La fecha de inicio del contrato es cuando el arrendatario recibe el bien en su empresa, no al firmar el mismo.
  
- **Valor de las cuotas:** En el contrato se estipula el valor de las cuotas que serán canceladas al arrendador periódicamente.
  
- **Depósito en garantía:** En el contrato de arrendamiento se incluye también el monto que se cancelará por concepto de depósito en garantía.

- Seguros: Deberá establecerse en el contrato cuál de las dos partes incurrirá en el costo de los seguros que cubran todos los riesgos que podría sufrir el bien arrendado.
  
- Recesión del contrato: Las causas por las cuales puede ser rescindido un contrato de arrendamiento son; el hecho de que el arrendatario no cumpla con el pago de las cuotas y las pólizas de seguros, la utilización del bien para otras actividades que no sean las establecidas en el contrato y en caso que el bien se utilizara como garantía de préstamos solicitados por el arrendatario.
  
- Aptitud legal para obligarse: El arrendatario debe tener la capacidad legal para adquirir deudas.
  
- Cesión: La cesión se da cuando el arrendatario cede sus derechos sobre el bien arrendado a un tercero, éste siempre debe comunicar este traspaso al arrendador.
  
- Opción de compra: Cuando el arrendamiento sea de tipo financiero se debe incluir una cláusula en la que se indique que existe la posibilidad de que el arrendatario opte por una opción de compra. (*Soto, Duran, 1998, p. 28-31*).

## 2.6. Registro Contable

La página web <http://definicion.de/registro-contable/>, consultado el 15 de febrero de 2015) define como registro contable: “la anotación que se realiza en un libro de contabilidad para registrar un movimiento económico”.

De acuerdo con Deloitte Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.497, un registro contable “Cada una de las anotaciones de las que se vale una empresa para reflejar las operaciones asociadas al desempeño de su actividad mercantil”.

Tomando como base las dos fuentes anteriores, podemos definir los registros contables como la anotación en los libros contables de cada uno de los movimientos o transacciones que realiza una empresa, con el fin de elaborar la información financiera de la entidad, la cual utilizarán los diferentes usuarios para la toma de decisiones y análisis.

## 2.7. Registro y Presentación de los Contratos de Arrendamiento en los Estados Financieros

Para registrar contablemente los arrendamientos el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, al adoptar el marco normativo de las NIIF's, establece que los mismos deben ser contabilizados de acuerdo con la NIC17; en esta norma se detalla cuáles son las características principales tanto del arrendador como del arrendatario.

La NIC 17 indica cómo deben ser registrados y presentados los contratos de arrendamiento, ya sean de tipo financiero u operativo, en el caso del "leasing" financiero el arrendatario, registrará el contrato por el monto del valor razonable o el valor presente de los pagos mínimos, dando origen a un activo que representa el bien adquirido y un pasivo por el mismo importe que equivale a la obligación de pagar el arrendamiento. Con el desembolso de cada una de las cuotas, el arrendatario debe registrar la parte correspondiente al gasto financiero y a la amortización de la deuda. Los arrendadores contabilizarán los activos en estado de arrendamiento como documentos por cobrar, además de presentar el ingreso proveniente de la venta del activo, ambas partidas se reflejan por el monto de la inversión neta en el arrendamiento. Posteriormente, al recibir las cuotas se debe reconocer la amortización del documento por cobrar y el ingreso financiero.

Al registrar un arrendamiento financiero, el arrendatario tendrá un efecto negativo en sus indicadores de liquidez y apalancamiento (razones financieras), producto del incremento en los pasivos y activos derivados de los arrendamientos, lo que podría perjudicar a la empresa si desea adquirir o establecer nuevas operaciones crediticias. Por otra parte, al registrar solamente como gasto el monto correspondiente a la depreciación, los intereses y el deterioro de los activos, el arrendatario tendrá como resultado un aumento en la utilidad neta y por ende un mayor pago de impuesto en comparación con el leasing operativo. Para los arrendadores se da el efecto fiscal contrario ya que estos solo reconocen como ingreso el monto de la cuota que corresponde a los intereses, por lo cual su utilidad será menor que si negociara un contrato de tipo operativo.

En el caso del “leasing” operativo el arrendatario registrará un gasto operativo por el total de las cuotas pagadas durante el contrato y el arrendador debe presentar en el balance general los activos dados en arrendamiento, además de todos los gastos derivados del activo, es decir, la depreciación, el seguro y el mantenimiento; mientras que las cuotas a recibir se deberán contabilizar y presentar en el estado de resultados como un ingreso de operación.

En este tipo de contrato el arrendatario tendrá un efecto positivo en las estimaciones de liquidez y un mejor apalancamiento, además de disminuir su utilidad neta al registrar las cuotas al gasto de manera directa, consecuentemente se da una disminución en el pago del impuesto sobre la renta. Por su parte, los arrendadores tendrán un efecto fiscal contrario, debido a que sus ingresos aumentarán, al igual que su utilidad neta, el único elemento que se enviará al gasto será la depreciación del activo. (IASB, 2013, pp. A771-A787)

## 2.8. Conciliación Fiscal NIC 12

Para cumplir con NIIF's y a su vez con la normativa fiscal vigente se debe realizar un procedimiento conocido como conciliación fiscal, el cual consiste en reconocer las diferencias temporarias que son las existentes entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos en el estado de situación financiera, con el fin de registrar adecuadamente la información y cumplir con las obligaciones tributarias vigentes en el país.

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, 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.

En resumen, la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido para fines fiscales a dicho activo o pasivo

Según la NIC 12 existen dos tipos de diferencias temporarias:

- a) Las diferencias temporarias imponibles 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 y, las diferencias temporarias deducibles 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.
  
- b) Producto de dichas diferencias se generan los activos y pasivos por impuestos diferidos, los pasivos por impuestos diferidos se dan cuando la base fiscal de un activo es menor al valor en libros del mismo, por tanto son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. En caso contrario en el que la base fiscal de un activo sea mayor a su valor en libros se denomina como activos por impuestos diferidos; estos corresponden a la cantidad de impuestos sobre las

ganancias a recuperar en periodos futuros, las que están relacionadas a tres elementos: las diferencias temporarias deducibles, la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que no hayan sido objeto de deducción fiscal además de la compensación de créditos no utilizados en periodos anteriores. (IASB, 2013, pp. A709-A717).

## 2.9. NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

El objetivo de esta norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los siguientes aspectos:

- a) Los cambios en políticas contables
- b) Los cambios en las estimaciones
- c) La corrección de errores.

Esta, como todas las normas que pertenecen al grupo normativo de las NIIF's busca que los estados financieros de una organización se presenten cumpliendo con los principios básicos de fiabilidad y relevancia en la información financiera, permitiendo que los mismos sean comparables de un periodo a otro. La comparabilidad de los estados financieros no solo se refiere a comparar los estados financieros de una entidad con periodos anteriores, sino también permite la comparabilidad con entidades externas que presenten información financiera bajo el mismo marco normativo.

Siempre que se realice un cambio en alguna política contable, corrección de un error o cambios en las estimaciones, y que las mismas tengan algún efecto sobre el impuesto a las ganancias de la compañía, esta deberá revelar la

información según lo estipulado en la NIC 12 Impuesto a las ganancias. Así mismo, si existiesen movimientos contables, los mismos serían contabilizados según lo indicado en dicha norma.

Dentro del alcance de la NIC 8 se encuentra el tratamiento de tres pilares fundamentales que nos permiten mejorar la información financiera, los mismos aplican para diferentes casos, por tanto, es de gran importancia tener claro los conceptos de cada uno de ellos y de esta forma aplicar a cabalidad la norma. Dichos pilares se definen de la siguiente manera:

- a) **Cambio en políticas contables:** Las políticas contables son las bases, reglas o procedimientos adoptados por una compañía para la presentación y elaboración de sus estados financieros. Las NIIF's establecen políticas contables que permiten que los estados financieros sean presentados con información fiable y relevante, por tanto, la aplicación de las mismas es importante principalmente cuando la no aplicación de una norma tiene efecto significativo en los estados financieros.
  
- b) **Cambio en una estimación contable:** Se le llama cambio en estimación contable cuando se realiza una evaluación de la situación actual de un elemento sea un activo o un pasivo y el mismo debe ser sujeto a un cambio en su valor en libros, o bien, en el caso de un activo varia el

importe correspondiente a su consumo periódico y además cuando en los activos o pasivos exista una variación en los beneficios económicos esperados. Dichos acontecimientos son derivados de información nueva con la cual la entidad deba realizar cambios en estimaciones, pero estas no son correcciones de errores.

**c) Errores de periodos anteriores:** Los errores se presentan en una compañía cuando en la preparación de sus estados financieros para uno o más periodos anteriores cometió inexactitudes u omisiones, dentro de estos errores se pueden incluir errores aritméticos, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, los errores en la aplicación de políticas contables además de los fraudes cometidos en la entidad.

En el caso de los errores o inexactitudes se debe tener claro que los mismos son materiales o tienen importancia relativa, si influyeron en la toma de decisiones realizada por los usuarios tomando como base los estados financieros en dicha condición, por tanto la materialidad va a depender de la magnitud o naturaleza de la inexactitud u omisión.

## **Aplicación según tipo de error**

### **a) Aplicación retroactiva**

Se da una aplicación retroactiva en los estados financieros cuando se aplica una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si la misma se hubiera aplicado siempre.

### **b) Reexpresión retroactiva**

Hablamos de reexpresión retroactiva cuando se corrige el reconocimiento, medición e información a revelar de elementos de los estados financieros cuando existe un error, como si el error en periodos anteriores nunca hubiese ocurrido.

### **c) Aplicación prospectiva**

La aplicación prospectiva consiste en aplicar una nueva política contable a las transacciones ocurridas tras la fecha en que se cambia la política.

### 2.9.1 Políticas Contables

Según la NIC 8 cuando no exista una NIIF aplicable a una transacción la administración de la compañía deberá usar su juicio para desarrollar una política contable con el fin de que la información que se presente sea relevante para la toma de decisiones de los usuarios y que la misma sea fiable, es decir, que se refleje la esencia económica de las operaciones sin prejuicios ni sesgos.

Las políticas desarrolladas por la gerencia deberán aplicarse de manera uniforme para todas las transacciones similares. La gerencia cambiará una política solo si tal cambio es requerido por una NIIF o si dicho cambio conlleva a presentar información más fiable y relevante en los estados financieros.

No son considerados cambios en las políticas contables la aplicación de una política para transacciones diferentes sustancialmente a las ocurridas anteriormente, o cuando se aplique una nueva política contable para transacciones que no han ocurrido anteriormente o que de haber ocurrido carecían de materialidad.

Cuando una entidad realice un cambio a sus políticas contables debido a la adopción o cambio de una NIIF, la misma deberá revelar el título de la NIIF aplicable, la naturaleza del cambio en la política contable, una descripción de la

disposición transitoria, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros, el importe ajustado en cada una de las cuentas del estado financiero que sea afectado en el periodo corriente y los anteriores presentados. Si la aplicación retroactiva no fuera realizable para un periodo en específico se deben justificar las circunstancias por las cuales se da esa situación y una descripción de cómo y desde que momento se aplicó el cambio en la política contable.

Cuando la administración realizara un cambio en una política contable de forma voluntaria y no por la adopción de una NIIF, la misma deberá revelar el origen del cambio de manera detallada, esto además de toda la información a revelar si fuera un cambio originado por una NIIF.

### **2.9.2. Cambios en las estimaciones contables**

Debido a la incertidumbre que impera en los negocios muchas partidas no pueden ser medidas de manera precisa, estas solamente pueden ser estimadas, dichas estimaciones se realizan utilizando juicios basados en la información fiable encontrada más recientemente, si la información en la que se basa el juicio cambia o existe otra información nueva la estimación debe ser revisada.

Si en algún caso fuera difícil interpretar si se trata de un cambio en las políticas contables o un cambio en una estimación contable, este cambio se tratará como un cambio en la estimación contable.

Cuando se da un cambio en una estimación contable el efecto será reconocido en forma prospectiva, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en periodos futuros si estos debieran ser afectados por dicho cambio.

Si al realizar un cambio en estimación contable y el mismo afecta activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio los valores en libros de dichas partidas deberán ser reconocidas y ajustadas en el periodo en que se da el cambio.

En lo que respecta a la información a revelar cuando se presente un cambio en estimaciones contables la entidad deberá presentar la naturaleza e importe de dicho cambio para el periodo corriente, además si es practicable calcular el efecto en periodos futuros este debe ser informado, si es impracticable se debe indicar en las notas que es impracticable determinar el efecto en periodos futuros.

### 2.9.3. Errores

Se presentan errores en la información financiera cuando algún elemento de los estados financieros se reconoció, valoró o presentó de manera incorrecta. Los estados financieros no cumplen con las NIIF's si presentan errores que han sido cometidos intencionalmente, con el fin de que la realidad de la empresa refleje una determinada situación, sean estos errores inmateriales o materiales.

Los errores detectados durante el periodo corriente se deben corregir antes de que los estados financieros sean elaborados, no siempre los errores materiales son descubiertos dentro del periodo corriente, por tanto, los errores en periodos anteriores se deberán corregir en la información a comparar presentada en los estados financieros de los periodos siguientes.

Cuando la entidad presente errores materiales en periodos anteriores realizará los ajustes correspondientes de forma retroactiva siempre y cuando sea practicable determinar dichos efectos en los primeros estados financieros realizados luego de haber descubierto los errores.

La información financiera de los periodos anteriores debe ser reexpresada de forma comparativa para todos los periodos desde que se originó el error. Cuando sea impracticable calcular el efecto derivado de un error, la compañía reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio de los

periodos anteriores que sea practicable determinar dicha reexpresión. Si no es practicable determinar el efecto acumulado de un error al inicio del periodo corriente sobre todos los periodos anteriores la compañía debe reexpresar de forma prospectiva la corrección del error desde la fecha anterior que sea posible determinar.

La compañía deberá revelar sobre un error presentado en los estados financieros de periodos anteriores la siguiente información:

- La naturaleza del error del periodo anterior
- Para cada periodo anterior presentado, el importe del ajuste para cada partida del estado financiero que se vea afectada.
- El importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información
- Si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error. (IASB, 2013, pp. A656-A667)

## Capítulo III: Metodología

### 3.1. Estrategia Metodológica

#### 3.1.1. Enfoque Metodológico

Para llevar a cabo dicho estudio se empleará un enfoque de tipo mixto, es decir cualitativo y cuantitativo; cualitativo porque según Hernández, Fernández y Baptista (2003) consiste en “utilizar la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación”(p.5), además de que según los autores Taylor y Bogdan (1987) el enfoque cualitativo produce datos descriptivos es decir, las palabras de las personas, habladas o escritas y la conducta observable, específicamente en esta investigación se utilizará dicho enfoque con el fin de recolectar datos no numéricos para fundamentar la investigación, que son necesarios para lograr interpretar de una mejor manera el tema por abordar.(p.16)

Por otra parte se empleará también un enfoque cuantitativo, este consiste en “utilizar la recolección y el análisis de datos para contestar preguntas de investigación y probar hipótesis establecidas previamente, y confía en la medición numérica, el conteo y frecuentemente en el uso de la estadística para establecer con exactitud patrones de comportamiento en una población”. (Hernández, Fernández y Baptista, 2003, p.5)

Según el concepto antes citado esta investigación tendrá un enfoque cuantitativo debido a que se realizarán cálculos numéricos sobre la población a investigar para dar exactitud a los postulados y de esta manera brindar una propuesta precisa cumpliendo así con el objetivo planteado.

### 3.1.2. Población

Para efectos de dicho proyecto se realizará un censo, es decir, se analizará la totalidad de los contratos de “leasing” suscritos por la empresa ABC S.A. S.A al 30 de Setiembre de 2014, la cual cuenta para dicho periodo con cuarenta y nueve contratos, negociados con tres diferentes compañías arrendadoras; Arrendadora 1; Arrendadora 2 y Arrendadora 3. Además se analizarán los registros contables correspondientes y los efectos de estos en los estados financieros de periodos anteriores, lo cual es necesario para cumplir con el principio de comparabilidad de la información establecido por las NIIF's.

Se realizará un censo debido a que es importante tomar en cuenta si la totalidad de los contratos de “leasing” de la empresa están registrados conforme a la NIC17 de arrendamientos, para efectos de nuestro estudio es necesario contar con la totalidad de la población a fin de conocer el impacto que tiene el registro de los mismos sobre los estados financieros de la compañía.

### 3.1.3. Variables de la investigación.

Matriz 4: Variables de la Investigación

Objetivo específico	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuente
Analizar la situación actual de la compañía en cuanto al registro de los contratos de arrendamiento	Contratos de leasing: contrato por el que, a cambio de un remuneración y durante un periodo determinado, una de las partes, el arrendador, se obliga a proporcionar a la otra, el arrendatario, el uso o disfrute de una cosa, a prestarle un servicio determinado. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007)	Contratos de leasing	Entrevista Pregunta # 1 - 17	Departamento de Contabilidad ABC S.A
		Depósitos en garantía		
		Informes de Auditoria		
Determinar la clasificación adecuada de los contratos de arrendamiento de la compañía ABC S.A, de acuerdo a la NIC 17.	Clasificación: Ordenar o disponer por clases algo.	Depreciación	Análisis de documentos. Ilustración 5.	Contratos
		Cuotas		
		Amortización	Formulas matemáticas	Normas
		Intereses	Contrato de Leasing	
		Depósitos en garantía	-Norma Internacional de Contabilidad de Arrendamientos (NIC17)	

Nota: Elaboración Propia a partir de información recopilada en la investigación.

