

## Estudio de la Adopción de NIIF 16, implicación contable, tributaria y financiera considerando efecto COVID-19 en Ecuador

### Study of the Adoption of IFRS 16, accounting, tax and financial involvement considering COVID-19 effect in Ecuador

URL: <https://revistas.uta.edu.ec/erevista/index.php/bcoyu/article/view/1411>

Fernanda Aguirre - Naula<sup>1</sup>; Fabian Ayabaca - Mogrovejo<sup>2</sup>; Jenny Bermeo - Quito<sup>3</sup>; Byron Rodríguez - Rodríguez<sup>4</sup>

Fecha de recepción: 12 de octubre de 2020

Fecha de aceptación: 23 de julio de 2021

#### Resumen

El presente trabajo realiza un análisis contable de la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16). Considera implicaciones derivadas de la COVID-19, mediante un caso práctico, desde la perspectiva del arrendatario. Se aplica una investigación de tipo descriptiva y documental, se analizó información sobre lineamientos contables, bases tributarias, marco teórico y de antecedentes para evaluar aplicación de NIIF 16 y sus efectos en los registros contables, métricas financieras e impuestos en un caso empírico supuesto. Los resultados describen los impactos sobre el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados y Flujos de efectivo del Arrendatario; además de efectos sobre sus indicadores como endeudamiento, solvencia, utilidad antes de la depreciación y amortización, impuestos e intereses (EBITDA) y ganancias antes de impuesto e intereses (EBIT). El objetivo es el de presentar lineamientos contables en la Adopción de NIIF 16 y promover la discusión sobre sus efectos en la información financiera.

**Palabras clave:** Arrendamientos, activo por derecho de uso, pasivo por arrendamiento, arrendatario, NIIF 16.

#### Abstract

This paper performs an accounting analysis of the adoption of the International Financial Reporting Standard 16 (IFRS 16). Consider the implications of COVID-19, using a case study, from the perspective of the tenant. A descriptive and documentary research is applied, information on accounting guidelines, tax bases, theoretical framework and background were analyzed to evaluate the application of IFRS 16 and its effects on accounting records, financial metrics and taxes in a supposed empirical case. The results describe the impacts on the Lessee's Statement of Financial Position, Income Statement and Cash Flows; in addition to effects on its indicators such as indebtedness, solvency, profit before depreciation and amortization, taxes and interests (EBITDA) and earnings before taxes and interests (EBIT). The objective is to present accounting guidelines in the Adoption of IFRS 16 and promote discussion on its effects on financial information.

**Keywords:** Leases, right of use asset, lease liability, lessee, IFRS 16.



Esta publicación se encuentra bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento - NoComercial 4.0 Internacional.

<sup>1</sup>Instituto Superior Tecnológico Integración Andina. Carrera Tecnológica de Auditoría. Cuenca-Ecuador. E-mail: [fernanda.aguirre@tecnologicoinan.edu.ec](mailto:fernanda.aguirre@tecnologicoinan.edu.ec). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6160-9694>

<sup>2</sup>Universidad de Cuenca. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca – Ecuador. E-mail: [fabian.ayabaca@ucuenca.edu.ec](mailto:fabian.ayabaca@ucuenca.edu.ec). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1569-3909>

<sup>3</sup>Universidad de Cuenca. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca – Ecuador. E-mail: [alexsa.bq@gmail.com](mailto:alexsa.bq@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9076-2225>

<sup>4</sup>Universidad de Cuenca. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca – Ecuador. E-mail: [byronrodr7@gmail.com](mailto:byronrodr7@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5943-336X>

## Introducción

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con el objetivo de establecer un modelo único de representación fiel para activos y pasivos de un arrendatario en contratos de arrendamiento, reemplaza la Norma Internacional de Contabilidad Arrendamientos (NIC 17) por la Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16).