### Matriz 4: Variables de la Investigación

Objetivo específico	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuente
Determinar los efectos en los estados financieros de ABC S.A, derivados del registro de los contratos de leasing.	Estados Financieros: son informes que utilizan las instituciones para dar a conocer la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o periodo determinado	Activos por arrendamiento	Análisis de documentos. Tabla 19 - 22.	Estados Financieros
		Pasivos por arrendamiento		Cálculos matemáticos realizados
	Efecto: Producto o resultado de una determinada actividad. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007)	Gasto por depreciación		Norma Internacional de Contabilidad de Arrendamientos (NIC17)
		Depreciación Acumulada		
		Gasto por intereses		
		Depósitos en garantía		
Elaborar la conciliación fiscal de acuerdo a NIC 12 impuesto a las ganancias	Conciliación: Procedimiento para identificar las diferencias entre dos documentos o registros elaborados con criterios distintos. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007)	Activos por impuestos diferidos	Análisis de Norma NIC 12 Impuesto a las ganancias.	Norma Internacional de Contabilidad Impuesto a las ganancias (NIC12)
		Pasivos por impuestos diferidos	Análisis de documentos. Tabla 23 - 26.	Registros contables
		Base fiscal		
		Impuesto corriente		

Nota: Elaboración Propia a partir de información recopilada en la investigación.

#### 3.1.3.1. Definición conceptual

a) Contratos de leasing: contrato por el que, a cambio de una remuneración y durante un periodo determinado, una de las partes, el arrendador, se obliga a proporcionar a la otra, el arrendatario, el uso o disfrute de una cosa, a prestarle un servicio determinado. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.125)

En la presente investigación se realizará un diagnóstico de la compañía en lo que respecta al registro de los contratos de arrendamiento, a fin de verificar cual es el grado de cumplimiento de la Norma Internacional de Contabilidad de Arrendamientos (NIC17).

b). Según el diccionario de la Real Academia Española la clasificación es; ordenar o disponer por clases algo. (Real Academia Española, 2015).

Para efectos de nuestra investigación usaremos las técnicas descritas en la NIC17 arrendamientos para los cálculos matemáticos necesarios para realizar el registro correcto de los contratos de “leasing” que tiene la compañía.

c). Los estados financieros son los que permiten medir el desempeño financiero de una empresa por tanto los mismos son una herramienta que nos permitirá dentro de nuestra investigación determinar cuáles son los efectos sobre el desempeño financiero de la compañía ABC S.A, si se registran los contratos de leasing de acuerdo a las NIIF's.

d). Efecto: Producto o resultado de una determinada actividad.  
(Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.202)

e). Conciliación: Procedimiento para identificar las diferencias entre dos documentos o registros elaborados con criterios distintos. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p. 115)

Por lo anterior, en nuestra investigación utilizaremos como material fundamental los contratos de arrendamiento que posee la empresa.

#### 3.1.3.2. Definición Operacional

En la parte operacional en primera instancia se le solicitará al departamento de contabilidad cada uno de los contratos de arrendamiento vigentes, los registros contables generados y los estados financieros, posteriormente se solicitarán los informes de la auditoría externa, para conocer su punto de vista con respecto al registro de los arrendamientos, además se realizará la revisión documentada del registro de los depósitos en garantía de los contratos vigentes de la compañía.

- 
- a) Contratos de leasing: contrato por el que, a cambio de una remuneración y durante un periodo determinado, una de las partes, el arrendador, se obliga a proporcionar a la otra, el arrendatario, el uso o disfrute de una cosa, a prestarle un servicio determinado. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.125)
- b) Depósitos en garantía: Deposito en efectivo realizado por un cliente de un banco como aval o garantía ante un tercero. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p. 166)
- c) Informes de Auditoría: documento emitido por los auditores en el que expresan su opinión profesional sobre las cuentas anuales de una empresa... (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p. 302)
- d) Depreciación: desgaste, pérdida de valor o deterioro que sufre un activo fijo, por su uso, el paso del tiempo o la aparición de activos más eficientes. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.167)
- e) Cuotas: cantidad pagada periódicamente a cambio de recibir un servicio. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.151)
- f) Amortización: Reembolso gradual de una deuda. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.34)

- g) Intereses: retribución que se paga o recibe por utilizar o prestar una cierta cantidad de dinero. (Economía y Negocios [de la A a la Z], 2007, p.312)

Luego, se realizará el cálculo de los arrendamientos determinando los montos correspondientes, al activo y pasivo por arrendamiento, la cuota pagada por cada uno de los contratos, la depreciación de cada uno de los activos, así como el monto de intereses pagados sobre dicho financiamiento.

#### 3.1.3.3. Definición Instrumental

En el desarrollo de nuestra investigación se utilizarán diferentes instrumentos para recabar información, como lo son una entrevista informal que se aplicará al departamento contable, con el fin de estar bien informados sobre la situación en la que actualmente se encuentra la compañía en el tema de arrendamientos.

Por otra parte, se realizará el análisis de documentos que solicitaremos a la compañía como lo son los contratos de arrendamientos vigentes, los estados financieros auditados, registros contables, auxiliares, entre otros para lograr así dar una propuesta de implementación de dicha norma.

Todos los cálculos y registros que se realicen se harán de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad de Arrendamientos (NIC17), la cual será una fuente fundamental para el desarrollo del proyecto.

#### **3.1.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información**

La técnica de recolección de datos que se empleará para efectos de nuestro estudio abarca: información obtenida en la web, datos de fuentes bibliográficas libros, revistas y periódicos, así como normativa nacional e internacional, los cuales nos permitirán realizar de manera concreta nuestro trabajo.

Complementario a esto, se realizará una entrevista informal al encargado del departamento de contabilidad de la empresa ABC S.A. a fin de conocer la situación actual de la compañía con respecto al estudio. Por otra parte se contará con el acompañamiento de un experto en normativa contable, con el fin de poder interpretar de la manera adecuada los tópicos fundamentales de nuestra investigación.

### 3.1.5. Métodos y Técnicas de Análisis de la Información

Según Sarduy “el análisis es una actividad intelectual que logra el arte o la virtud de perfeccionar capacidades profesionales por parte del analista; todo esto gracias al empleo de métodos y procedimientos de investigación, ya sean cuantitativos o cualitativos que le permiten separar lo principal de lo accesorio y lo trascendental de lo pasajero o superfluo” (2007, p. 6)

En esta investigación se utilizarán diversas técnicas de análisis de la información, como por ejemplo:

- a) **Análisis documental:** Mediante esta técnica analizaremos toda la información recopilada de libros, revistas, normas y páginas web, con el fin de reducirla y hacerla más manejable o abarcable.
  
- b) **Indagación:** Con la indagación se pretende tener una mayor claridad sobre diferentes conceptos importantes para desarrollar la investigación, además de conocer de una mejor manera la situación de la empresa.
  
- c) **Conciliación de datos:** Se verificará la información obtenida con otras fuentes para que la investigación sea más confiable y precisa.

**d) Tablas de Cálculo:** Se crearán tablas de cálculo para reflejar de una manera más sencilla y comprensible los diferentes cálculos que se realizarán de los contratos de leasing según la NIC 17.

### 3.1.6. Validación de la Información

Para validar la información se pretende en primera instancia tomar como referencia los estados financieros auditados de la compañía ABC S.A. De esta forma se podrá conocer la opinión emitida por los auditores externos en el tema de los arrendamientos, y se comprobará con la Norma Internacional de Contabilidad de arrendamientos (NIC17) para así conocer si la opinión emitida está conforme a dicha norma. Además, se realizará una entrevista informal al departamento contable de la compañía con la finalidad de conocer los detalles del registro actual de los arrendamientos y comprobarlo de igual forma con la NIC17. A fin de validar si nuestra interpretación de la norma es adecuada, se pretende contar con el acompañamiento a un especialista en NIIF's, lo cual nos ayudará con la evacuación de dudas referentes a la norma.

## Capítulo IV: Análisis de Registros

### 4.1. Situación Actual de la Compañía

Mediante la entrevista informal realizada al encargado del departamento de contabilidad de la empresa ABC S.A., se recolectó la siguiente información sobre los contratos de arrendamiento

a).La empresa ABC S.A. cuenta con 49 contratos de arrendamientos al 30 de setiembre de 2014, de los cuales treinta y ocho se han establecido con la Arrendadora 1, nueve de ellos con la Arrendadora 2 y dos con la Arrendadora 3. Los activos que se encuentran en arrendamiento son vehículos de administración, ventas y mantenimiento, por otra parte también se encuentran en arrendamiento las handheld, las cuales son utilizadas por los agentes de ventas para realizar la facturación y la toma física de los inventarios.

b).Los contratos de arrendamiento son clasificados según la normativa fiscal vigente, es decir según el decreto 32876 del 6 de diciembre del 2006 con fecha de vigencia del 09 de diciembre de 2006. (Publicado en el Diario Oficial la Gaceta 29 del 9 de febrero de 2006), tomando como base dicha normativa la compañía posee contratos de tipo operativos en función financiera y por lo general la opción de compra es ejecutada al finalizar el contrato.

c).En cuanto al registro inicial de los contratos de arrendamiento se registra únicamente el depósito en garantía como un activo y posteriormente a lo largo del plazo del arrendamiento, las cuotas mensuales, dejando de lado el registro del activo y el pasivo por arrendamiento así como la depreciación de los activos, al no registrar los activos por arrendamiento la empresa tampoco incluye los mismos en el auxiliar de activos fijos, estos son incluidos en este auxiliar solo si es ejecutada la opción de compra al término del contrato por el valor del depósito en garantía. El depósito en garantía se registra en el momento en que es cancelado, como otros activos y al finalizar el contrato el monto del depósito es reclasificado como el valor del activo si se ejecuta la opción de compra. Las cuotas pagadas por contratos de arrendamientos son registradas como un gasto por arrendamiento, presentados en el estado de resultados según su función en la generación de flujos de efectivo de la compañía. Antes del registro de los contratos de arrendamiento por parte del departamento de contabilidad, la auditoría interna realiza una revisión general de los contratos, pero no se cuenta con ningún control ni revisión de las tablas de pagos de estos, únicamente se verifica que los cálculos sean correctos.

d).Actualmente la compañía no realiza la conciliación fiscal de los contratos de arrendamiento según NIC 12, ni los registra según la NIC 17 arrendamientos, así lo señala una salvedad mencionada por parte de la auditoría externa en los estados financieros de la compañía.

## 4.2. Registro según NIC 17 de los Contratos de Arrendamiento

La NIC 17 establece como principio para clasificar los contratos de arrendamientos, el grado en el cual los riesgos y ventajas que se derivan del activo afectan al arrendador o al arrendatario.

Esta norma indica que un arrendamiento se clasificará como financiero, cuando todos los riesgos y ventajas de los activos arrendados son transferidos al arrendatario, de forma contraria, si no se transfieren todos los riesgos y ventajas del activo arrendado, el contrato se clasificará como operativo. Un elemento a considerar al clasificar los arrendamientos es que dependerá principalmente de la esencia económica y naturaleza de la transacción más que de lo que estipule el contrato.

Situaciones que indicarían que un arrendamiento debe ser clasificado como financiero:

- a) Se transfiere la propiedad del activo al final del plazo de arrendamiento
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, y exista certeza razonable al inicio del contrato de que se ejecutará dicha opción.
- c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo.

- d) El valor presente de los pagos mínimos es al menos equivalente al valor razonable del activo, al inicio del arrendamiento.
  - e) Los activos arrendados son tan especializados que solo el arrendatario podría hacer uso de ellos sin realizar modificaciones importantes.
- (IASB,2013, p. A778)

#### 4.2.1. Reconocimiento Inicial

Al establecer un contrato de arrendamiento financiero inicialmente el arrendatario debe reconocer un activo y un pasivo por el mismo monto en el estado de situación financiera, este valor es igual al valor razonable del bien arrendado o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, según cual sea menor.

Para calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita cuando sea posible determinarla, en caso contrario, se utilizará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

La contabilización de las transacciones y eventos que se presenten en un arrendamiento financiero se efectuaran tomando en cuenta en primera instancia su fondo económico y realidad financiera, independientemente de lo que se indique en la parte legal. Aunque la titularidad del bien arrendado no es

transferida al arrendatario, el mismo recibe los beneficios económicos generados a partir del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica.

Si no fueran registrados los activos y pasivos por arrendamiento en el balance de situación, las razones financieras se verían distorsionadas y no reflejarían la realidad de la compañía, por tanto lo correcto sería que el arrendamiento financiero sea reconocido en el estado de situación financiera, como un activo y una obligación a pagar por medio de las cuotas en el futuro.

Al iniciar un arrendamiento financiero es común que una entidad incurra en algunos costos adicionales que surgen al negociar y asegurar los acuerdos correspondientes, todos los costos directamente atribuibles que formen parte del arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo. (IASB, 2013, p. A781)

#### **4.2.2 Medición Posterior**

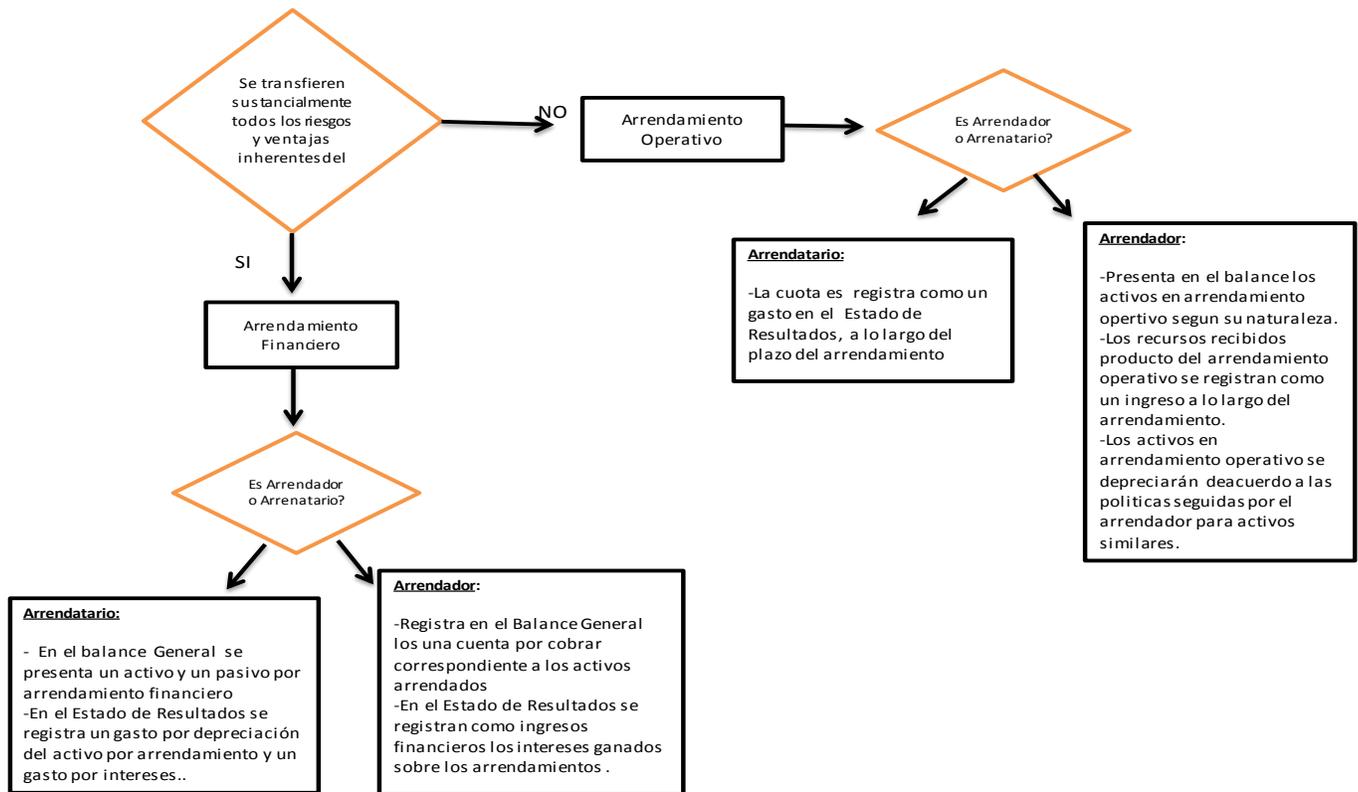
Una vez establecido el contrato y realizado el registro inicial del arrendamiento financiero se inicia el registro de los pagos mínimos por arrendamiento las cuales se dividen respectivamente en dos partes, las cargas financieras derivadas del pasivo por arrendamiento, así como la reducción de la deuda, es decir la amortización del pasivo. Las cargas financieras serán

distribuidas en cada uno de los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, por este medio se obtiene para cada uno de los periodos una tasa de interés constante, la cual se aplica al saldo adeudado o pendiente de amortizar. Cuando existan gastos contingentes, los mismos se registrarán en el periodo en que se incurran.

Producto del registro de los activos en arrendamiento financiero, el arrendatario registrará un gasto financiero correspondiente a la depreciación de dichos activos en cada periodo. Todos los activos arrendados se depreciarán aplicando la misma política de depreciación utilizada para los demás activos depreciables, la contabilización de la depreciación se calculará acorde a lo establecido a la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. Si no existe certeza razonable que el arrendatario al terminar el plazo del arrendamiento obtendrá la propiedad del bien, el activo se depreciará en el plazo del arrendamiento o a lo largo de su vida útil, según cual sea menor.

Cuando se registre un arrendamiento financiero se registrará un gasto por depreciación y un cargo financiero correspondiente a los intereses calculados sobre la deuda, la suma de estos no será igual a la cuota a pagar en cada uno de los periodos, por lo cual no es correcto considerar el importe de la cuota como un gasto. Una vez iniciado el arrendamiento es improbable que el activo y el pasivo por arrendamiento sigan siendo iguales. (IASB, 2013, A782)

Ilustración 5: Clasificación y registro de los arrendamientos según NIC 17



Fuente: Elaboración propia a partir de Norma Internacional de Contabilidad 17. (2001)

#### 4.2.3. Información por revelar

Como parte de la información a revelar en los estados financieros la NIC 17 establece que los arrendatarios revelarán en las notas a los Estados Financieros la siguiente información

- El importe neto en libros para cada clase de activos al final de cada periodo
- El arrendatario deberá realizar una conciliación del importe total de los pagos del arrendamiento futuros al final de cada periodo y el valor presente. Además deberá revelar los pagos mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, así como de su valor presente para los siguientes periodos de tiempo, hasta un año, entre uno y cinco años y a más de cinco años.
- Cuotas contingentes reconocidas como gastos en el periodo
- Si existiera un subarrendamiento operativo no cancelable se revelarían los pagos mínimos futuros por recibir en cada periodo.
- Se debe realizar una descripción general de los contratos en lo que respecta a acuerdos relevantes establecidos en estos como por ejemplo las bases con las que se calculan las cuotas de carácter contingente pactadas, los plazos de renovación en las opciones de compra, así como las cláusulas de actualización y escalonamiento, también debe revelarse si existen restricciones impuestas por el arrendador a la entidad en lo que respecta a endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento. (IASB, 2013, p. A782)

## 4.3. Tratamiento Fiscal de los Contratos de “Leasing”

### 4.3.1 Impuesto sobre la Renta

En Costa Rica el impuesto sobre las utilidades es regulado en la ley 7092 denominada “Ley de impuesto sobre la renta” (1998), la cual rige tanto para personas físicas como para personas jurídicas. Mediante esta ley son gravados los ingresos de actividades lucrativas dentro del territorio nacional.

Los artículos de la ley del impuesto sobre la renta que de alguna forma intervienen en la presente investigación son:

Artículo 1. Impuesto que comprende la Ley, hecho generador y materia imponible.

“...se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el periodo fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley”

Las rentas que generan los activos en arrendamiento de la empresa ABC S.A. son consideradas rentas de fuente costarricense, por lo tanto los recursos obtenidos mediante la utilización de dichos activos serán gravados para efectos fiscales.

Desde el punto de vista de las empresas arrendadoras que obtienen ingresos producto de los arrendamientos que posee, también serán gravados por el fisco al ser empresas domiciliadas en Costa Rica.

Artículo 6, inciso d: Exclusiones de Renta Bruta.

“Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley”

En el caso de las entidades arrendadoras con las que negocia la empresa, las rentas derivadas del establecimiento de contratos de arrendamientos operativos en función financiera, serán gravadas por el impuesto sobre la renta, debido a que el dar activos en arrendamiento forma parte de sus principales actividades lucrativas y cumplen con el principio de habitualidad. Por tanto la compañía no podría optar por dicha exclusión.

Para entidades arrendadoras como los bancos y financieras dedicadas exclusivamente a esta actividad, se considera habitual porque su principal ingreso lo percibe al transar con bienes muebles e inmuebles. Dado que en el contrato de arrendamiento se considera una cláusula de traspaso al final, mediante una opción de compra, se considera que el traspaso se realiza en el momento de firmar el contrato.

Artículo 8, inciso d: Gastos deducibles.

"Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente"...

Actualmente, la compañía posee contratos de arrendamiento de activos que son necesarios para la operación normal de su negocio, el 100% de los vehículos con los cuales opera la compañía actualmente se encuentran en arrendamiento operativo en función financiera o bien ya son propiedad de la misma, pero con anterioridad estaban arrendados. Las máquinas utilizadas por el equipo de ventas para realizar la facturación, de igual forma se encuentran bajo este método de financiamiento.

Dado que tanto los equipos como los vehículos que se encuentran en arrendamiento son necesarios para la compañía en la generación de rentas sujetas al impuesto sobre las utilidades y forman parte de la operación normal de la misma, los costos financieros derivados de los contratos de arrendamiento calculados sobre el saldo de las obligaciones con la arrendadora para adquirir los activos, son deducibles del impuesto sobre la renta; además, los activos que adquiere la compañía no llevan un proceso para terminarlos, por lo cual los intereses no son capitalizables.

Inciso f.

" Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. (...) de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en que se realice la operación..."

La modalidad de contratos operativos en función financiera la cual se encuentra estipulada en el decreto N° 32876 del 06 de diciembre de 2005 artículo 3° establece en el inciso e), que las entidades arrendadoras deberán depreciar el costo de todos los activos que posean de acuerdo a su vida útil, de dicha

depreciación la arrendadora deberá deducir el valor dado para el ejercicio de la opción de compra, de esta manera se indica que la depreciación del bien será deducible únicamente para la entidad arrendante, y no así para la compañía.

Es importante resaltar que para efectos de la vida útil en la depreciación de los activos para efectos fiscales, será la misma tomada de acuerdo a lo indicado en el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta decreto decreto N° 18455-H 21 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. En el decreto mencionado anteriormente se indica que para que la amortización del pasivo sea deducible fiscalmente del impuesto a las utilidades, esta no puede ser mayor que el resultado de aplicar al costo del activo el doble del porcentaje de depreciación, por método de línea recta según se indique para dicho activo en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 9: Incisos d) e i) Gastos no deducibles.

d) " Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley."

La empresa ABC S.A. no cuenta con arrendamientos en el exterior, en el caso de tenerlos la empresa no podría deducir ningún gasto proveniente de

dichos arrendamientos ya que la ley del impuesto sobre la renta no permite deducirlos.

- h) "Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes muebles o inmuebles..."

Si la empresa incurriera en pérdidas provocadas por el traspaso de bienes, derivados de arrendamientos financieros, estas no pueden ser deducibles del impuesto sobre la renta.

#### **4.3.2 Impuesto General Sobre las Ventas**

En nuestro país, el impuesto sobre las ventas es regulado por la ley 6836 "Ley de Impuesto General sobre las Ventas" (1982) y el reglamento de la ley de impuesto general sobre las ventas decreto ejecutivo No. 14082-H, (1982), la que establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y la prestación de servicios

En cuanto a contratos de arrendamiento esta ley menciona en el artículo 2, inciso c), que el arrendamiento de bienes con opción de compra es considerado una venta.

**Artículo 2, Inciso c)**

“La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.”

Por lo tanto, el arrendamiento financiero en nuestro país está gravado con el impuesto general sobre las ventas, de un trece por ciento.

El hecho generador de dicho impuesto se da en el momento de la facturación o al entregar el bien si esta acción se diera antes de facturar el artículo, así lo dispone el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inciso a) para la venta de mercancías.

**Artículo 3, Inciso a)**

“En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero”.

Además, el reglamento de la Ley del Impuesto sobre las Ventas menciona en el artículo 30, inciso c) que en caso de los arrendamientos financieros, la factura deberá ser emitida en la fecha establecida con anterioridad en el contrato.

“En el arrendamiento de mercancías con opción de compra, la factura o comprobante deberá emitirse en la fecha y condiciones establecidas al efecto en el contrato respectivo”

En cuanto a la base para calcular el impuesto sobre las ventas, el capítulo VI, artículo 17 del reglamento de la ley del impuesto sobre las ventas dice que la base imponible de dicho tributo será el valor de mercado de los bienes en arrendamiento.

"En los arrendamientos con opción de compra la referida base será el valor de mercado de la mercadería correspondiente"

El impuesto sobre las ventas se calcula al restar los créditos y débitos fiscales, los mismos deben estar respaldados por sus comprobantes correspondientes, además de ser registrados en la contabilidad del contribuyente.

En el artículo 21, párrafo 2 del reglamento del impuesto sobre las ventas establece que el débito fiscal es el impuesto incluido en todas las facturas de ventas emitidas en el periodo fiscal, en caso de una empresa arrendadora sus débitos fiscales serían el impuesto incluido en el conjunto de facturas emitidas por concepto de arrendamientos financieros.

“El débito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, está constituido por la suma del impuesto detallado o incluido en el valor de las facturas de venta o documentos equivalentes, emitidos durante el período fiscal...por concepto de...arrendamientos con opción de compra...”

Con base en el análisis anterior del impuesto general sobre las ventas y los contratos de arrendamientos financieros, podemos concluir que los bienes adquiridos por la empresa ABC S.A. están sujetos al impuesto general sobre las ventas del trece por ciento, además de que dicho impuesto podrá ser aprovechado como crédito fiscal a la hora de calcular el importe a pagar por concepto de dicho impuesto.

#### 4.4. Registro Actual de la Compañía versus el Registro según NIC 17

Es de vital importancia aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's); para implementar dicha normativa, la compañía debe presentar su información financiera cumpliendo con las características cualitativas fundamentales establecidas en el marco conceptual de las NIIF's, como lo son: la relevancia que consiste en presentar la información financiera que pueda influir en las decisiones tomadas por los usuarios, es decir, que tenga un valor confirmatorio al permitirle comprobar evaluaciones anteriores y un valor predictivo que les permita predecir resultados futuros. Estos dos elementos están relacionados ya que un valor predictivo en el futuro también tiene valor confirmatorio, esto ayuda a los usuarios de los estados financieros a corregir y mejorar los procesos empleados en predicciones anteriores. Otra característica cualitativa fundamental es la representación fiel, para que exista esta característica la información debe representar fielmente los fenómenos, por tanto la información debe ser completa, neutra y libre de error.

Para efectos de esta investigación es de gran interés conocer los aspectos relevantes de la compañía en lo que respecta a los contratos de arrendamiento, con la finalidad de determinar si los registros contables están acorde con lo estipulado en la NIC 17.

Para realizar este proceso, en primer lugar se debe realizar un análisis completo de los elementos que componen dicha directriz, esto con el fin de comprender cuál es la forma correcta de presentar los arrendamientos en los estados financieros. Posteriormente, teniendo un panorama más claro de cada uno de los elementos y lineamientos plasmados en esta norma, se procede a indagar sobre el manejo, registro y presentación que realiza la compañía de los contratos de arrendamiento, para finalmente comparar los métodos que utiliza la empresa con lo establecido en la NIC 17.

Es necesario como parte de la comparación, desarrollar cada uno de los elementos de los arrendamientos financieros para identificar el incumplimiento de la norma en cada uno de ellos y realizar posteriormente los ajustes correspondientes.

La empresa ABC S.A. ha establecido contratos de arrendamiento operativos en función financiera los cuales como se mencionó anteriormente, según la NIC 17 se clasifican como financieros ya que cumplen con todas las características de los mismos.

La NIC 17 establece en el registro inicial de los contratos de arrendamiento, se debe registrar un activo por arrendamiento, por el monto que

corresponde al valor razonable del bien arrendado o al valor presente de los pagos mínimos si este fuera menor. La compañía ABC S.A., tanto en la presentación de sus estados financieros como en sus registros auxiliares de activos, no presenta los activos por arrendamiento, lo que difiere de la normativa.

Al inicio del arrendamiento, la empresa arrendadora solicita a la compañía como parte del valor residual garantizado un monto que por lo general equivale a un veinte por ciento del valor del activo arrendado, jurídicamente recibe el nombre de depósito en garantía, el cual tiene la función de responder por cualquier incumplimiento en el pago de lo establecido en el contrato. Jurídicamente el contrato indica que una vez terminado el arrendamiento la arrendadora deberá entregar al arrendatario dicho monto y a partir de esa fecha el mismo tiene un plazo de un mes para pagar al arrendador dicho monto y ejercer la opción de compra para adquirir el bien, el arrendador está en la obligación de entregar la titularidad del bien al arrendatario.

El depósito en garantía cancelado al inicio del arrendamiento es contabilizado como un activo, en la sección de otros activos del Estado de situación financiera, esto en el registro inicial; posteriormente, la empresa, al concluir el contrato y ejercer la opción de compra, paga el monto equivalente al depósito en garantía a la arrendadora, producto de esta transacción contablemente la compañía registra el activo ya de su propiedad por dicho

importe, y lo deprecia según indica la tabla de depreciación del reglamento de impuesto sobre la renta.

La NIC 17 define el valor residual garantizado como la cuantía máxima que pagaría el arrendatario a cambio del bien. Las NIIF's establecen en la NIC 16 que se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades planta y equipo que tengan un costo significativo con relación al costo total del elemento, así mismo indica que los beneficios económicos futuros incorporados en un activo se consumen principalmente a través de su utilización, el depósito en garantía es entregado a la compañía arrendadora y no genera flujos de efectivo en consecuencia el monto cancelado como depósito en garantía no puede considerarse como parte del activo arrendado en el momento de su pago. En cuanto a la depreciación, la NIC 16 indica en el párrafo 53 "El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual...", lo que confirma que el depósito en garantía debe registrarse de manera separada y no está sujeto a depreciación, es importante indicar que los depósitos en garantía pagados por la compañía son en dólares, por tanto, no son sujetos a devaluación por cuanto se recupera su valor monetario en esa moneda. En síntesis, los depósitos en garantía deben ser presentados por separado como otros activos en el estado de situación financiera inicialmente y, al finalizar el contrato, si se ejecuta la opción de compra y los activos se transfieren al arrendatario, el costo de dichos activos sería el monto del depósito en garantía debidamente colonizado al tipo de cambio en la fecha de la transacción.

En el registro inicial de los contratos de arrendamiento la norma indica que como contrapartida del activo por arrendamiento se debe presentar un pasivo por arrendamiento financiero por el mismo valor, que corresponde a la deuda adquirida a cambio del bien.

Por tanto, al igual que en los activos por arrendamiento, la compañía no registra en los auxiliares, ni en los estados financieros dichas obligaciones a pagar a las arrendadoras en el plazo del contrato. Esto trae como resultado que la entidad no refleje en sus estados financieros su nivel real de endeudamiento.

Como parte de la medición posterior las cuotas del arrendamiento financiero deben ser contabilizadas en dos partes, una que corresponde a un gasto por intereses y otra que corresponde a la amortización del pasivo por arrendamiento registrado al inicio del contrato; por lo anterior, es necesario que los pasivos por arrendamiento se encuentren incluidos en el auxiliar de cuentas a pagar con el fin de tener un control sobre el saldo adeudado de cada contrato a lo largo del plazo. La porción correspondiente a la carga financiera debe ser registrada como un gasto por intereses en el estado de resultados.

ABC S.A. presenta en su estado de resultados como un gasto por arrendamiento la totalidad de la cuota, sin tomar en cuenta lo que indica la norma. La NIC 17 define que la cuota de los arrendamientos operativos se debe contabilizar como un gasto de forma lineal a lo largo del periodo del

arrendamiento. Al estar incluidos los contratos de arrendamientos de la empresa ABC S.A. dentro de la categoría de arrendamientos financieros, al asumir los riesgos derivados del activo como lo indica la norma, podemos afirmar que el registro es incorrecto.

Como parte de la medición posterior de los arrendamientos en la NIC 17 se establece que los activos arrendados serán sujetos a depreciación, la misma será calculada y contabilizada conforme a las bases establecidas en la *NIC 16 Propiedad Planta y Equipo*, se tomarían en primera instancia dicha norma si existiese certeza razonable de que obtendrá la propiedad al término del contrato, de lo contrario el plazo que se utilizará para depreciar el activo arrendado será el periodo menor entre el plazo del arrendamiento o la vida útil del bien. En caso de no existir certeza razonable de que la compañía ejerza la opción de compra sería correcto afirmar que el activo arrendado se depreciaría en el plazo del contrato. La compañía deberá presentar en cada uno de los periodos un cargo por depreciación correspondiente a los activos arrendados, además es importante tener un control auxiliar sobre estos, donde sea posible visualizar la depreciación acumulada de cada uno de ellos y el valor neto de los activos.

## Matriz 5: Comparativo Situación Actual ABC S.A - NIC17

Variable	Situación Actual Roma Prince S.A.	NIC 17
Depositos en garantía	El depósito en garantía se registra en el momento en que es cancelado, como otros activos y al finalizar el contrato el monto del depósito reclasificado como el valor del activo si se ejecuta la opción de compra.	El depósito en garantía se registra en el momento en que es cancelado, como otros activos y al finalizar el contrato el monto del depósito reclasificado como el valor del activo si se ejecuta la opción de compra.
Activo por Arrendamiento	No se registran los activos en arrendamiento	Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.(Párrafo 20, NIC 17)
Pasivo por Arrendamiento	No se registran los pasivos por arrendamiento	Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.(Párrafo 20, NIC 17)
Cuota	Las cuotas pagadas por contratos de arrendamientos son registradas como un gasto por arrendamiento.	Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva.(Párrafo 25, NIC 17)
Intereses	Los intereses son registrados como parte de la cuota directamente al gasto por arrendamiento.	Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva.(Párrafo 25, NIC 17)
Depreciación	Al no registrar los activos por arrendamiento, no es registrada la depreciación	El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo...Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.(Párrafo 27, NIC17)

Fuente: Elaboración propia a partir de Norma de Contabilidad 17 (2001)

## Capítulo V: Propuesta de Implementación

### 5.1. Registro de los Contratos de Arrendamiento de la compañía según NIC 17

Los contratos de arrendamiento realizados por la compañía ABC S.A. han sido registrados como arrendamientos operativos, lo cual no es correcto según la NIC 17, dado que los contratos establecen que la compañía arrendataria en este caso ABC S.A. asume todos los riesgos y beneficios derivados del activo arrendado, es decir son contratos financieros según esta misma norma, en cuanto a los registros contables de los contratos de arrendamiento se encontró que no existe control ni registro sobre los activos y pasivos en arrendamiento, fiscalmente la empresa ha deducido de manera correcta el gasto correspondiente a la cuota de los contratos de arrendamiento en cada uno de los periodos, como lo establece el decreto ejecutivo que regula el tratamiento de los arrendamientos fiscalmente.

#### 5.1.1. Activos por Arrendamiento

En primera instancia, determinamos el importe actual de los activos por arrendamiento, con este fin se solicitó al departamento contable financiero de la compañía ABC S.A. los contratos de arrendamientos vigentes al 30 de setiembre de 2014.

Una vez obtenidos los contratos se analizó cada uno de los mismos para identificar los tipos de activos que se encuentran en arrendamiento, así como la fecha de inicio de los contratos, la fecha de finalización, el tipo de contrato, el importe de depreciación mensual, la depreciación acumulada y el valor de los activos arrendados.

Al determinar el plazo del arrendamiento pudimos identificar el periodo por el cual el activo había estado en manos de la compañía y con esta información logramos determinar a cuanto equivale el importe de la depreciación acumulada al 30 de setiembre de 2014, así mismo se identificó el valor en libros de cada uno de los activos arrendados, y la cantidad de periodos sobre los cuales se debería continuar depreciando el activo.

A fin de determinar el importe que debió registrarse como depreciación acumulada en cada uno de los periodos desde que el contrato fue formalizado y hasta el momento en el que es realizado el ajuste, nos dimos a la tarea en primera instancia de constatar en cada uno de los contratos la fecha de inicio de los mismos, es importante obtener este dato para realizar el cálculo de los periodos acumulados sin registrar a la fecha del ajuste, además de esto le permite a la compañía determinar por diferencia la cantidad de periodos restantes por depreciar para cada uno de los activos.