La NIIF 16 establece políticas, procedimientos e información a revelar sobre estas actividades; la emisión de esta normativa permite que los usuarios de información financiera evalúen de manera completa el apalancamiento financiero, capital invertido y exposición a riesgos financieros o de propiedad de las actividades de arrendamiento de una entidad. (International Accounting Standards Board (IASB), 2016.)

En Ecuador la aplicación de NIIF 16 tiene implicaciones contables, tributarias y financieras por parte de empresas arrendatarias. El reconocimiento de un activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento en contratos de arriendo con cuotas significativas provoca efectos importantes en la posición financiera, estado de resultados y flujos de efectivo. También se espera la generación de impuestos diferidos; y ajustes en pagos de arrendamiento y plazos de contrato por efectos de la pandemia de la COVID-19.

Diferentes investigaciones presentan los efectos de la adopción de NIIF 16 sobre la estructura financiera, tributaria y contable. De esta manera estudios como Guzmán Pérez, Mezarina Ruiz, & Morales Gamboa (2016); Torres y Rivas (2017); Chérrez (2017); y Díaz & Ramírez (2018) explican que el reconocimiento de activos y pasivos por contratos de arrendamiento modifica el Estado de Situación Financiera; además el control de estos elementos provoca el registro de gastos por depreciación de activos por derecho de uso e intereses en el pago del pasivo afectando el Estado de Resultados. En relación al Estado de Flujo de efectivo se concuerda que se modifica la clasificación de actividades; incrementa los flujos de operación por la eliminación del gasto por arrendamiento y se presenta una disminución en el flujo de actividades de financiamiento por el pago del pasivo.

Guzmán Pérez, Mezarina Ruiz, & Morales Gamboa (2016) y Torres y Rivas (2017); manifiestan además que la adopción de NIIF 16 genera cambios en indicadores financieros como la utilidad antes de la depreciación y amortización, impuestos e intereses (EBITDA), ganancias antes de impuesto e intereses (EBIT), endeudamiento, liquidez, rotación de activos, y retorno de patrimonio (ROE). Adicionalmente se producen cambios en los controles, procedimientos y políticas de las empresas; modificándose también la base de determinación del impuesto a la renta y la generación de impuestos diferidos.

Molina (2019) indica en su investigación que el tratamiento de la norma internacional de información financiera implica el reconocimiento de un activo por derecho de uso y un

pasivo, en donde con mediciones posteriores se involucra a la NIIF 9; los activos se reconocen por el modelo de costo o por el modelo de revaluación, mientras que el pasivo se reconoce a costo amortizado y se considera la tasa de descuento actual, en el caso de que exista revisiones posteriores se medirá de acuerdo a la tasa de descuento del momento de la revisión. Al momento de la transición de la NIIF 16 el autor recomienda reconocer el derecho de uso por el valor actual de las cuotas pendientes a la tasa de descuento a la fecha de la primera aplicación, de esta manera el valor del activo y del pasivo deberían ser iguales.

El análisis de la información financiera de 35 empresas españolas seleccionadas indica que el patrimonio ha descendido, en casi todos los casos; debido al reconocimiento decreciente de gastos en el modelo de la NIIF 16, sin embargo, el efecto en el patrimonio es insignificante. El efecto sobre el pasivo total supone un incremento de esta magnitud y el EBITDA mejoró dado que parte del gasto por alquileres, que bajo NIC 17 se reconocía como gasto de las operaciones, se transforma en gasto por intereses y en gasto por amortización.

Conforme los antecedentes descritos; se propone que la Adopción de NIIF 16 por parte de Arrendatarios provoca efectos significativos sobre su estructura contable, tributaria y financiera; por lo que el presente trabajo tiene por objetivo describir los principales efectos en la implementación y aplicación de NIIF 16 en las empresas Arrendatarias considerando el ámbito tributario, legal y contable local.

## Metodología

El tipo de investigación que se plantea en el presente análisis es descriptivo y documental. Se utiliza como método el Caso de Estudio con el objetivo de responder la interrogante sobre ¿La implementación y aplicación de NIIF 16 de las empresas Arrendatarias provoca impactos financieros y tributarios?