La depreciación por calcular para los contratos de arrendamiento financiero que posee la empresa ABC S.A. se realizará, por medio del método de depreciación línea recta, el cual es calculado con la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{\text{Valor del activo} - \text{Valor residual}}{\text{Plazo del Contrato}}$$

Para realizar el cálculo de la depreciación se toma en cuenta el plazo del contrato y no la vida útil del bien arrendado ya que la NIC 17 indica en su medición posterior:

Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea menor. (IASB, 2013, p.781)

El importe depreciable en este caso el valor del activo, para cada uno de los activos arrendados debe ser distribuido en los periodos del arrendamiento.

Una vez determinado el importe mensual de depreciación para cada uno de los periodos se debe realizar el cálculo de la depreciación acumulada al 30 de

setiembre de 2014, la cual se obtiene multiplicando el número de meses de depreciación acumulada por la depreciación mensual calculada por el método de línea recta. Dicho cálculo se realiza individualmente para cada uno de los contratos de las diferentes arrendadoras, lo cual también permitirá determinar el monto del activo neto con el fin de realizar los ajustes correspondientes y de permitir a la compañía tener un panorama a futuro acerca del importe a depreciar en los periodos siguientes.

Tabla 1: Cálculo depreciación acumulada activos Arrendadora 1, expresada en colones, al 30 de setiembre de 2014.

CONTRATO	FECHA INICIO	FECHA AJUSTE	PLAZO ARRENDAMIENTO	MESES ACUMULADOS DEPRECIACION	VALOR ACTIVO	DEPRECIACION MENSUAL	DEPRECIACION ACUMULADA
450010279	10/11/2010	30/09/2014	48	47	10.897.860,00	227.038,75	10.670.821,25
450010342	10/11/2010	30/09/2014	48	47	26.368.272,00	549.339,00	25.818.933,00
450010574	10/12/2010	30/09/2014	48	46	8.796.290,75	183.256,06	8.429.778,64
450012593	10/01/2012	30/09/2014	48	33	9.708.173,71	202.253,62	6.674.369,42
450012638	10/12/2011	30/09/2014	48	34	9.606.895,91	200.143,66	6.804.884,60
450012846	10/12/2011	30/09/2014	48	33	13.181.823,90	274.621,33	9.062.503,93
450013651	10/04/2012	30/09/2014	48	29	18.952.140,00	394.836,25	11.450.251,25
450013692	10/05/2012	30/09/2014	42	28	25.806.982,00	614.451,95	17.204.654,67
450013819	10/06/2012	30/09/2014	42	27	25.622.664,40	610.063,44	16.471.712,83
450013820	10/06/2012	30/09/2014	42	27	25.622.664,40	610.063,44	16.471.712,83
450014076	10/06/2012	30/09/2014	42	27	25.622.664,40	610.063,44	16.471.712,83
450014191	10/06/2012	30/09/2014	42	27	25.622.664,40	610.063,44	16.471.712,83
450014283	10/06/2012	30/09/2014	42	27	26.050.048,00	620.239,24	16.746.459,43
450014646	10/09/2012	30/09/2014	48	24	14.233.069,50	296.522,28	7.116.534,75
450014690	10/08/2012	30/09/2014	48	25	9.457.718,40	197.035,80	4.925.895,00
450014691	10/08/2012	30/09/2014	48	25	9.457.718,40	197.035,80	4.925.895,00
450015095	10/12/2012	30/09/2014	48	22	19.617.780,00	408.703,75	8.991.482,50
450015802	10/03/2013	30/09/2014	48	18	10.495.472,00	218.655,67	3.935.802,00
450015918	10/04/2013	30/09/2014	48	18	10.534.325,43	219.465,11	3.950.372,04
450015976	10/03/2013	30/09/2014	42	18	25.815.729,60	614.660,23	11.063.884,11
450015977	10/03/2013	30/09/2014	42	19	25.815.833,58	614.662,70	11.678.591,38
450016032	10/03/2013	30/09/2014	48	18	16.894.733,53	351.973,62	6.335.525,07
450016641	10/06/2013	30/09/2014	48	9	15.828.970,86	329.770,23	2.967.932,04
450016912	10/09/2013	30/09/2014	48	12	23.583.919,86	491.331,66	5.895.979,97
450016963	10/08/2013	30/09/2014	48	14	8.477.445,08	176.613,44	2.472.588,15
450016964	10/08/2013	30/09/2014	48	14	8.477.445,08	176.613,44	2.472.588,15
450017260	10/01/2014	30/09/2014	42	9	25.112.480,00	597.916,19	5.381.245,71
450017410	10/08/2014	30/09/2014	42	2	27.480.600,00	654.300,00	1.308.600,00
450017411	10/08/2014	30/09/2014	42	2	27.480.600,00	654.300,00	1.308.600,00
450017424	10/03/2014	30/09/2014	42	7	28.011.816,00	666.948,00	4.668.636,00
450017425	10/03/2014	30/09/2014	42	7	28.011.816,00	666.948,00	4.668.636,00
450017426	10/05/2014	30/09/2014	42	5	27.554.184,00	656.052,00	3.280.260,00
450017427	10/05/2014	30/09/2014	42	5	27.554.184,00	656.052,00	3.280.260,00
450017428	10/05/2014	30/09/2014	42	5	27.554.184,00	656.052,00	3.280.260,00
450017552	10/03/2014	30/09/2014	48	7	22.676.232,00	472.421,50	3.306.950,50
450018004	10/06/2014	30/09/2014	48	4	10.448.665,50	217.680,53	870.722,13
450018006	10/01/2014	30/09/2014	48	4	14.526.193,50	302.629,03	1.210.516,13
450018791	10/08/2014	30/09/2014	42	2	27.480.600,00	654.300,00	1.308.600,00
450018864	10/08/2014	30/09/2014	42	2	27.480.600,00	654.300,00	1.308.600,00
					<b>771.921.460,19</b>		<b>290.664.464,12</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Tabla 2: Cálculo depreciación acumulada activos Arrendadora 2, expresada en colones, al 30 de setiembre 2014

CONTRATO	FECHA INICIO	FECHA AJUSTE	PLAZO ARRENDAMIENTO	MESES ACUMULADOS DEPRECIACION	VALOR ACTIVO	DEPRECIACION MENSUAL	DEPRECIACION ACUMULADA
10067	04/12/2009	30/09/2014	60	58	17.940.620,09	299.010,33	17.342.599,42
10143	18/01/2010	30/09/2014	60	57	25.661.656,61	427.694,28	24.378.573,78
10459	03/05/2010	30/09/2014	60	53	22.961.021,40	382.683,69	20.282.235,57
10509	20/05/2010	30/09/2014	60	53	24.100.537,35	401.675,62	21.288.807,99
10576	09/06/2010	30/09/2014	60	52	24.632.471,55	410.541,19	21.348.142,01
11104	04/11/2010	30/09/2014	60	47	26.281.634,09	438.027,23	20.587.280,04
11906	05/08/2011	30/09/2014	48	38	19.343.257,94	402.984,54	15.313.412,53
11924	18/08/2011	30/09/2014	48	38	15.761.842,74	328.371,72	12.478.125,50
12173	12/09/2011	30/09/2014	48	36	34.320.847,99	715.017,67	25.740.635,99
					<b>211.003.889,76</b>		<b>178.759.812,84</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Tabla 3: Cálculo depreciación acumulada activos Arrendadora 3, expresada en colones, al 30 de setiembre de 2014.

CONTRATO	FECHA INICIO	FECHA AJUSTE	PLAZO ARRENDAMIENTO	MESES ACUMULADOS DEPRECIACION	VALOR ACTIVO	DEPRECIACION MENSUAL	DEPRECIACION ACUMULADA
5520	07/10/2011	30/09/2014	48,00	36	26.971.427,22	561.904,73	20.228.570,42
5635	24/11/2011	30/09/2014	36,00	35	89.957.317,98	2.498.814,39	87.458.503,59
					<b>116.928.745,20</b>		<b>107.687.074,01</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Se comprobó que dentro de los registros contables de la compañía estuvieran los depósitos en garantía para cada uno de los contratos vigentes y que los montos coincidieran con los que se indica en cada contrato.

Cuadro 1: Cantidad de contratos vigentes según tipo de activo al 30 de setiembre de 2014.

TIPO DE ACTIVOS	CANTIDAD
CAMION (DISTRIBUCION)	27
PICK UP (DISTRIBUCION)	9
PARTICULAR (ADMINISTRACION)	12
EQUIPO DE COMPUTO MOVIL	1
<b>TOTAL CONTRATOS</b>	<b>49</b>

Nota: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

El importe total de los activos por arrendamiento es de ₡1,099,854,095.15, dicho monto está constituido por los siguientes grupos de activos, vehículos de distribución ₡806,641,351.28, vehículos de administración ₡ 203,255,425.89 y las máquinas handheld por un monto de ₡89,957,317. 98.

Cuadro 2: Activos en arrendamiento según tipo de activo, al 30 de setiembre de 2014.

TIPO DE ACTIVO	MONTO
CAMION (DISTRIBUCION)	₡695.651.481,85
PICK UP (DISTRIBUCION)	₡110.989.869,44
PARTICULAR (ADMINISTRACION)	₡203.255.425,89
EQUIPO DE COMPUTO MOVIL	₡89.957.317,98
<b>Total general</b>	<b>₡1.099.854.095,15</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Tabla 4: *Composición de los activos arrendamiento totales, según tipo de activo al 30 de setiembre de 2014.*

TIPO DE ACTIVO	ACTIVO TOTAL	DEPRECIACION ACUMULADA	ACTIVO NETO
CAMION (DISTRIBUCION)	¢695.651.481,85	¢323.156.878,11	¢372.494.603,74
PICK UP (DISTRIBUCION)	¢110.989.869,44	¢72.626.116,12	¢38.363.753,32
PARTICULAR (ADMINISTRACION)	¢203.255.425,89	¢93.869.853,16	¢109.385.572,73
EQUIPO DE COMPUTO MOVIL	¢89.957.317,98	¢87.458.503,59	¢2.498.814,39
<b>Total general</b>	<b>¢1.099.854.095,15</b>	<b>¢577.111.350,97</b>	<b>¢522.742.744,18</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Como mencionamos anteriormente, es necesario para el registro de los activos por arrendamiento determinar el importe total de activos arrendados con el fin de realizar el registro inicial de los arrendamientos según la NIC 17, el cual la compañía ABC S.A. no realizó. Como podemos observar en el cuadro anterior el importe de activos asciende a ¢1.099.854.095,15, de los cuales la empresa debió registrar al 30 de setiembre de 2014 el monto de ¢577.111.350,97 por concepto de depreciación, generando como resultado un monto de activos por arrendamiento netos por ¢522.742.744,18.

### 5.1.2 Pasivos por Arrendamiento

Como establece la NIC 17 en el registro inicial de los contratos de arrendamiento se debe registrar un activo y un pasivo por arrendamiento por el mismo importe, cabe destacar que el total de los contratos de arrendamiento establecidos por la compañía ABC S.A. se realizaron en moneda extranjera, en

este caso en dólares americanos, por lo tanto, los saldos de cada uno de los contratos deben estar representados en el auxiliar de pasivos en esa moneda. Los estados financieros de la compañía son presentados en colones por lo que dichos saldos de pasivos deben ser representados en colones al tipo de cambio del cierre de periodo.

Las amortizaciones realizadas a dichos contratos desde su inicio hasta el periodo fiscal 2014, deben ser aplicadas al saldo total de cada uno de los contratos, para determinar a cuánto ascienden los pasivos por arrendamiento. Se debe realizar el registro inicial de los pasivos por arrendamiento, es decir la totalidad del pasivo y posteriormente realizar el registro de los abonos correspondientes.

Como parte del registro inicial determinamos el monto adeudado a cada una de las arrendadoras, además de ingresar en el auxiliar de cuentas por pagar el saldo adeudado neto en dólares y colones.

*Cuadro 3: Importe total de pasivos en arrendamiento según tipo de activo al 30 de setiembre de 2014.*

TIPO DE ACTIVO	MONTO
CAMION (DISTRIBUCION)	¢695.651.481,85
PICK UP (DISTRIBUCION)	¢110.989.869,44
PARTICULAR (ADMINISTRACION)	¢203.255.425,89
EQUIPO DE COMPUTO MOVIL	¢89.957.317,98
<b>Total general</b>	<b>¢1.099.854.095,15</b>

Fuente: Fuente contratos de arrendamiento ABC SA.

Como se mencionó anteriormente, los pasivos por arrendamiento son realizados en dólares, en consecuencia los saldos de los pasivos deben quedar registrados en dicha moneda, inclusive las tablas de pago suministradas por las arrendadoras establecen que las cuotas deben ser canceladas en dólares según la fecha indicada en las tablas de pago.

Actualmente, la compañía ABC S.A. no ha registrado dentro de sus obligaciones en los estados financieros los pasivos por arrendamiento desde su inicio, aunque en la NIC 17 se indica que en el registro inicial de los contratos de arrendamiento se deben registrar un activo y un pasivo por el mismo importe, en este caso se registra únicamente el saldo a la fecha del ajuste de cada uno de los pasivos, debido a que los periodos anteriores se encuentran cerrados, producto de esto se registrará el activo y el pasivo netos, y la diferencia existente entre ambos será registrada contra las utilidades no distribuidas, aplicando así lo indicado en la NIC 8.

Una vez realizados los cálculos, se determinó que el saldo adeudado por concepto de contratos de “leasing” es de \$1,056,886.40 que al 30 de setiembre de 2014; dicho monto en colones equivale a ₡576,552,668.93, de los cuales \$957,055.40 (₡522,092,861.81) se le adeudan a la Arrendadora 1, \$75,573.13 a la Arrendadora 2 (₡41,226,653.88) y \$24,257.87 a la Arrendadora 3 (₡13,233,153.24).

Cuadro 4: *Saldos pasivos por arrendamiento según arrendadora al 30 de setiembre de 2014.*

ACREEDOR	SALDO ADEUDADO
Arrendadora 1	\$957,055.40
Arrendadora 3	\$24,257.87
Arrendadora 2	\$75,573.13
<b>Total general</b>	<b>\$1,056,886.40</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Cuadro 5: *Saldos pasivos por arrendamiento según arrendadora al 30 de setiembre de 2014.*

ACREEDOR	SALDO ADEUDADO
Arrendadora 1	¢522,092,861.81
Arrendadora 3	¢13,233,153.24
Arrendadora 2	¢41,226,653.88
<b>Total general</b>	<b>¢576,552,668.93</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Podemos decir que el registro inicial de los pasivos por arrendamiento debió ser por el importe de \$2,098,640.20, desde el inicio de los contratos a la fecha la compañía debió registrar una amortización de \$1,041,753.80.

Tabla 5: *Composición del total de pasivos por arrendamiento según arrendadora, al 30 de setiembre de 2014*

ARRENDADORA	TOTAL PASIVO	AMORTIZACION	SALDO PASIVO
Arrendadora 1	\$1,474,387.80	\$517,332.40	\$957,055.40
Arrendadora 3	\$228,207.63	\$203,949.76	\$24,257.87
Arrendadora 2	\$396,044.78	\$320,471.65	\$75,573.13
<b>Total general</b>	<b>\$2,098,640.20</b>	<b>\$1,041,753.80</b>	<b>\$1,056,886.40</b>

Fuente: Fuente contratos de arrendamiento ABC SA.

### 5.1.3. Cuotas del Arrendamiento Financiero

Al realizar la investigación y revisión de los registros contables de la compañía en lo que respecta a contratos de “leasing”, se encontró que los contratos financieros son registrados como operativos, por lo tanto, las cuotas fueron presentadas en cada uno de los periodos como un gasto según el área donde fuera utilizado el activo para generar flujos de efectivo desde el inicio del contrato hasta la fecha.

Con el fin de registrar correctamente la cuota, deben ser identificados los gastos o las cuotas anteriores contabilizadas erróneamente para que estos importes puedan ser reclasificados correctamente como lo indica la NIC 17, es decir, deben ser distribuidos entre amortización al principal e intereses.

El importe total de las cuotas registradas como arrendamiento operativo desde el inicio de los contratos es equivalente a  $\text{C}\$633.314.223,43$  al 30 de setiembre de 2014; fiscalmente la empresa se encuentra al día con la administración tributaria debido a que se dedujo del impuesto sobre la renta el importe total de la cuota, monto que es permitido deducir al ser contratos que presentan todas las características de un arredramiento operativo en función financiera. Por otra parte, el registro de las cuotas no se realizó acorde a lo

establecido en la NIC 17, la cual indica que según las características que presentan los contratos estos se clasifican como arrendamientos financieros.

Los montos cancelados a las arrendadoras se desglosan de la siguiente manera:

*Cuadro 6: Importe de cuotas canceladas según arrendadora, al 30 de setiembre 2014.*

ARRENDADORA	MONTO DE CUOTAS PAGADAS
Arrendadora 1	¢325,212,062
Arrendadora 2	¢199,579,298
Arrendadora 3	¢108,522,864
<b>Total general</b>	<b>¢633,314,223</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

De acuerdo con la NIC 17, las cuotas deben ser fraccionadas en dos partes al momento de su registro, una porción corresponde a la amortización del pasivo registrado al inicio del contrato y la otra porción corresponde a la carga financiera derivada del pasivo por arrendamiento.

El monto que debió ser registrado como intereses del total de la cuota registrada al gasto como arrendamiento operativo al 30 de setiembre de 2014 asciende al monto de ¢109.725.192,06 y el monto restante debió registrarse como amortización del pasivo, este monto asciende a ¢523.589.031,38.

Tabla 6: *Distribución de cuotas canceladas según arrendadora, al 30 de setiembre de 2014.*

ARRENDADORA	MONTO DE CUOTAS PAGADAS	INTERESES	AMORTIZACION PASIVO
Arrendadora 1	₪325,212,062	₪72,485,558	₪252,726,504
Arrendadora 2	₪199,579,298	₪34,044,055	₪105,327,284
Arrendadora 3	₪108,522,864	₪3,195,580	₪165,535,243
<b>Total general</b>	<b>₪633,314,223</b>	<b>₪109,725,192</b>	<b>₪523,589,031</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Los contratos de arrendamiento registrados por la compañía ABC S.A. en la actualidad tuvieron un efecto fiscal desde el periodo 2010, es decir, desde dicho periodo la compañía realiza el registro de esta manera, por lo tanto para efectos de elaborar los ajustes, se debe tomar en cuenta el efecto acumulado correspondiente a cada contrato a fin de determinar cómo sería la situación actual de la compañía si se hubiera registrado correctamente dichos contratos, es decir, como lo indica la NIC 17 arrendamientos.