En la ejecución del análisis documental se recopila, sintetiza e interpreta información fiscal, legal y normativa contable aplicable; se observa sus efectos sobre un ejercicio empírico supuesto producto de la experiencia y observación de las características y rasgos suscitados en la aplicación de NIIF 16 en una empresa que aplica NIIF Completa en Ecuador.

## Resultados

Con el objetivo de describir los principales efectos tributarios y financieros por la implementación y aplicación de NIIF 16 de las empresas Arrendatarias en Ecuador se plantea los siguientes supuestos en contratos de arrendamiento de locales comerciales desarrollados por el Caso de Estudio hipotético.

**Tabla 1. Características de Contrato (ejercicio supuesto). Dólares**

N°	Fecha Inicio	Fecha Fin	Monto Anual	Cumple	Motivo
1	01/01/2018	01/01/2022	\$10.000,00	Si	Monto significativo y plazo mayor a un año.
2	01/01/2020	31/12/2020	\$4.000,00	No	Plazo menor a 12 meses.

**Fuente:** Elaboración propia a partir de planteamiento de contratos supuestos para estudio de implementación de NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

Conforme lo establecido por NIIF 16 y al análisis realizado de Grupo Técnico/IFRS Centre Of Excellence (2016), el contrato 1 cumple con los requerimientos que posibilitan el registro de un activo por derecho de uso y un pasivo por parte del arrendatario. El contrato 2 no califica para el reconocimiento de un activo y pasivo; este contrato se controlará como un gasto.

### Efecto Contable en Contratos de Arrendamiento por implementación de NIIF 16.

El arrendatario conforme los párrafos del 22 -28 de NIIF 16, registra un Activo por Derecho de Uso por el valor presente de los pagos de arriendo futuros y un Pasivo por Arrendamiento por el mismo monto. La tasa de descuento que aplica es la tasa activa efectiva referencial del segmento productivo corporativo de enero del año 2020 que, según el Banco Central del Ecuador, es del 9,14% anual (Banco Central Del Ecuador, 2020); se debe tomar en consideración que cada arrendatario utiliza la tasa con la que accede al crédito, conforme su capacidad de endeudamiento y tipo de acreedor disponible.

### Contrato 1

El contrato 1 empezó en el 2018, si el arrendatario registró el periodo 2018 y 2019 como un gasto de arriendo basándose en la normativa anterior (NIC 17); al inicio del periodo 2020, el arrendatario según el párrafo C5 de NIIF 16 tiene las siguientes alternativas:

- permite tratar a los arrendamientos que actualmente tiene la empresa, de forma retroactiva conforme el tratamiento establecido por la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
- establece el reconocimiento retroactivo de los arrendamientos donde el efecto se reconocerá de manera acumulada en la fecha de aplicación inicial de la normativa.

Por lo tanto, se debe evaluar el efecto retroactivo en las dos alternativas, es decir aplicar la nueva política contable de la NIIF 16, como si ya se hubiese aplicado anteriormente. Además, se debe considerar la depreciación del activo por derecho de uso en el reconocimiento según el párrafo 32 de NIIF 16:

El arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero. (International Accounting Standards Board (IASB), 2016.)

A continuación, se compara el gasto de arriendo registrado en el año 2018 y 2019 con el registro de activo y pasivo desde el inicio del contrato para una evaluación retroactiva.

**Tabla 2. Evaluación retroactiva de aplicación de NIIF 16. Dólares**

		NIC 17		NIIF 16		
Año 2018				Año 2018		
Detalle		Debe	Haber	Detalle	Debe	Haber
1				1		
Gastos arrendamiento		10.000,00		Activo por derecho de uso	38.755,63	
IVA 12%		1.200,00		Pasivo por arrendamiento		38.755,63
Efectivo			9.560,00	2		
Retención. Fuente IVA 70%			840,00	Pasivo por arrendamiento	6.457,74	
Retención. Fuente renta 8%			800,00	Gasto de interés	3.542,26	
				Efectivo		
				10.000,00		
				3		
				Gasto de Depreciación	7.751,13	
				Depreciación acumulada		7.751,13
Año 2019				Año 2019		
Detalle		Debe	Haber	Detalle	Debe	Haber
1				1		
Gastos arrendamiento		10.000,00		Pasivo por arrendamiento	7.047,97	
IVA 12%		1.200,00		Gasto de interés	2.952,03	
Efectivo			9.560,00	Efectivo		10.000,00
Retención. Fuente IVA 70%			840,00	2		
Retención. Fuente renta 8%			800,00	Gasto de depreciación	7.751,13	
				Depreciación acumulada		7.751,13

**Fuente:** Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

Conforme lo descrito en la alternativa b) del párrafo C5 de NIIF 16 el arrendatario que registre contratos como

operativos hasta el 2019 y continúen en ejecución debe realizar un ajuste de la siguiente manera:

## AJUSTE AÑO 2020

Tabla 3. Ajuste por evaluación retroactiva Contrato 1. Dólares

Detalle	Debe	Haber
1		
Activo por derecho de uso	38.755,63	
Pasivo por arrendamiento		38.755,63
2		
Pasivo por arrendamiento	13.505,71	
Resultados acumulados	1.996,54	
Depreciación acumulada		15.502,25

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

Este ajuste permite contabilizar el Activo por Derecho de Uso y el Pasivo por Arrendamiento conforme NIIF 16, el valor de \$38.755,63 se determinó con el valor presente de cada pago con la tasa de descuento del 9,14% anual; así también se utiliza la cuenta de resultados acumulados para contabilizar el gasto de interés y depreciación no considerados anteriormente, además la cuenta de depreciación acumulada se actualiza para comenzar el año 2020.

La tabla de amortización para medición posterior del Pasivo por Arrendamiento se presenta de la siguiente manera:

Tabla 4. Tabla de amortización contrato 1. Dólares

Periodos	Saldo inicial	Interés	Amortización	Cuota	Saldo final
2018	38.755,63	3.542,26	6.457,74	10.000,00	32.297,89
2019	32.297,89	2.952,03	7.047,97	10.000,00	25.249,92
2020	25.249,92	2.307,84	7.692,16	10.000,00	17.557,77
2021	17.557,77	1.604,78	8.395,22	10.000,00	9.162,54
2022	9.162,54	837,46	9.162,54	10.000,00	0,00

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

De acuerdo con la tabla de amortización al final del 2020 el pago de arrendamiento se efectúa de la siguiente forma:

## AÑO 2020

Tabla 5. Registro de pago de arrendamiento 2020 de contrato 1. Dólares

Detalle	Debe	Haber
1		
Pasivo por arrendamiento	7.692,16	
Gasto de interés	2.307,84	
Efectivo		10.000,00
2		
Gasto de depreciación	7.751,13	
Depreciación acumulada		7.751,13

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

Como se aprecia, los asientos de pago de arrendamiento bajo NIIF 16 son diferentes en comparación con la NIC 17, se destaca la medición posterior de la depreciación del Activo por Derecho de Uso y el control del Pasivo por Arrendamiento en la tabla de amortización con la generación del interés. Sin embargo, se debe considerar que el valor del IVA y las retenciones se puede generar en un asiento de ajuste para modificar la partida de Efectivo.

## Contrato 2

Este contrato no posee las características de significatividad y de tiempo mayor a un año; el registro contable de este contrato en el año 2020 se representa de la siguiente manera:

Tabla 6. Registro de arriendo de contrato 2. Dólares

Detalle	Debe	Haber
Gastos de arrendamiento	4.000,00	
IVA12%	480,00	
Efectivo		3.824,00
Retención a la Fuente IVA 70%		336,00
Retención a la Fuente 8%		320,00

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

El arrendatario no contabiliza un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento, por lo que el registro bajo NIIF 16 no será diferente bajo NIC 17, en donde se afecta al gasto de arriendo en esta clase de arrendamientos.