A continuación se detallan las cuotas registradas por la compañía desde el periodo 2010 hasta el 30 de setiembre de 2014.

Tabla 7: *Importe de cuotas canceladas según periodo fiscal, al 30 de setiembre 2014.*

ARRENDADORA	2010	2011	2012	2013	2014	Total general
Arrendadora 1		₡10,633,154.21	₡35,247,306.77	₡105,465,255.80	₡173,866,345.10	₡325,212,061.87
Arrendadora 2	₡12,182,418.68	₡31,726,174.68	₡51,407,854.00	₡50,783,654.57	₡53,479,196.13	₡199,579,298.06
Arrendadora 3			₡31,912,966.50	₡37,271,831.00	₡39,338,066.00	₡108,522,863.50
<b>Total general</b>	<b>₡12,182,418.68</b>	<b>₡42,359,328.89</b>	<b>₡118,568,127.27</b>	<b>₡193,520,741.37</b>	<b>₡266,683,607.22</b>	<b>₡633,314,223.43</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

#### 5.1.4. Ajustes a Utilidades no Distribuidas

Debido a que los periodos contables anteriores al estudio fueron cerrados, es decir, al final de cada periodo las cuentas de gastos e ingresos fueron presentadas en los estados de resultados y el importe correspondiente a estos generaron una utilidad o pérdida para cada periodo, los efectos producto de los ajustes en los estados financieros a partir del registro correcto de los contratos de arrendamiento y que tengan un efecto en resultados deben ser registrados acreditando o debitando según corresponda la cuenta de utilidades no distribuidas. Es decir, que su efecto debió ser registrado como gasto o ingreso en cada uno de los periodos por medio de la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

En el caso de los contratos de arrendamiento se debe registrar un débito por el total de los activos por arrendamiento con los cuales cuenta la compañía.

Así mismo, se debe registrar un crédito por depreciación acumulada, lo cual nos da como resultado el activo neto.

Al tomar el monto de los activos netos y deducirle la depreciación acumulada al 30 de setiembre de 2014, da como resultado el valor de los activos netos de la compañía. Se determinó que el importe de los activos en arrendamiento netos ascendía al monto de ¢522.742.744,18, de los cuales ¢481.256.996,07 corresponden a los activos arrendados a la Arrendadora 1, ¢9.241.671,19 a la Arrendadora 3 y ¢32.244.076,92 a la Arrendadora 2.

*Tabla 8: Activos en arrendamiento netos según arrendadora al 30 de setiembre 2014.*

ARRENDADORA	ACTIVOS EN ARRENDAMIENTO	DEPRECIACION ACUMULADA	ACTIVO NETO
Arrendadora 1	¢771,921,460.19	¢290,664,464.12	¢481,256,996.07
Arrendadora 2	¢211,003,889.76	¢178,759,812.84	¢32,244,076.92
Arrendadora 3	¢116,928,745.20	¢107,687,074.01	¢9,241,671.19
<b>Total general</b>	<b>¢1,099,854,095.15</b>	<b>¢577,111,350.97</b>	<b>¢522,742,744.18</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

En lo que respecta al registro por arrendamiento se debe registrar el importe correspondiente al pasivo neto a la fecha en la cual se realizarán los ajustes, en este caso al 30 de setiembre de 2014; se registrará el pasivo neto, es decir, el monto adeudado a cada una de las arrendadoras al cierre del periodo

2014; dicho importe será determinado tomando el monto que debió registrarse inicialmente en cada uno de los contratos como pasivo por arrendamiento financiero, deduciendo de cada uno de los mismos la amortización realizada a cada contrato en cada uno de los periodos anteriores, de esta manera también será deducido del importe inicial, el efecto cambiario generado por los pasivos por arrendamiento desde el establecimiento del contrato y producto de la conversión de los dólares adeudados a cada una de las arrendadoras a colones en cada periodo.

*Tabla 9: Pasivos por arrendamiento netos según arrendadora al 30 de setiembre 2014.*

ARRENDADORA	PASIVOS POR ARRENDAMIENTO	AMORTIZACION PASIVO	DIFERENCIAS CAMBIARIAS PASIVO	PASIVO NETO
Arrendadora 1	¢771,921,460.19	¢252,726,504.16	(¢2,754,368.67)	¢521,949,324.70
Arrendadora 2	¢211,003,889.76	¢165,535,243.32	¢4,253,456.54	¢41,215,189.90
Arrendadora 3	¢116,928,745.20	¢105,327,283.90	(¢1,629,460.97)	¢13,230,922.28
<b>Total general</b>	<b>¢1,099,854,095.15</b>	<b>¢523,589,031.38</b>	<b>(¢130,373.10)</b>	<b>¢576,395,436.88</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Para calcular el importe que tendrá efecto sobre las utilidades acumuladas debemos determinar, como se mencionó anteriormente, el monto correspondiente al activo neto, a este se le debe deducir el importe que se obtuvo como resultado del pasivo neto y, la diferencia entre los mismos será registrada como un aumento o disminución de las utilidades acumuladas; es decir, si el resultado de aplicar esta fórmula es negativo o dicho de otra forma el pasivo neto es mayor al activo neto da como resultado una disminución de las utilidades

acumuladas, por el contrario si los activos netos son mayores a los pasivos netos se deberían aumentar las utilidades acumuladas.

Tabla 10: *Ajuste a utilidades acumuladas según arrendadora, al 30 de setiembre 2014.*

ARRENDADORA	ACTIVO NETO	PASIVO NETO	AJUSTE UTILIDADES
Arrendadora 1	¢481,256,996	¢521,949,325	(¢40,692,329)
Arrendadora 2	¢32,244,077	¢41,215,190	(¢8,971,113)
Arrendadora 3	¢9,241,671	¢13,230,922	(¢3,989,251)
<b>Total general</b>	<b>¢522,742,744</b>	<b>¢576,395,437</b>	<b>(¢53,652,693)</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

## 5.2. Asientos de Ajuste Propuestos

Una vez analizada la NIC 17 y su comparación con la información financiera presentada por la compañía ABC S.A. en sus estados financieros, referente a sus contratos de arrendamiento, se determinó que como indica la NIC 8, se dio un error en el registro de los contratos de arrendamiento desde el inicio de los mismos. La NIC 8 establece que un error se presenta cuando se reconoce, valora o presenta información de forma incorrecta. Además, en esta NIC se indica que cuando existen errores materiales de periodos anteriores los mismos deben ser corregidos de forma retroactiva hasta donde sea practicable determinar el importe a corregir de dicho error. La empresa ABC S.A. según la NIC 17, no realizó los registros correctos de los contratos de arrendamiento, por tanto debe realizar una corrección retroactiva de este error y además, como lo

indica la NIC 8, debe realizar una reexpresión de su información comparativa presentada en periodos anteriores desde que se originó el error.

La empresa ABC S.A., al realizar el registro de sus contratos de arrendamiento como arrendamientos operativos, no reflejó dentro de su información financiera el monto de sus activos arrendados así como de sus pasivos. En el caso de los pasivos la empresa, para efectos del estudio, se procedió a determinar el importe de las amortizaciones realizadas para cada una de las arrendadoras en cada periodo fiscal anterior con el fin de determinar al 30 de setiembre de 2014 cuánto era el monto adeudado a cada una de las arrendadoras, es decir, el pasivo neto y, para precisar el monto de los pasivos netos se calculó para cada periodo el importe de diferencial cambiario derivado de los contratos de arrendamiento, debido a que los mismos como se mencionó con anterioridad fueron realizados en dólares americanos.

En el caso de los activos por arrendamiento la compañía no registró ni el activo ni su depreciación, por lo cual para efectos de la NIC 17 y el registro adecuado de los contratos de arrendamiento era necesario determinar a cuánto ascendía el importe de la depreciación acumulada para cada uno de los periodos anteriores con el fin de presentar en los estados financieros correctamente los activos por arrendamiento netos a la fecha de corrección del error.

Para efectos de realizar los ajustes se procedió a resumir la información, con el fin de realizar los asientos correspondientes de la siguiente manera:

Tabla 11: *Detalle de ajustes contables propuestos según NIC 17, al 30 de setiembre 2014.*

ENTIDAD	ACTIVOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	PASIVOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	AMORTIZACION PASIVO	INTERESES CANCELADOS	CUOTAS REGISTRADAS COMO ARRENDAMIENTO OPERATIVO	DIFERENCIAS CAMBIARIAS EN EL PASIVO	DEPRECIACIÓN ACUMULADA POR PERIODO SEGÚN NIC 17
<b>Arrendadora 1</b>	<b>₡771,921,460</b>	<b>₡771,921,460</b>	<b>₡252,726,504</b>	<b>₡72,485,558</b>	<b>₡325,212,062</b>	<b>(₡2,754,369)</b>	<b>₡290,664,464</b>
2011	₡46,062,423	₡46,062,423	₡8,164,422	₡2,468,732	₡10,633,154	₡70,165	₡10,372,716
2012	₡224,712,158	₡224,712,158	₡27,592,607	₡7,654,700	₡35,247,307	₡4,182,154	₡31,816,457
2013	₡156,190,805	₡156,190,805	₡80,637,488	₡24,827,767	₡105,465,256	₡2,202,678	₡95,608,069
2014	₡344,956,075	₡344,956,075	₡136,331,986	₡37,534,359	₡173,866,345	(₡9,209,366)	₡152,867,223
<b>Arrendadora 2</b>	<b>₡211,003,890</b>	<b>₡211,003,890</b>	<b>₡165,535,243</b>	<b>₡34,044,055</b>	<b>₡199,579,298</b>	<b>₡4,253,457</b>	<b>₡178,759,813</b>
2010	₡115,296,307	₡115,296,307	₡8,379,287	₡3,803,131	₡12,182,419	₡6,440,945	₡12,403,313
2011	₡61,386,735	₡61,386,735	₡23,478,214	₡8,247,961	₡31,726,175	₡256,720	₡29,340,274
2012	₡34,320,848	₡34,320,848	₡41,129,960	₡10,277,894	₡51,407,854	₡3,544,112	₡45,672,075
2013			₡43,493,166	₡7,290,488	₡50,783,655	(₡902,034)	₡45,672,075
2014			₡49,054,616	₡4,424,580	₡53,479,196	(₡5,086,286)	₡45,672,075
<b>Arrendadora 3</b>	<b>₡116,928,745</b>	<b>₡116,928,745</b>	<b>₡105,327,284</b>	<b>₡3,195,580</b>	<b>₡108,522,864</b>	<b>(₡1,629,461)</b>	<b>₡107,687,074</b>
2012	₡116,928,745	₡116,928,745	₡30,433,916	₡1,479,051	₡31,912,967	₡1,684,648	₡34,229,815
2013			₡36,114,210	₡1,157,621	₡37,271,831	(₡521,055)	₡36,728,629
2014			₡38,779,158	₡558,908	₡39,338,066	(₡2,793,054)	₡36,728,629
<b>Total general</b>	<b>₡1,099,854,095</b>	<b>₡1,099,854,095</b>	<b>₡523,589,031</b>	<b>₡109,725,192</b>	<b>₡633,314,223</b>	<b>(₡130,373)</b>	<b>₡577,111,351</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Con el fin de que los contratos de arrendamiento realizados por la compañía ABC S.A. desde el periodo fiscal 2010 y hasta el periodo 2014, es decir, todos los contratos vigentes al 30 de setiembre de 2014, se encuentren registrados conforme a lo estipulado en el marco normativo de las NIIF's se debe determinar el importe en primer instancia de todos los activos adquiridos en arrendamiento como lo establece la NIC 17. En el reconocimiento inicial los arrendamientos financieros; en los cuales son transferidos todos los riesgos y beneficios del activo arrendado al arrendatario se debe reconocer en el estado de

situación financiera un activo y un pasivo por arrendamiento por el mismo importe equivalente al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, por tanto, para calcular dicho importe se utilizaron las tablas de pago incluidas dentro de los contratos de arrendamiento suministrados por la compañía para realizar el estudio. Las tablas de pago, así como los datos adicionales obtenidos en cada uno de los contratos fueron tabulados, y con base en esto se creó una hoja de cálculo para cada uno, en la cual se incluyeron datos importantes para el registro según la NIC 17, tal como el valor del activo al inicio del arrendamiento, el monto a depreciar en cada uno de los periodos, la cantidad de periodos del arrendamiento, las fechas en las que se cancelan cada una de las cuotas, el desglose de dichas cuotas en amortización e intereses a lo largo del plazo del contrato, el importe cobrado por la arrendadora como depósito en garantía y los saldos acumulados de los pasivos por arrendamiento.

Una vez obtenida y tabulada la información para cada uno de los contratos de las diferentes arrendadoras se consultó al departamento contable de la empresa sobre las cuentas que deberían utilizarse con el fin de realizar correctamente los registros contables. Al no contar la compañía dentro de su catálogo con ninguna de las cuentas sugeridas en la NIC 17 para el registro de los contratos de arrendamiento financiero, nos dimos a la tarea de elaborar una propuesta que se ajustara a los registros financieros actuales que posee la empresa.

ABC S.A., en el caso de los activos, decidió que las cuentas a utilizar para el correcto registro de los arrendamientos fueran desglosadas según la arrendadora con la cual se realizó el contrato; de igual forma, las cuentas creadas para registrar la depreciación acumulada de los activos en arrendamiento, así como los pasivos por arrendamiento financiero se desglosaron según el acreedor.

Las cuentas propuestas a la compañía de acuerdo a la clasificación que se adapta al catálogo de cuentas, las cuales fueron revisadas y aprobadas por el departamento contable de ABC S.A. son las siguientes:

#### Matriz 6: Cuentas de activo

ACTIVOS EN ARRENDAMIENTO	019-000-000-000-000
Vehículos	019-004-000-000-000
Arrendadora 1	019-004-001-000-000
Arrendadora 2	019-004-002-000-000
Arrendadora 3	019-004-003-000-000
Equipo Electrónico	019-005-000-000-000
Arrendadora 3	019-005-003-000-000

Fuente: Elaboración propia a partir de catálogo de cuentas de ABC S.A.

#### Matriz 7: Cuentas Depreciación Acumulada.

DEPRECIACION ACUMULADA ARRENDAMIENTOS	035-000-000-000-000
Activos Arrendados Arrendadora 1	035-001-000-000-000
Activos Arrendados Arrendadora 2	035-002-000-000-000
Activos Arrendados Arrendadora 3	035-003-000-000-000

Fuente: Elaboración propia a partir de catálogo de cuentas de ABC S.A.

## Matriz 8: Cuentas de Pasivos Corriente.

PASIVOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	070-000-000-000-000
Dólares	070-001-000-000-000
Corto plazo	070-001-001-000-000
Arrendadora 1	070-001-001-001-000
Arrendadora 2	070-001-001-002-000
Arrendadora 3	070-001-001-003-000

Fuente: Elaboración propia a partir de catálogo de cuentas de ABC S.A.

## Matriz 9: Cuentas de Pasivo No Corriente

PRESTAMOS POR PAGAR AL VENCIMIENTO	052-000-000-000-000
Arrendamientos Financieros	052-005-000-000-000
Arrendadora 1	052-005-001-000-000
Arrendadora 2	052-005-002-000-000
Arrendadora 3	052-005-003-000-000

Fuente: Elaboración propia a partir de catálogo de cuentas de ABC S.A.

Según la información recopilada el asiento de ajuste para la corrección retroactiva del error incurrido en el registro de los contratos de arrendamiento se plantea de la siguiente manera:

## Cuadro 7: Registro asientos propuestos arrendamientos según NIC 17, al 30 de setiembre 2014.

NOMBRE	CUENTA	DEBITOS	CREDITOS
Activo por Arrendamiento Arrendadora 1	019-004-001-000-000	₪771,921,460	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 2	019-004-002-000-000	₪211,003,890	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 3	019-004-003-000-000	₪26,971,427	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 3 Equipo Electrónico	019-005-003-000-000	₪89,957,318	
Utilidades por Distribuir	075-001-001-000-000	₪53,652,693	
Depreciación Acum. Activos Arrendados Arrendadora 1	035-001-000-000-000		₪290,664,464
Depreciación Acum. Activos Arrendados Arrendadora 2	035-002-000-000-000		₪178,759,813
Deprec. Acum. Activos Arrendados Arrendadora 3	035-003-000-000-000		₪107,687,074
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 1	070-001-001-001-000		₪521,949,325
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 2	070-001-001-002-000		₪41,215,190
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 3	070-001-001-003-000		₪13,230,922
		₪1,153,506,788	₪1,153,506,788

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Como se puede observar, en el asiento propuesto se crearon cuentas de activos por arrendamiento financiero, en las cuales se totalizó el importe inicial de los activos adquiridos en arrendamiento financiero, es decir, como se debieron registrar los mismos en la valoración inicial.

Adicional a esto, la medición posterior de los contratos de arrendamiento financiero establece que se dará lugar a un cargo por depreciación de los activos depreciables por tanto era necesario la elaboración de las cuentas de depreciación acumulada para dichos activos; para realizar el cálculo de la depreciación acumulada se utilizó el método línea recta, utilizando como base de cálculo el plazo del contrato de arrendamiento.

En el caso de los pasivos por arrendamiento los saldos presentados en el asiento propuesto corresponden a la sumatoria de todos los pasivos por arrendamiento menos las amortizaciones canceladas y registradas como arrendamiento operativo al 30 de setiembre de 2014, menos el importe neto de diferencial cambiario generado por la conversión de la moneda de dólares a colones acumulados a la fecha del ajuste.

El monto registrado en la cuenta utilidades por distribuir corresponde a la diferencia existente entre el activo neto y el pasivo neto producto del registro de los arrendamientos financieros como operativos.