## Impacto tributario por la aplicación de NIIF 16 por el arrendatario.

## Impuesto a las Ganancias y la generación de impuestos diferidos.

Al evaluar las partidas de intereses y depreciación que origina el Contrato 1 por la aplicación de NIIF 16, se pueden observar diferencias en relación con los gastos de arriendo pactados (tributario); se genera diferencias temporarias conforme la NIC 12. La Ley Orgánica de Régimen Tributario y su Reglamento no permitían el reconocimiento de diferencias temporarias e impuestos diferidos por la diferencia entre el gasto de arrendamiento provocado por NIIF 16 y el valor de pago de arriendo pactado. (Ley Orgánica de Régimen Tributario, 2015) Sin embargo, con el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y

Progresividad del 28 de julio del 2020; se agrega como nuevo caso de impuesto diferido lo siguiente

Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados en un contrato y cargos en el estado de resultados que de conformidad con la técnica contable deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso. Se reconocerá este impuesto diferido siempre y cuando se cumpla con la totalidad de requisitos y condiciones establecidos en la normativa contable para el reconocimiento y clasificación de un derecho de uso, así como por la esencia de la transacción. (Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad, 2020)

Por lo indicado, el Contrato 1 formaría diferencias temporarias e impuestos diferidos. A continuación, se presenta el reconocimiento de las diferencias temporarias e impuestos diferidos conforme el Método del Pasivo basado en el Estado de Situación Financiera y el Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados:

**Tabla 7. Método del Pasivo basado en el Estado de Situación Financiera contrato 1. Dólares**

Activo por derecho de uso	2018	2019	2020	2021	2022
Costo	38.755,63	38.755,63	38.755,63	38.755,63	38.755,63
Depreciación acumulada	7.751,13	15.502,26	23.253,39	31.004,51	38.755,63
Valor libros	31.004,50	23.253,37	15.502,24	7.751,12	-
<b>Base fiscal</b>					
Saldo activo por derecho de uso	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Diferencia temporaria	31.004,50	23.253,37	15.502,24	7.751,12	0,00
Impuesto diferido saldo (pasivo por impuesto diferido)	7.751,13	5.813,34	3.875,56	1.937,78	0,00
Ajuste impuesto diferido	0,00	-1.937,79	-1.937,78	-1.937,78	-1.937,78
<b>Base contable</b>					
<b>Pasivo por arrendamiento</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Capital inicial	38.755,63	32.297,89	25.249,92	17.557,77	9.162,54
Amortización de capital	6.457,74	7.047,97	7.692,16	8.395,22	9.162,54
Saldo final pasivo	32.297,89	25.249,92	17.557,77	9.162,54	0,00
<b>Base fiscal</b>					
Saldo pasivo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Diferencia temporaria	-32.297,89	-25.249,92	-17.557,77	-9.162,54	0,00
Impuesto diferido (activo por impuesto diferido)	-8.074,47	-6.312,48	-4.389,44	-2.290,64	0,00
Ajuste impuesto diferido	0,00	1.761,99	1.923,04	2.098,80	2.290,64
Ajuste impuesto diferido neto	0,00	-175,80	-14,74	161,02	352,86
Saldo en cuentas de impuesto diferido neto	-323,35	-499,14	-513,88	-352,86	0,00

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

Conforme el método expuesto se aprecia que el reconocimiento de un activo por derecho de uso originó una diferencia temporaria imponible, generándose el registro de un pasivo por impuesto diferido, de igual manera la contabilización de un pasivo por arrendamiento permite el

registro de una diferencia temporaria deducible y provoca el origen de un activo por impuesto diferido. las dos cuentas de impuestos diferidos cierran al finalizar el contrato de arrendamiento.