### 5.3. Estados Financieros Aplicando NIC 17

Los errores materiales cometidos en los estados financieros por lo general suelen ser descubiertos posteriormente al periodo en el cual se están presentando los mismos; en el caso de los arrendamientos de la compañía ABC S.A. estaba incurriendo en un error de reconocimiento y medición tanto de los activos como de los pasivos derivados de los contratos de arrendamiento financiero, los cuales se registraban como arrendamientos operativos según las NIIF'S. En la NIC 8 se establece que los errores materiales encontrados en fechas posteriores al periodo en el cual se dieron los mismos deben ser corregidos en la información comparativa presentada en los estados financieros, como lo menciona el objetivo de la NIC 1, la presentación de estados financieros de propósito general de una compañía deben ser comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores como con los de otras entidades.

En la NIC 8 se menciona que la información financiera comparativa cuando es descubierto un error en periodos anteriores debe reexpresarse de

forma retroactiva en los periodos anteriores desde que se originó el error, desde el periodo más antiguo reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dichos periodos.

En el caso del proyecto en curso, con el fin que la información presentada en los estados financieros de los arrendamientos según NIC 17 sean comparables con el periodo anterior y con los periodos futuros, era necesario realizar los cálculos respectivos en los estados financieros del periodo fiscal 2013 como si los contratos de arrendamiento se hubiesen registrado de manera correcta como lo establece la NIC 17, es decir, reexpresando la información financiera de este periodo.

Para efectos de este proyecto serán reexpresados los estados financieros del periodo 2014, los cuales serán comparados con los del periodo 2013, con el fin de realizar un análisis de estos.

Para efectos de la re expresión de los estados financieros del periodo 2013, se deben determinar los importes respectivos a cada uno de los contratos de arrendamiento vigentes a dicha fecha, datos como la depreciación acumulada, el importe de activo, el saldo neto de los pasivos y las cuotas canceladas, así como su respectiva distribución a esta fecha. Para realizar los cálculos y ajustes respectivos al periodo 2013 se tomó como referencia la siguiente información:

Tabla 12: *Detalle de ajustes contables propuestos según NIC 17, al 30 de setiembre 2013.*

ENTIDAD	ACTIVOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	PASIVOS POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	AMORTIZACION PASIVO	INTERESES CANCELADOS	CUOTAS REGISTRADAS COMO ARRENDAMIENTO OPERATIVO	DIFERENCIAS CAMBIARIAS EN EL PASIVO	DEPRECIACIÓN ACUMULADA POR PERIODO SEGÚN NIC 17
<b>Arrendadora 1</b>	<b>¢426,965,385.33</b>	<b>¢426,965,385.33</b>	<b>¢116,394,517.76</b>	<b>¢34,951,199.01</b>	<b>¢151,345,716.78</b>	<b>¢6,454,997.05</b>	<b>¢137,797,241.13</b>
2011	¢46,062,422.75	¢46,062,422.75	¢8,164,422.22	¢2,468,731.99	¢10,633,154.21	¢70,165.05	¢10,372,715.82
2012	¢224,712,157.91	¢224,712,157.91	¢27,592,607.20	¢7,654,699.57	¢35,247,306.77	¢4,182,153.63	¢31,816,456.52
2013	¢156,190,804.66	¢156,190,804.66	¢80,637,488.35	¢24,827,767.45	¢105,465,255.80	¢2,202,678.37	¢95,608,068.79
<b>Arrendadora 2</b>	<b>¢211,003,889.76</b>	<b>¢211,003,889.76</b>	<b>¢116,480,627.05</b>	<b>¢29,619,474.88</b>	<b>¢146,100,101.93</b>	<b>¢9,339,742.73</b>	<b>¢133,087,737.46</b>
2010	¢115,296,307.00	¢115,296,307.00	¢8,379,287.29	¢3,803,131.39	¢12,182,418.68	¢6,440,944.85	¢12,403,313.17
2011	¢61,386,734.77	¢61,386,734.77	¢23,478,213.55	¢8,247,961.13	¢31,726,174.68	¢256,719.88	¢29,340,273.51
2012	¢34,320,847.99	¢34,320,847.99	¢41,129,959.96	¢10,277,894.04	¢51,407,854.00	¢3,544,111.81	¢45,672,075.39
2013			¢43,493,166.25	¢7,290,488.32	¢50,783,654.57	(¢902,033.82)	¢45,672,075.39
<b>Arrendadora 3</b>	<b>¢116,928,745.20</b>	<b>¢116,928,745.20</b>	<b>¢66,548,125.58</b>	<b>¢2,636,671.92</b>	<b>¢69,184,797.50</b>	<b>¢1,163,593.33</b>	<b>¢70,958,444.54</b>
2012	¢116,928,745.20	¢116,928,745.20	¢30,433,915.77	¢1,479,050.73	¢31,912,966.50	¢1,684,648.29	¢34,229,815.08
2013			¢36,114,209.81	¢1,157,621.19	¢37,271,831.00	(¢521,054.96)	¢36,728,629.47
<b>Total general</b>	<b>¢754,898,020.29</b>	<b>¢754,898,020.29</b>	<b>¢299,423,270.39</b>	<b>¢67,207,345.82</b>	<b>¢366,630,616.21</b>	<b>¢16,958,333.10</b>	<b>¢341,843,423.13</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Es necesario obtener el monto de cada partida por periodo fiscal, en el caso de las cuotas, estas fueron registradas directamente al gasto como un arrendamiento operativo según el área en el cual se encontraba el activo, por tanto, se debe determinar a cuánto ascendió el importe de las mismas durante el periodo 2013, con la finalidad de reversar dicho gasto y realizar la distribución correcta.

Tabla 13: *Distribución de cuotas canceladas como arrendamiento operativo periodo 2013.*

TIPO DE ACTIVO	AMORTIZACION PASIVO	INTERESES	CUOTA CANCELADAS
CAMIÓN VENTAS	₡87,826,435.84	₡16,751,324.07	₡104,577,759.91
EQUIPO VENTAS	₡29,688,301.00	₡909,346.00	₡30,597,647.00
VEHÍCULOS VENTAS	₡15,095,202.13	₡7,233,439.81	₡22,328,641.94
<b>TOTAL GASTOS VENTAS</b>	<b>₡132,609,938.97</b>	<b>₡24,894,109.88</b>	<b>₡157,504,048.85</b>
VEHÍCULOS ADMINISTRACIÓN	₡27,634,925.44	₡8,381,767.09	₡36,016,692.52
<b>TOTAL GASTOS ADMINISTRACION</b>	<b>₡27,634,925.44</b>	<b>₡8,381,767.09</b>	<b>₡36,016,692.52</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>₡160,244,864.41</b>	<b>₡33,275,876.97</b>	<b>₡193,520,741.37</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Para reexpresar de manera correcta los estados financieros del periodo 2013 deben ser corregidos y ajustados los errores cometidos en dicho periodo, presentando correctamente el importe de los activos, pasivos y patrimonio según la NIC 17. Si en el periodo 2013 los Estados Financieros se hubieran corregido a la fecha del cierre el asiento de corrección del error se debió presentar de la siguiente forma:

Tabla 14: *Registro asientos propuestos arrendamientos según NIC17, al 30 de setiembre de 2013*

NOMBRE	CUENTA	DEBITOS	CREDITOS
Activo por Arrendamiento Arrendadora 1	019-004-001-000-000	₡ 426,965,385.33	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 2	019-004-002-000-000	₡ 211,003,889.76	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 3	019-004-003-000-000	₡ 26,971,427.22	
Activo por Arrendamiento Arrendadora 3 Equipo Electrónico	019-005-003-000-000	₡ 89,957,317.98	
Utilidades por Distribuir	075-001-001-000-000	₡ 25,461,819.63	
Depreciación Acum. Activos Arrendados Arrendadora 1	035-001-000-000-000		₡ 137,797,241.13
Depreciación Acum. Activos Arrendados Arrendadora 2	035-002-000-000-000		₡ 133,087,737.46
Deprec. Acum. Activos Arrendados Arrendadora 3	035-003-000-000-000		₡ 70,958,444.54
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 1	070-001-001-001-000		₡ 304,115,870.52
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 2	070-001-001-002-000		₡ 85,183,519.98
Pasivos por Arrendamiento Arrendadora 3	070-001-001-003-000		₡ 49,217,026.30
		<b>₡ 780,359,839.93</b>	<b>₡ 780,359,839.93</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA

Además, para reexpresar correctamente los estados financieros se deben conocer los importes correspondientes al gasto por depreciación que debieron ser registrados durante el periodo 2013, a fin de que esta información sea comparable con los periodos siguientes.

*Cuadro 8: Gasto por depreciación por departamentos de activos arrendados periodo fiscal 2013.*

<b>TIPO DE ACTIVO</b>	<b>GASTO POR DEPRECIACIÓN</b>
CAMIÓN VENTAS	₪94,385,937.19
EQUIPO VENTAS	₪29,985,772.66
VEHÍCULOS VENTAS	₪20,319,949.37
<b>GASTO DEPRECIACIÓN VENTAS</b>	<b>₪144,691,659.22</b>
VEHÍCULOS ADMINISTRACIÓN	₪33,317,114.42
<b>GASTO DEPRECIACION ADMINISTRACIÓN</b>	<b>₪33,317,114.42</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>₪178,008,773.64</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de contratos de arrendamiento ABC SA.

Para efectos de la aplicación de la NIC 8 en los Estados Financieros y con el objetivo de cumplir con los lineamientos que establece la NIC 17 se solicitó a la compañía ABC S.A. los Estados Financieros presentados para el periodo fiscal 2013 y 2014, los cuales son tomados como punto de partida para la ejecución de nuestro estudio. Al ejecutar los cambios y ajustes propuestos para que los contratos de arrendamiento sean registrados y presentados en los estados financieros conforme a la NIC 17 se puede realizar un análisis del efecto obtenido después de dicha aplicación en los Estados Financieros reformulados.

Es importante para las empresas que se realice un análisis financiero de los resultados obtenidos en el periodo, ya que esto le permite a la administración evaluar las decisiones tomadas con la información financiera, además con los análisis realizados la administración y demás usuarios de la información financiera pueden realizar proyecciones a futuro con mayor precisión.

En el caso de ABC S.A. es aún más importante realizar el análisis de los cambios en la información derivados de la implementación de la NIC 17, esto debido a que los rubros afectados pueden generar un cambio significativo en las decisiones tomadas con los datos financieros donde se omitió información relevante en los indicadores financieros de mayor importancia, principalmente en los relacionados con activos y pasivos, entre las cuales se encuentran razones de rotación de activos fijos, razón de deuda total y rendimiento de los activos, las cuales se ven directamente afectadas al registrar como se indica en la NIC 17 los contratos de arrendamiento financiero para los que se debe presentar los respectivos activos y pasivos por arrendamiento financiero en el registro inicial y en la medición posterior.

En el desarrollo del análisis se necesitó del balance de situación financiera así como del estado de resultados con el cual la compañía presentó su información financiera comparativa en el periodo fiscal 2013 y 2014; estos informes financieros nos permiten en primera instancia analizar el impacto sobre

los principales estados financieros de la compañía una vez aplicada la NIC 8 corrigiendo el error de registro en la aplicación de la NIC 17 incurrido por la empresa ABC S.A. para dichos periodos, para medir el efecto derivado de los cambios es necesario comparar los estados financieros iniciales con los estados financieros reformulados.

Cabe destacar que los estados financieros que son afectados en mayor medida son el estado de resultados y el balance de situación, por lo tanto es importante mostrar los cambios presentados en los mismos, los cuales se presentan a continuación.

Tabla 15: Estado de Situación Financiera ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal.

	SETIEMBRE	SETIEMBRE	VARIACION	
	2014	2013	ABSOLUTA	RELATIVA
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>				
Efectivo y equivalentes de efectivo	€2,943,299,239	€2,073,234,319	€870,064,920	41.97%
Otros activos financieros corto plazo	€4,298,310,295	€3,320,433,966	€977,876,329	29.45%
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	€3,878,467,262	€7,500,390,207	(€3,621,922,945)	-48.29%
Inventarios	€3,604,526,536	€2,582,531,564	€1,021,994,972	39.57%
Activos por Impuestos corriente	€99,702,695	€587,497,320	(€487,794,626)	-83.03%
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>€14,824,306,027</b>	<b>€16,064,087,376</b>	<b>(€1,239,781,349)</b>	<b>-7.72%</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>				
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	€693,838,316	€766,373,393	(€72,535,077)	-9.46%
Inversiones en Asociadas	€4,601,449,603	€70,748,560	€4,530,701,043	6403.95%
Otros activos financieros de largo plazo	€77,650,000	€77,650,000	€0	0.00%
Propiedad planta y equipo neto	€11,833,466,840	€6,929,753,223	€4,903,713,618	70.76%
Activos en arrendamiento netos			€0	0.00%
Propiedades en inversión	€1,506,348,290	€1,506,348,290	€0	0.00%
Activos intangibles	€45,890,071	€73,934,532	(€28,044,461)	-37.93%
Depósitos en garantía	€296,553,958	€251,696,774	€44,857,184	17.82%
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>€19,055,197,078</b>	<b>€9,676,504,774</b>	<b>€9,378,692,306</b>	<b>96.92%</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>€33,879,503,105</b>	<b>€25,740,592,150</b>	<b>€8,138,910,957</b>	<b>31.62%</b>
<b>PASIVO CORRIENTE</b>				
Préstamos por pagar	(€5,442,623,310)	(€4,821,213,949)	(€621,409,361)	12.89%
Préstamos por pagar Arrendamientos			€0	0.00%
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	(€3,477,510,959)	(€2,829,149,511)	(€648,361,449)	22.92%
Gastos acumulados por pagar	(€234,256,801)	(€668,848,020)	€434,591,219	-64.98%
<b>TOTAL PASIVO CORRIENTE</b>	<b>(€9,154,391,070)</b>	<b>(€8,319,211,479)</b>	<b>(€835,179,590)</b>	<b>10.04%</b>
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>				
Préstamos por pagar	(€9,984,971,531)	(€2,868,714,404)	(€7,116,257,127)	248.06%
Pasivos en Arrendamiento Financiero C.P.			€0	0.00%
Pasivos por impuesto diferido	(€290,523,564)	(€202,954,018)	(€87,569,546)	30.14%
<b>TOTAL PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>(€10,275,495,095)</b>	<b>(€3,071,668,422)</b>	<b>(€7,203,826,673)</b>	<b>234.52%</b>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>(€19,429,886,165)</b>	<b>(€11,390,879,901)</b>	<b>(€8,039,006,263)</b>	<b>70.57%</b>
<b>PATRIMONIO</b>				
Capital acciones	(€1,000,000,000)	(€1,000,000,000)	€0	0.00%
Reserva legal	(€200,000,000)	(€200,000,000)	€0	0.00%
Superávit por revaluación	(€464,939,266)	(€465,481,472)	€542,206	-0.12%
Ganancias acumuladas	(€12,784,677,674)	(€12,684,230,777)	(€100,446,896)	0.79%
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>(€14,449,616,940)</b>	<b>(€14,349,712,249)</b>	<b>(€99,904,690)</b>	<b>0.70%</b>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>(€33,879,503,105)</b>	<b>(€25,740,592,150)</b>	<b>(€8,138,910,953)</b>	<b>31.62%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

Tabla 16: Estado de Resultados ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal.

	ACUMULADO		VARIACION	
	SETIEMBRE 2014	SETIEMBRE 2013	ABSOLUTA	RELATIVA
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>€30,751,220,904</b>	<b>€28,719,986,919</b>	<b>€2,031,233,985</b>	<b>7.07%</b>
<b><u>COSTO DE VENTAS</u></b>	<b>(€20,468,454,663)</b>	<b>€19,172,481,956</b>	<b>(€39,640,936,619)</b>	<b>-206.76%</b>
<b>GANANCIA BRUTA</b>	<b>€10,282,766,240</b>	<b>€9,547,504,963</b>	<b>€735,261,277</b>	<b>7.70%</b>
Otros Ingresos	€119,371,452	€50,280,915	€69,090,537	137.41%
Gastos de Ventas y Distribución	(€5,319,151,475)	(€5,003,431,817)	(€315,719,658)	6.31%
Gastos de Administración	(€2,626,603,015)	(€2,407,322,320)	(€219,280,696)	9.11%
Depreciación	(€650,449,932)	(€420,778,135)	(€229,671,797)	54.58%
Cambio en valor razonable de propiedades de inversión		€1,010,292,753	(€1,010,292,753)	-100.00%
Otros gastos	(€5,762,894)	(€8,228,491)	€2,465,597	-29.96%
<b>GANANCIA EN OPERACIÓN</b>	<b>€1,800,170,377</b>	<b>€2,768,317,869</b>	<b>(€968,147,492)</b>	<b>-34.97%</b>
Otros ingresos financieros	€138,908,373	€147,930,702	(€9,022,329)	-6.10%
Gastos financieros	(€581,207,765)	(€175,583,860)	(€405,623,905)	231.01%
Otras partidas financieras	€166,269,678	€73,869,738	€92,399,940	125.08%
<b>GANANCIA ANTES DE IMPUESTO</b>	<b>€1,524,140,663</b>	<b>€2,814,534,449</b>	<b>(€1,290,393,786)</b>	<b>-45.85%</b>
Impuesto sobre la Renta (Periodo 2014)	(€420,897,406)	(€542,686,071)	€121,788,665	-22.44%
Gasto diferido por Impuesto Renta	(€87,569,544)	(€37,415,111)	(€50,154,433)	134.05%
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>€1,015,673,713</b>	<b>€2,234,433,267</b>	<b>(€1,218,759,554)</b>	<b>-54.54%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

Tabla 17: Estado de Situación Financiera ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal.