**Tabla 8. Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados contrato 1. Dólares**

Gastos contables	Base contable				
	2018	2019	2020	2021	2022
Gasto de depreciación de activo por derecho de uso	7.751,13	7.751,13	7.751,13	7.751,13	7.751,13
Gasto de interés	3.542,26	2.952,03	2.307,84	1.604,78	837,46
Total gasto contable	11.293,39	10.703,16	10.058,97	9.355,91	8.588,59
<b>Base fiscal</b>					
<b>Gastos fiscales</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Gasto de arriendo	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Diferencia temporaria	1.293,39	703,16	58,97	-644,09	-1.411,41
Impuesto diferido a registrar anualmente	323,35	175,79	14,74	-161,02	-352,85
Saldo en activo por impuesto diferido	323,35	499,14	513,88	352,86	-

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

La tabla presenta una diferencia temporaria deducible que se compensa en el tiempo, esto se debe a que con la aplicación de NIIF 16 se registra un gasto contable por la depreciación e interés mayor al valor pactado de arriendo lo que permite contabilizar un Activo por Impuesto Diferido que se compensaría totalmente al finalizar el contrato; si bien el método basado en el Estado de Situación Financiera es el permitido por la NIC 12, el método basado en el Estado de Resultados es el que se aplica comúnmente en nuestro medio; debido a la integración de diferencias temporarias en la Conciliación Tributaria del formulario 101 de impuesto a la Renta de Sociedades. (IFRS Foundation, s. f.)

Como se observa, el gasto contable por la aplicación de NIIF 16 supera al fiscal hasta el año 2020, para compensarse en los siguientes años, debido a que en el 2021 y 2022 el gasto es menor por el método de costo amortizado que incide en el interés del Pasivo por Arrendamiento. Estas partidas conciliatorias pueden registrarse en la sección de diferencias temporarias del formulario 101 de impuesto a la renta; para lo cual se tendrá que incrementar un campo en la sección mencionada.

**Tabla 9. Diferencias temporarias Formulario 101 (propuesta de diferencia temporaria) contrato 1. Dólares**

Generación / reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos)	Generación	Reversión
Por valor neto realizable de inventarios	814	815
Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales	816	817
Por costos estimados de desmantelamiento	818	819
Por deterioros del valor de propiedades, planta y equipo	820	821
Por provisiones (diferentes de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y jubilación patronal)	822	823
Por contratos de construcción	824	825
Por mediciones de activos no corrientes mantenidos para la venta	826	827
Por la diferencia entre los cánones de arrendamiento pactados en un contrato y cargos en el estado de resultados, que de conformidad con la técnica contable deban registrarse por el reconocimiento de un activo por derecho de uso.	<b>\$ 58,97</b>	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

### Efecto de COVID- 19 en aplicación de NIIF 16

En mayo 2020, IASB presentó modificaciones a la NIIF 16 con el objetivo de permitir que los arrendatarios desarrollen de manera práctica el reconocimiento de cambios en los contratos de arrendamiento por efectos de la pandemia COVID-19.

La NIIF 16, mediante enmienda ha sido modificada para:

- Proporcionar a los arrendatarios una exención del requisito de determinar si una concesión de arriendo relacionada con COVID-19 es una modificación del arriendo;
- Exigir a los arrendatarios que apliquen la exención para contabilizar las concesiones de arriendo relacionadas con COVID-19 como si no fueran modificaciones de arriendo. (International Accounting Standards Board, 2020)

Esta solución práctica permite a los arrendatarios reconocer en el resultado del ejercicio las disminuciones en los pagos de arrendamiento, lo que facilitaría el ajuste sobre los pagos de arriendo que eventualmente se generarían por acuerdo entre Arrendador y Arrendamiento. (Mantilla Samuel A., s. f.)

En el artículo 4 de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario se expresa lo siguiente en relación a los contratos de arrendamiento:

Art 4. Suspensión temporal de desahucio en materia de inquilinato.- Durante el tiempo de vigencia del estado de excepción, y hasta sesenta días después de su conclusión, no se podrán ejecutar desahucios a arrendatarios de bienes inmuebles, por cualquiera de las causales establecidas en la Ley de Inquilinato, excepto en los casos de peligro de destrucción o ruina del edificio en la parte que comprende el local arrendado y que haga necesaria la reparación, así como de uso del inmueble para actividades ilegales.

Para que los arrendatarios puedan acogerse a esta suspensión temporal, deberán cancelar al menos el veinte por ciento (20%) del valor de los cánones pendientes y en el caso de locales comerciales, que el arrendatario demuestre que sus ingresos se han afectado en al menos un 30% con relación al mes de febrero de 2020.

Esta suspensión podrá extenderse en caso de que arrendatario y arrendador acuerden por escrito un plan de pagos sobre los valores adeudados. El acuerdo suscrito tendrá calidad de título ejecutivo. (Ley Orgánica de Apoyo Humanitario, 2020, art 4)

Conforme la realidad económica por la pandemia de la COVID- 19 existen varios escenarios que afectan las cuotas de arrendamiento; los cuales dependen de los acuerdos comerciales a los que se puedan llegar, sin embargo, si el escenario más probable es que se disminuya la cuota de arrendamiento durante el periodo de marzo- agosto del 2020, se puede considerar la siguiente alternativa.

Si los pagos de arrendamiento disminuyen a la mitad en el periodo de marzo- agosto del 2020 y se aplica el recurso práctico conforme el párrafo 46 A en NIIF 16, el registro contable se debe efectuar de la siguiente manera:

### AÑO 2020

**Tabla 10.** Aplicación contable de recurso práctico por COVID- 19 en contrato 1. Dólares

Detalle	Debe	Haber
1		
Pasivo por arrendamiento	7.692,16	
Gasto de interés	2.307,84	
Efectivo		7.500,00
Otros ingresos		2.500,00

**Fuente:** Elaboración propia a partir de datos de ejercicio de estudio supuesto en Tabla 1 en base a la NIIF 16 (IFRS 16, 2019)

El recurso que se expone como guía no causa modificaciones en la tabla de amortización establecida anteriormente. Al no existir cambios en la tabla de amortización, el recurso práctico permite aplicar resultados por cualquier disminución la cuota de arrendamiento, por lo que para el año 2020 al reducir el pago del arriendo por 6 meses a la mitad el monto de pago anual en este año sería de \$ 7.500,00.

En el recurso práctico no se efectúan remediciones de la tabla de amortización del Pasivo por Arrendamiento y el Activo por Derecho de Uso. De igual manera no se afecta los gastos de intereses y de depreciación que se registran en el 2020.

### Efecto financiero por la adopción de NIIF 16.

Al aplicar la normativa NIIF 16 las cuentas contables involucradas y pertenecientes al Estado de situación financiera son: el activo no corriente y pasivo no corriente, al reconocer el activo por derecho de uso y el pasivo de arrendamiento, correspondientemente. Mientras que, en el Estado de resultados, los gastos operacionales se ven afectados al reconocer depreciación y los gastos financieros por el interés financiero que surge del arrendamiento.



**Fuente:** Elaboración propia a partir de NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

**Figura 1.** Afectación NIIF 16 en los estados financieros.

Como se observó en el Contrato 1 incrementa el Activo no Corriente y el Pasivo no Corriente en el año 2020; periodo en el que se ingresa el Activo por Derecho Uso y el Pasivo Financiero como un ajuste conforme el párrafo C5 de NIIF 16. Este impacto disminuye a medida que el plazo del contrato va cumpliéndose en el tiempo. La cuenta de Resultados Acumulados disminuye por el registro retrospectivo provocado por el excedente de los gastos de intereses y de depreciación de los años 2018 y 2019 que se registran conforme NIIF 16 y que superaron el gasto de arriendo conforme NIC 17.