	ACUMULADO		VARIACION	
	SETIEMBRE	SETIEMBRE	ABSOLUTA	RELATIVA
	2014	2013		
	Reformulado	Reformulado		
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>				
Efectivo y equivalentes de efectivo	€2,943,299,239	€2,073,234,319	€870,064,920	41.97%
Otros activos financieros corto plazo	€4,298,310,295	€3,320,433,966	€977,876,329	29.45%
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	€3,878,467,262	€7,500,390,207	(€3,621,922,945)	-48.29%
Inventarios	€3,604,526,536	€2,582,531,564	€1,021,994,972	39.57%
Activos por Impuestos corriente	€99,702,695	€587,497,320	(€487,794,626)	-83.03%
<b>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>€14,824,306,027</b>	<b>€16,064,087,376</b>	<b>(€1,239,781,349)</b>	<b>-7.72%</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>				
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	€693,838,316	€766,373,393	(€72,535,077)	-9.46%
Inversiones en asociadas	€4,601,449,603	€70,748,560	€4,530,701,043	6403.95%
Otros activos financieros de largo plazo	€77,650,000	€77,650,000	€0	0.00%
Propiedad planta y equipo neto	€11,833,466,840	€6,929,753,223	€4,903,713,618	70.76%
Activos en arrendamiento netos	€522,742,744	€413,054,597	€109,688,147	26.56%
Propiedades en inversión	€1,506,348,290	€1,506,348,290	€0	0.00%
Activos intangibles	€45,890,071	€73,934,532	(€28,044,461)	-37.93%
Depósitos en garantía	€296,553,958	€251,696,774	€44,857,184	17.82%
<b>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>€19,577,939,822</b>	<b>€10,089,559,371</b>	<b>€9,488,380,453</b>	<b>94.04%</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>€34,402,245,849</b>	<b>€26,153,646,747</b>	<b>€8,248,599,104</b>	<b>31.54%</b>
<b>PASIVO CORRIENTE</b>				
Préstamos por pagar	(€5,442,623,310)	(€4,821,213,949)	(€621,409,361)	12.89%
Préstamos por pagar arrendamientos	(€259,346,869)	(€224,165,761)	(€35,181,108)	13.57%
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	(€3,477,510,959)	(€2,829,149,511)	(€648,361,449)	22.92%
Gastos acumulados por pagar	(€234,256,801)	(€668,848,020)	€434,591,219	-64.98%
<b>TOTAL PASMO CORRIENTE</b>	<b>(€9,413,737,939)</b>	<b>(€8,543,377,240)</b>	<b>(€870,360,698)</b>	<b>10.19%</b>
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>				
Préstamos por pagar	(€9,984,971,531)	(€2,868,714,404)	(€7,116,257,127)	248.06%
Pasivos en arrendamiento financiero C.P.	(€317,048,568)	(€214,350,656)	(€102,697,912)	32.39%
Pasivos por impuesto diferido	(€290,523,564)	(€202,954,018)	(€87,569,546)	30.14%
<b>TOTAL PASMO NO CORRIENTE</b>	<b>(€10,592,543,663)</b>	<b>(€3,286,019,078)</b>	<b>(€7,306,524,585)</b>	<b>222.35%</b>
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>(€20,006,281,602)</b>	<b>(€11,829,396,318)</b>	<b>(€8,176,885,283)</b>	<b>69.12%</b>
<b>PATRIMONIO</b>				
Capital acciones	(€1,000,000,000)	(€1,000,000,000)	€0	0.00%
Reserva legal	(€200,000,000)	(€200,000,000)	€0	0.00%
Superávit por revaluación	(€464,939,266)	(€465,481,472)	€542,206	-0.12%
Ganancias acumuladas	(€12,731,024,982)	(€12,658,768,957)	(€72,256,024)	0.57%
<b>TOTAL PATRIMONIO</b>	<b>(€14,395,964,248)</b>	<b>(€14,324,250,429)</b>	<b>(€71,713,818)</b>	<b>0.50%</b>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>(€34,402,245,849)</b>	<b>(€26,153,646,747)</b>	<b>(€8,248,599,101)</b>	<b>31.54%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

Tabla 18: Estado de Resultados ABC, S.A. comparativo y análisis horizontal.

	ACUMULADO		VARIACION	
	SETIEMBRE	SETIEMBRE	ABSOLUTA	RELATIVA
	2014 Reformulado	2013 Reformulado		
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>₡30,751,220,904</b>	<b>₡28,719,986,919</b>	<b>₡2,031,233,985</b>	<b>7.07%</b>
<b>COSTO DE VENTAS</b>	<b>(₡20,468,454,663)</b>	<b>₡19,172,481,956</b>	<b>(₡39,640,936,619)</b>	<b>-206.76%</b>
<b>GANANCIA BRUTA</b>	<b>₡10,282,766,240</b>	<b>₡9,547,504,963</b>	<b>₡735,261,277</b>	<b>7.70%</b>
Otros Ingresos	₡119,371,452	₡50,280,915	₡69,090,537	137.41%
Gastos de Ventas y Distribucion	(₡5,105,444,265)	(₡4,845,927,768)	(₡259,516,497)	5.36%
Gastos de Administración	(₡2,573,626,618)	(₡2,371,305,627)	(₡202,320,991)	8.53%
Depreciación	(₡650,449,932)	(₡420,778,135)	(₡229,671,797)	54.58%
Depreciación Activos Arrendados	(₡235,267,928)	(₡178,008,774)	(₡57,259,154)	32.17%
Cambio en valor razonable de propiedades de inversion	₡0	₡1,010,292,753	(₡1,010,292,753)	-100.00%
Otros gastos	(₡5,762,894)	(₡8,228,491)	₡2,465,597	-29.96%
<b>GANANCIA EN OPERACIÓN</b>	<b>₡1,831,586,056</b>	<b>₡2,783,829,837</b>	<b>(₡952,243,781)</b>	<b>-34.21%</b>
Otros ingresos financieros	₡138,908,373	₡147,930,702	(₡9,022,329)	-6.10%
Gastos financieros	(₡606,636,905)	(₡209,639,327)	(₡396,997,578)	189.37%
Otras partidas financieras	₡166,269,678	₡73,869,738	₡92,399,940	125.08%
<b>GANANCIA ANTES DE IMPUESTO</b>	<b>₡1,530,127,202</b>	<b>₡2,795,990,950</b>	<b>(₡1,265,863,748)</b>	<b>-45.27%</b>
Impuesto sobre la Renta (Periodo 2014)	(₡420,897,406)	(₡542,686,071)	₡121,788,665	-22.44%
Gasto diferido por Impuesto Renta	(₡87,569,544)	(₡37,415,111)	(₡50,154,433)	134.05%
<b>GANANCIA DEL PERIODO</b>	<b>₡1,021,660,252</b>	<b>₡2,215,889,768</b>	<b>(₡1,194,229,516)</b>	<b>-53.89%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

### 5.3.1. Análisis de Estados Financieros

#### 5.3.1.1 Periodo fiscal 2013

Para el periodo fiscal 2013 ABC S.A. presentó en sus estados financieros un monto de ¢25,740,592,150 como importe total de activos de los cuales ¢16,064,087,376 son activos corrientes, al aplicar la NIC 17 correctamente no se ven afectados en la reexpresión del Estado de Situación Financiera, la parte correspondiente a los activos no corrientes asciende al monto de ¢9,676,504,774. Con respecto a la partida de activos no corrientes al realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a la NIC17 para los contratos de arrendamiento ese importe aumentaría a ¢10,089,559,371 lo cual equivale a un incremento en los activos no corrientes por el monto de ¢413,054,597, este aumento represente un cambio porcentual de alrededor de 4.27% para dicha partida y un 1,60% de incremento en los activos totales.

Además, en los pasivos corrientes del periodo 2013, se incluyó el monto de ¢224,165,761 lo cual corresponde a la porción corriente de los pasivos por arrendamiento financiero que serán devengadas en los doce meses siguientes, el cambio en el pasivo corriente genera un aumento en estos de aproximadamente un 2.69% con respecto a los estados financieros presentados por ABC S.A.

En los pasivos no corrientes, al igual que en los no corrientes, se da un incremento de un 6.98% al incluir dentro de la porción no corriente las deudas derivadas de los contratos de arrendamiento financiero las cuales no presentaba inicialmente la compañía, al reformular los estados financieros y presentar correctamente en el Estado de Situación Financiera los pasivos no corrientes ascendieron de un monto de ¢3,071,668,422 al monto de ¢3,286,019,078, es decir un aumento neto de ¢214,350,655 en el periodo anteriormente mencionado.

Una vez realizados los ajustes correspondientes incluyendo los pasivos por arrendamiento según la NIC17, se obtiene como resultado en el total de pasivos un incremento absoluto de ¢438,516,417, aumentando el total de sus obligaciones en un 3,85%.

Con respecto a la partida de patrimonio que presentó la compañía en sus estados financieros la cual incluye capital acciones, reserva legal, superávit por revaluación y ganancias acumuladas, la única variación que se presentó dentro de estas cuentas fue la disminución de las ganancias acumuladas en un 0,20%, esta diferencia se generó por una disminución en la ganancia del periodo al registrar según las Normas Internacionales de Información Financiera los contratos de arrendamiento, este porcentaje es equivalente a ¢25,461,820, producto de este cambio el patrimonio tuvo una disminución relativa de 0,18%.

Tabla 19: *Diferencias en la reexpresión del Estado de Situación Financiera de ABC S.A. aplicando la NIC 17, al 30 de setiembre de 2013.*

Partida	Reexpresado	Sin Reexpresar	Variación Absoluta	Variación Relativa
Activos corrientes	₪16,064,087,376	₪16,064,087,376	₪0	0.00%
Activos no corrientes	₪10,089,559,371	₪9,676,504,774	₪413,054,597	4.27%
<b>Total de Activos</b>	<b>₪26,153,646,747</b>	<b>₪25,740,592,150</b>	<b>₪413,054,597</b>	<b>1.60%</b>
Pasivos corrientes	₪8,543,377,240	₪8,319,211,479	₪224,165,761	2.69%
Pasivos no corrientes	₪3,286,019,078	₪3,071,668,422	₪214,350,656	6.98%
<b>Total de Pasivos</b>	<b>₪11,829,396,318</b>	<b>₪11,390,879,901</b>	<b>₪438,516,417</b>	<b>3.85%</b>
<b>Patrimonio</b>	<b>₪14,324,250,429</b>	<b>₪14,349,712,249</b>	<b>(₪25,461,820)</b>	<b>-0.18%</b>

Nota: Información financiera ABC S.A.

En el Estado de Resultados, como podemos observar, el registro adecuado de los contratos de arrendamiento financiero no afecta las partidas de ventas, ni los costos de ventas; es decir, la ganancia bruta para el periodo 2013 se mantiene en ₪9,547,504,963. No es así en las partidas de gastos de ventas y de administración, donde se dieron cambios en primera instancia derivados de la disminución del gasto registrado como arrendamiento operativo, es decir, el monto total de la cuota que no correspondía registrar y no fue distribuido entre intereses y amortización del pasivo por arrendamiento financiero, el importe de las cuotas registradas como gasto de administración ascendía al monto de ₪36,016,693 y el correspondiente a gasto de ventas es de ₪157,504,048, por lo tanto los gastos de administración fueron reducidos en un 1.50% y los de ventas y distribución en un 3.15%.

La empresa al periodo 2013 no realizó el registro de los activos por arrendamiento, así mismo, omitió el registro de la depreciación de los activos en arrendamiento, la cual se debió incluir como parte de los gastos para dicho periodo, por esta razón el gasto por depreciación se vio afectado con un aumento de ¢178,008,774 lo que equivale a un incremento de 42.30% del monto inicialmente registrado como gasto por depreciación para el 2013.

Como consecuencia de los cambios realizados, es decir, las disminuciones en los gastos de ventas y administración y el aumento del gasto por depreciación de los activos arrendados, se dio un incremento en la ganancia en operación por el monto de ¢15,511,968 que representa un 0,56% con respecto al Estado de resultados no reexpresado.

En lo que respecta a los ingresos financieros, no hubo variación en los estados financieros reexpresados, ni en la cuenta de otras partidas financieras, no así en los gastos financieros donde se debió incluir como parte de dichos gastos el importe de ¢33,275,877 producto del cargo financiero correspondiente a los intereses sobre los pasivos en arrendamiento los cuales no eran registrados de manera correcta. Además de esto se deben incrementar dichos gastos como consecuencia de las diferencias en tipo de cambio generadas a lo largo del periodo por los pasivos en arrendamiento que son realizados en dólares americanos equivalente al monto de ¢779,590, ambos ajustes en la partida de

gastos financieros aumentan un 19.40% el monto original presentado en el Estado de Resultados.

Los estados financieros reexpresados en las partidas del Estado de Resultados generaron que la ganancia antes del impuesto de la renta disminuyera en ¢18,543,499, es decir un 0.66%, lo cual conllevó a una disminución de un 0.83% en la ganancia del periodo.

*Tabla 20: Diferencias en la reexpresión del Estado de Resultados de ABC S.A. aplicando la NIC 17, al 30 de setiembre de 2013.*

Partida	Reexpresado	Sin Reexpresar	Variación Absoluta	Variación Relativa
Ventas	¢28,719,986,919	¢28,719,986,919	¢0	0.00%
Costo de ventas	¢19,172,481,956	¢19,172,481,956	¢0	0.00%
<b>Ganancia bruta</b>	<b>¢9,547,504,963</b>	<b>¢9,547,504,963</b>	<b>¢0</b>	<b>0.00%</b>
Otros Ingresos	¢50,280,915	¢50,280,915	¢0	0.00%
Gastos de Ventas y Distribución	¢4,845,927,768	¢5,003,431,817	(¢157,504,049)	-3.15%
Gastos de Administración	¢2,371,305,627	¢2,407,322,320	(¢36,016,693)	-1.50%
Depreciación Activos	¢598,786,908	¢420,778,135	¢178,008,774	42.30%
Cambio en valor razonable de propiedades de inversión	¢1,010,292,753	¢1,010,292,753	¢0	0.00%
Otros gastos	¢8,228,491	¢8,228,491	¢0	0.00%
<b>Ganancia en Operación</b>	<b>¢2,783,829,837</b>	<b>¢2,768,317,869</b>	<b>¢15,511,968</b>	<b>0.56%</b>
Otros ingresos financieros	¢147,930,702	¢147,930,702	¢0	0.00%
Gastos financieros	¢209,639,327	¢175,583,860	¢34,055,467	19.40%
Otras partidas financieras	¢73,869,738	¢73,869,738	¢0	0.00%
<b>Ganancia antes de impuesto</b>	<b>¢2,795,990,950</b>	<b>¢2,814,534,449</b>	<b>(¢18,543,499)</b>	<b>-0.66%</b>
<b>Ganancia del periodo</b>	<b>¢2,215,889,768</b>	<b>¢2,234,433,267</b>	<b>(¢18,543,499)</b>	<b>-0.83%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

### 5.3.1.2 Periodo fiscal 2014

Para el periodo fiscal 2014, al incluir los activos por arrendamiento netos al 30 de setiembre del 2014, los activos no corrientes se vieron aumentados un 2.74%, es decir se incluyó en esta partida el monto de ¢522,742,744 correspondiente a los bienes arrendados no registrados en este periodo, cabe destacar que cuando se habla de activos netos se hace referencia al costo del activo menos la depreciación acumulada de los mismos.

Producto del registro correcto de los contratos de arrendamiento en los Estados Financieros los activos totales de la compañía aumentaron en 1,54% para el periodo fiscal 2014.

Además, los pasivos corrientes para los estados financieros reexpresados con la aplicación de la NIC 17 se incrementaron en ¢259,346,869 importe que corresponde a la porción corriente de los pasivos por arrendamiento a cancelar a lo largo del periodo 2015, es decir en el corto plazo, el aumento con respecto a los estados financieros no reexpresados equivale a 2.83%, por su parte los pasivos no corrientes aumentaron en un 3.09% como consecuencia del registro del pasivo por arrendamiento en el largo plazo, por lo tanto dicho importe pasó de ¢10,275,495,095 a ¢10,592,543,663.

El total de pasivos de la compañía ABC S.A., con la inclusión de los pasivos por arrendamiento, tuvo un incremento de 2.97%, lo cual equivale en colones a ₡576,395,436.

Al realizar los ajustes correspondientes aplicando la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores el patrimonio de la compañía se vio disminuido en ₡53,653,692, lo que representa un 0,37%; dicho importe se vio afectado específicamente en la partida de ganancias acumuladas.

Tabla 21: *Diferencias en la reexpresión del Estado de Situación Financiera de ABC S.A. aplicando la NIC 17, al 30 de setiembre de 2014.*

Partida	Reexpresado	Sin Reexpresar	Variación Absoluta	Variación Relativa
Activos corrientes	₡14,824,306,027	₡14,824,306,027	₡0	0.00%
Activos no corrientes	₡19,577,939,822	₡19,055,197,078	₡522,742,744	2.74%
<b>Total de Activos</b>	<b>₡34,402,245,849</b>	<b>₡33,879,503,105</b>	<b>₡522,742,744</b>	<b>1.54%</b>
Pasivos corrientes	(₡9,413,737,939)	(₡9,154,391,070)	(₡259,346,869)	2.83%
Pasivos no corrientes	(₡10,592,543,663)	(₡10,275,495,095)	(₡317,048,568)	3.09%
<b>Total de Pasivos</b>	<b>(₡20,006,281,602)</b>	<b>(₡19,429,886,165)</b>	<b>(₡576,395,436)</b>	<b>2.97%</b>
<b>Patrimonio</b>	<b>(₡14,395,964,248)</b>	<b>(₡14,449,616,940)</b>	<b>₡53,652,692</b>	<b>-0.37%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

Para el periodo 2014 la ganancia bruta fue de ₡10,282,766,240, cifra que no varió con los ajustes al igual que en el periodo 2013 por la implementación de la NIC 17, es decir, las partidas de ventas netas y costo de ventas no tuvieron variaciones en el Estado de Resultados reexpresado.

La cuenta de otros ingresos se mantiene por un monto de ¢119,371,452, no así los gastos de ventas y distribución los cuales tuvieron una disminución con respecto al estado financiero sin reexpresar de un 4.02%, esto al restar las cuotas de los contratos de arrendamientos registradas como arrendamiento operativo, las cuales fueron equivalentes al monto de ¢213,707,210.

Por su parte, los gastos de administración disminuyeron en ¢52,976,397 presentando una disminución de un 2.02% con respecto al estado financiero no reexpresado, el importe disminuido de esta partida al igual que los gastos de ventas y distribución corresponde a las cuotas de los contratos de arrendamiento financiero pagadas durante el periodo 2014 para los vehículos de administración.

En los estados financieros sin reexpresar, la compañía presentó dentro del rubro de depreciación de activos el monto de ¢650,449,932 correspondiente al gasto por depreciación incurrido por la distribución del costo de sus activos entre los años de vida útil de los mismos, este monto incluye solamente los activos que son propiedad de la empresa no así la depreciación de los activos en arrendamiento; por lo tanto, el monto del gasto por depreciación para el periodo 2014 incluyendo dicha partida obtuvo un incremento significativo de un 36.17% al pasar al monto de ¢885,717,859, es decir, la empresa debió presentar de más dentro del Estado de Resultados ¢235,267,928 por concepto de depreciación de los activos arrendados.

Producto de los cambios aplicados al implementar la NIC 17, la disminución de los gastos de administración y ventas y el aumento en el gasto por depreciación la ganancia en operación tuvo como resultado un aumento de un 1.75% pasando de ₡1,800,170,377 de ₡1,831,586,056, es decir un aumento en colones de ₡31,475,679.

Los gastos financieros de la compañía sufrieron variaciones en el estado financiero reexpresado para el periodo 2014 a causa de dos elementos directamente relacionados con los contratos de arrendamientos que no estaban incluidos dentro de esta partida, estos son: el gasto por intereses generados por los pasivos por arrendamiento cancelados en cada una de las cuotas, además de las ganancias o pérdidas por la diferencia de tipo de cambio generado de las operaciones de arrendamientos en dólares americanos. Los gastos financieros correspondientes a los intereses pagados por concepto de arrendamiento financieros fueron de ₡42,517,846, en lo que respecta a la diferencia de tipo de cambio que generaron los pasivos por arrendamiento se dio una disminución de los gastos financieros por un monto de ₡17,088,706, el aumento y disminución de ambas partidas generó un aumento en los gastos financieros de 4.38%, es decir, ₡25,429,140.

Una vez reexpresado el Estado de Resultados para el periodo 2014, la ganancia antes de impuestos para dicho periodo obtuvo un incremento de ₡5,986,539 la cual no es gravable, monto que representa un incremento con

respecto al Estado de Resultados sin reexpresar de 0.39%, por el mismo importe fue el incremento en la ganancia del periodo la cual pasó de ₡1,015,673,713 a ₡1,021,660,252, lo cual dio como resultado una variación relativa de 0.59%.

Cabe destacar que la partida de impuesto sobre la renta y gasto diferido de impuesto sobre la renta no sufrieron variaciones debido a que la empresa de acuerdo con la normativa fiscal de Costa Rica, en lo que respecta a los arrendamientos, se encontraba cumpliendo con dicha normativa al ser deducible fiscalmente el monto total de las cuotas canceladas por concepto de arrendamiento.

*Tabla 22: Diferencias en la reexpresión del Estado de Resultados de ABC S.A. aplicando la NIC 17, por el periodo terminado el 30 de setiembre de 2014.*

Partida	Reexpresado	Sin Reexpresar	Variación Absoluta	Variación Relativa
Ventas	₡30,751,220,904	₡30,751,220,904	₡0	0.00%
Costo de ventas	₡20,468,454,663	₡20,468,454,663	₡0	0.00%
<b>Ganancia bruta</b>	<b>₡10,282,766,240</b>	<b>₡10,282,766,240</b>	<b>₡0</b>	<b>0.00%</b>
Otros Ingresos	₡119,371,452	₡119,371,452	₡0	0.00%
Gastos de Ventas y Distribución	₡5,105,444,265	₡5,319,151,475	(₡213,707,210)	-4.02%
Gastos de Administración	₡2,573,626,618	₡2,626,603,015	(₡52,976,397)	-2.02%
Depreciación Activos	₡885,717,859	₡650,449,932	₡235,267,928	36.17%
Cambio en valor razonable de propiedades de inversión	₡0	₡0	₡0	0%
Otros gastos	₡5,762,894	₡5,762,894	₡0	0.00%
<b>Ganancia en Operación</b>	<b>₡1,831,586,056</b>	<b>₡1,800,170,377</b>	<b>₡31,415,679</b>	<b>1.75%</b>
Otros ingresos financieros	₡138,908,373	₡138,908,373	₡0	0.00%
Gastos financieros	₡606,636,905	₡581,207,765	₡25,429,140	4.38%
Otras partidas financieras	₡166,269,678	₡166,269,678	₡0	0.00%
<b>Ganancia antes de impuesto</b>	<b>₡1,530,127,202</b>	<b>₡1,524,140,663</b>	<b>₡5,986,539</b>	<b>0.39%</b>
<b>Ganancia del periodo</b>	<b>₡1,021,660,252</b>	<b>₡1,015,673,713</b>	<b>₡5,986,539</b>	<b>0.59%</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

## 5.4. Conciliación Fiscal Periodo 2014

Según el decreto ejecutivo 32876 (2005) artículo 4 se indica lo siguiente en lo que respecta a los contratos de arrendamiento:

“En razón de que las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad 17, en caso de que el tratamiento de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriores no coincida con el que se debe dar, para efectos financieros, según la NIC citada, se deberán conciliar sus resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán la base imponible del impuesto. El tratamiento contable asignado al contrato no tendrá incidencia en materia tributaria, siempre y cuando la conciliación que se haga con tales efectos cumpla con las disposiciones de este Decreto.”

En primera instancia, para realizar la conciliación fiscal se debe calcular el importe correspondiente al impuesto sobre la renta del periodo, el cual es calculado aplicando el treinta por ciento a la ganancia antes de impuestos del periodo.

Posteriormente, se deben identificar partidas incluidas dentro del estado de resultados que no tengan un efecto fiscal; en este caso la compañía incluye dentro de sus gastos por depreciación, depreciaciones ya deducidas en periodos anteriores las cuales no pueden ser deducidas nuevamente del impuesto sobre la renta, además de otras partidas como las depreciaciones de las revaluaciones de los activos que tampoco son deducibles. Existen ingresos que no son gravables del impuesto sobre la renta debido a que ya han sido gravados con anterioridad como en el caso de los ingresos por intereses que generan las inversiones en las cuales se retiene dicho impuesto en la fuente.

Tabla 23: ABC S.A estado de Impuesto a las Ganancias al 30 de setiembre de 2014.

	<b>2014</b>
Ganancia Antes de impuesto	¢1,530,127,202
Tasa de Impuesto	30%
Gasto por Impuesto esperado	<b>¢459,038,161</b>
<b>Ajustes por gastos no deducibles</b>	
Depreciaciones ya deducidas	¢87,346,262
Otros gastos	¢6,521,932
Ingresos por intereses	(¢44,439,405)
<b>Gasto por impuesto a las ganancias</b>	<b>¢508,466,950</b>
<b>El gasto por impuesto comprende:</b>	
Gastos por impuesto corriente	¢420,897,404
Gasto o ingreso por impuesto diferido	¢87,569,546
<b>Gasto por impuesto a las ganancias</b>	<b>¢508,466,950</b>
Fuente: Información financiera Roma Prince S.A.	

Fuente: Información financiera ABC S.A.

### 5.4.1. Cálculo Impuesto Corriente

Para calcular el impuesto corriente debemos tomar en cuenta el monto de la utilidad antes de impuesto del periodo, a éste se le debe sumar el importe de los gastos no deducibles del periodo, como lo son los gastos de administración que fiscalmente no se permite deducir del impuesto sobre la renta, además de las depreciaciones de los activos revaluados los cuales no son deducibles según la ley 7092 del impuesto sobre la renta (artículo 6) donde se menciona que dichos gastos son excluidos de la renta bruta. Como se indica en el decreto ejecutivo 32876 en el artículo 3, quien aplica como deducible la depreciación de los bienes en arrendamiento es la compañía arrendadora, es decir los propietarios del bien, por lo tanto el gasto de depreciación de los activos en arrendamiento de ABC S.A. no son deducibles del impuesto sobre la renta, para tener más claridad se sumó a la ganancia antes de impuesto sobre la renta el gasto registrado correspondiente a los intereses derivados de los contratos de arrendamiento, según el decreto anteriormente mencionado (artículo 3, inciso c): “Tendrá la consideración de gasto deducible de la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta del arrendatario, la carga financiera...Será deducible la parte de las cuotas de arrendamiento pagadas, correspondiente a la recuperación del costo del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos y otros activos no sujetos a depreciación...”

Como parte de los gastos deducibles, los gastos por intereses serán incluidos al deducir el total de las cuotas del periodo; es por esta razón que los mismos son sumados a la utilidad antes de impuestos. Además la compañía obtuvo ingresos no gravables derivados de las inversiones realizadas durante el periodo, los cuales deben ser restadas a la utilidad antes del impuesto de la renta para el cálculo del mismo. Por otra parte, durante el periodo las variaciones de tipo de cambio en los pasivos por arrendamiento dieron como resultado una ganancia, la cual para efectos fiscales no está sujeta al impuesto sobre la renta.

Como se mencionó anteriormente el importe, total de las cuotas por arrendamiento canceladas en el periodo 2014 son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Cabe destacar que dicho importe está compuesto por la recuperación del bien por medio de la amortización del pasivo, además de la carga financiera correspondiente a los intereses derivados de los pasivos por arrendamiento financiero.

Tabla 24: ABC S.A determinación del gasto por impuesto corriente al 30 de setiembre de 2014.

<b>Ganancia Antes de impuesto</b>	<b>₡1,530,127,202</b>
<b>(+) Gastos no deducibles</b>	
Gastos administración	₡17,135,850
Gasto por depreciación activos revaluados	₡542,207
Gasto por depreciación arrendamientos	₡235,267,928
Gasto por intereses arrendamientos	₡42,517,846
<b>Total gastos no deducibles</b>	<b>₡295,463,831</b>
<b>(-) Ingresos no gravables</b>	
Ingresos no gravables inversiones	(₡138,827,373)
Ingreso por diferencias de cambio arrendamientos	(₡17,088,706)
<b>Total ingresos no gravables</b>	<b>(₡155,916,079)</b>
<b>Gastos deducibles fiscalmente</b>	
Cuotas arrendamientos	(₡266,683,607)
Utilidad fiscal	₡1,402,991,347
Tasa de Impuesto	30%
<b>Impuesto corriente del periodo</b>	<b>₡420,897,404</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

#### 5.4.2. Impuesto sobre Renta Diferido

El impuesto sobre la Renta Diferido es el generado por las diferencias temporarias existentes en los estados financieros, es decir, aquellas que van a afectar los flujos de efectivo futuros. En el caso de ABC S.A., las diferencias temporarias son producto de la aplicación del UEPS (Ultimas en Entrar, Primeras en Salir), monetario en los inventarios y en la partida de propiedad planta y

equipo producto de la aplicación de la depreciación acelerada en bienes productivos de propiedad, planta y equipo los cuales dieron origen a un pasivo por impuesto sobre la renta diferido.

Cabe destacar que el método UEPS tradicional y los ajustes contables de UEPS monetario para la valuación de inventarios fueron eliminados a partir del periodo fiscal 2015 mediante el decreto N° 38708-H vigente a partir de su publicación el 03 de febrero de 2015.

*Tabla 25: ABC S.A determinación del impuesto diferido al 30 de setiembre 2014*

Cuenta	01 de Octubre del 2013	Reconocimiento en el otro resultado integral	Reconocido en el resultado del periodo	30 de Setiembre del 2014
Activos o pasivos diferidos por impuesto				
<b>Activos corrientes</b>				
Inventarios	¢202.954.018	¢0	¢40.221.488	¢243.175.506
<b>Activos no corrientes</b>				
Propiedad, planta y equipo	¢0	¢0	¢47.348.058	¢47.348.058
<b>Gasto por Impuesto Diferido</b>			<b>¢87.569.546</b>	

Fuente: Información financiera ABC S.A.

A continuación se presenta el asiento propuesto donde se desglosa el impuesto sobre la renta del periodo (corriente y diferido). El impuesto sobre la renta corriente se define como el importe a pagar al fisco en ese periodo y el impuesto sobre la renta diferido se entiende como las diferencias temporarias que tendrán efectos en periodos futuros.

Tabla 26: ABC S.A asiento de distribución del impuesto sobre la renta al 30 de setiembre de 2014.

<b>Cuenta</b>	<b>Débitos</b>	<b>Créditos</b>
Gasto de impuesto a las ganancias	420,897,404.00	
Impuesto sobre la renta por pagar	87,569,546.00	-
Impuesto sobre la renta por pagar		333,327,858.00
Impuesto sobre la renta diferido		87,569,546.00
	<b>508,466,950.00</b>	<b>508,466,950.00</b>

Fuente: Información financiera ABC S.A.

## Capítulo VI: Conclusiones y Recomendaciones

### 6.1 Conclusiones

El marco normativo de las NIIF's pretende regular la actividad contable y financiera, lo que permite a las compañías obtener registros transparentes y confiables, así como mayor comparabilidad de la información, además de un mejor análisis de los estados financieros.

Las políticas contables necesarias para realizar los registros y revelar la información relativa a los contratos de arrendamiento en los estados financieros se encuentran prescritas en la NIC 17 Arrendamientos.

Dentro del estudio realizado se concluye que la empresa ABC S.A. tenía establecidos a la fecha del estudio con tres arrendadoras distintas 49 contratos de arrendamiento, con los cuales la compañía financió vehículos de distribución y ventas, vehículos de administración, así como equipo electrónico. La compañía presentaba los contratos de arrendamiento en sus Estados Financieros como arrendamientos operativos, es decir, registrando el importe total de la cuota como un gasto.

Al realizar el análisis de la NIC 17 y revisando las características de los contratos de la empresa ABC S.A., se puede afirmar que estos coinciden con

todos los elementos de los arrendamientos financieros, esto principalmente porque se da el traslado de todos los riesgos y beneficios derivados del bien arrendado, por lo tanto se puede afirmar que los registros elaborados por la empresa no cumplían con lo establecido en la NIC 17.

Al aplicar la NIC 17 correctamente en los estados financieros de la compañía ABC S.A. se da un incremento tanto en los activos como en los pasivos no corrientes producto del registro inicial que debe existir en la contabilización de los contratos de arrendamiento financiero, correspondiente a un activo y un pasivo por arrendamiento por el mismo importe, esto con respecto al Balance de Situación Financiera, en el caso del Estado de resultados se da una disminución de los gastos del periodo de la compañía, obteniendo como resultado un incremento en la utilidad.

De acuerdo con lo establecido en la NIC 12 impuesto a las ganancias y analizando la normativa fiscal vigente podemos afirmar que la compañía ABC S.A. a pesar de no aplicar correctamente la NIC17, calculó correctamente el pago del impuesto sobre la renta, ya que los contratos de arrendamiento clasifican como operativos en función financiera según la normativa fiscal vigente y cumplen con las características indicadas en ese marco para deducir el total de la cuota del arrendamiento del impuesto sobre la renta por pagar.

## 6.2. Recomendaciones

Con base en el trabajo realizado se espera que la empresa ejecute la propuesta de implementación elaborada, y así cumpla con lo estipulado en la NIC17, lo cual le permitirá reflejar la realidad de sus operaciones.

Realizar un análisis de las demás NIIF's aplicables a la compañía y así verificar que se dé la aplicación correcta de las mismas, con el fin de cumplir a cabalidad con dicho marco normativo.

Se recomienda que de acuerdo a la NIC17 la empresa ABC S.A en lo sucesivo, realice la clasificación de los contratos de arrendamiento, según corresponda en contratos operativos o financieros.

Elaborar reglamentos y manuales donde se indique con detalle la correcta aplicación de las normas y los grupos contables en los cuales tendrá efecto dicha norma.

Se recomienda a la institución poner en práctica un programa de capacitación para los funcionarios de la empresa involucrados en los procesos contables financieros sobre la importancia de la aplicación de las NIIF's.

## Referencias

- Arteaga Basurto, C y González Montaña, M.V. (2001). *En Desarrollo comunitario*. México: UNAM.
- Brenes Córdoba, A. (1992). *Tratado de los Contratos*. San José: Editorial Juricentro.
- Deloitte (2007). *Economía y Negocios [de la A a la Z]*. Madrid: Editorial Espasa Calpe.
- Decreto No. 32876-H. (2006).Diario Oficial La Gaceta, San José, Costa Rica, 9 de febrero de 2006.
- Gómez Castañeda, O.R. (2005). *Leasing o arrendamiento financiero en Contribuciones a la Economía*, Recuperado de: <http://www.eumed.net/ce/2005/orgc-leasing.htm>
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2006). *Metodología de la Investigación*. 4ta Ed, México: Editorial Interamericana Editores, S.A.
- International Accounting Standards Board. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 8.
- International Accounting Standards Board. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 12.

International Accounting Standards Board. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 17.

Ortúzar Solar, A. (1990). *El Contrato de Leasing*. Recuperado de:

[http://books.google.com.ar/books?id=Pk6CbI9T6XYC&pg=PA9&hl=es&source=gbs\\_toc\\_r&cad=4#v=onepage&q&f=false\\_](http://books.google.com.ar/books?id=Pk6CbI9T6XYC&pg=PA9&hl=es&source=gbs_toc_r&cad=4#v=onepage&q&f=false_)

Pineda F, (2014). *Utilice el leasing para mejorar la administración operativa y financiera de su empresa*. Periódico El Financiero, Recuperado de:

[http://www.elfinancierocr.com/direccion\\_estrategica/Gerencia-Leasing-Felix\\_Pineda-activos-arrendamiento-gestion\\_0\\_590940924.html](http://www.elfinancierocr.com/direccion_estrategica/Gerencia-Leasing-Felix_Pineda-activos-arrendamiento-gestion_0_590940924.html)

Ruiz Jiménez, K.D. (2010). *Leasing Operativo y Leasing Financiero* (Tesis de Doctorado). Universidad Libre de Derecho, Costa Rica, Recuperado de:

<http://es.slideshare.net/Runhos/leasing-operativo-y-financiero>

Solé Madrigal, R. (2012). *Arrendamientos en Costa Rica, tres dimensiones distintas: contable, tributaria y financiera*. San José: Editorial Universidad de Costa Rica.

Varón, L. (2012). *Qué son las NIIF*. Recuperado de:

<http://www.gerencie.com/que-son-las-niif.html>

# Anexos