La estructura del Estado de Flujo de Efectivo por adopción de NIIF 16 se modifica por el cambio de la cuenta de Gasto de Arrendamiento por el Activo por Derecho de uso y el Pasivo por Arrendamiento, por lo que se agregará flujos de efectivo en Actividades de Inversión y Financiamiento. Además de incluir valores en Actividades de Operación por los valores de intereses y depreciación de Activo por Derecho de Uso. A continuación, se presenta las principales afectaciones en las métricas financieras:

Tabla 11. Efectos en métricas financieras bajo NIIF 16. Dólares

Afectación	Efecto a los indicadores financieros (aumenta)		Afectación	Efecto a los indicadores financieros (disminuye)	
	Fórmula	Observación		Fórmula	Observación
EBITDA	Ingresos de explotación (-) Gastos de explotación = EBITDA	El gasto de arriendo fue cambiado por un Activo ocasionando que EBITDA, sea mayor.	Endeudamiento	Deuda /Pasivo Total	El pasivo por arrendamiento, ocasiona que la proporción de deuda disminuya.
	EBITDA (-) Depreciación = EBIT	Por efecto de cambio de gasto por arriendo a Activo por Derecho de Uso EBIT		Endeudamiento Del Activo Fijo Neto	Patrimonio / Activo Fijo Neto
Apalancamiento	Activo Total/ Patrimonio	El activo no corriente aumenta, por activo por derecho de uso, solvencia incrementará.	Cobertura De Intereses	Ebit /Intereses	Disminuye, debido al cargo de intereses al aplicar la NIIF 16.
Endeudamiento Patrimonial	Pasivo Total /Patrimonio	Incrementa en adopción para disminuir efecto por pagos	Rotación De Activo	Ingresos/Activos Totales	Activo por derecho de uso de activo provoca que se afecte el activo corriente y el activo total.

Fuente: Elaboración propia a partir NIIF 16 (IFRS 16, 2016)

En relación a la rentabilidad no existen mayores efectos por el registro de Gasto de Intereses y de Depreciación; debido a que se compensa con el gasto de arriendo que se registraba conforme NIC 17, salvo con las diferencias temporarias que se generan y que se compensan en el tiempo.

En cuanto a la valoración de la empresa, también se verá afectada, específicamente en el cálculo del WACC (Costo medio ponderado de capital), pues, su relación de deuda y apalancamiento tiene su afectación en la aplicación de la NIIF 16, aunque depende de la beta del sector y de la estructura financiera de cada empresa.

## Conclusiones

Los resultados en el ejercicio práctico indican que el registro de Activo por Derecho de Uso y Pasivo por Arrendamiento por parte de Arrendatarios provoca la disminución de la partida de gasto de Arriendo y el incremento del Activo y Pasivo; los cuales conforme transcurran los pagos de arrendamiento generarán interés y gastos de depreciación del Activo por Derecho de Uso. Este tratamiento contable por adopción de NIIF 16, incide en el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados y Flujos de Efectivo, además de ocasionar el registro de impuestos Diferidos por la diferencia entre el gasto de interés y el gasto de depreciación del Activo por Derecho de Uso y gasto de arriendo pactado.

En el ejercicio planteado; el contrato 1 generó el registro de ajustes en resultados acumulados por celebrarse el 1 de enero del 2018 y se procedió conforme el párrafo C5 de NIIF 16, efectuándose un tratamiento contable retroactivo,

permitiendo contabilizar un Activo por Derecho de Uso y un Pasivo por Arrendamiento por el valor de \$38.755,63. En el contrato 2 no se reconoce activo por derecho de uso y un pasivo por no cumplir con las condiciones de plazo y de significancia en los valores de arriendo. En el ámbito tributario se destaca que el Reglamento para la aplicación Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad expedida el 28 de julio del 2020, permite el reconocimiento de diferencias temporarias en arrendamientos que se generan al comparar el gasto contable (interés más depreciación) y el valor de arriendo pactado. La utilización del método del Pasivo basado en el Estado de Situación Financiera por parte de las autoridades de control; permitirá tener una mejor descripción de la generación y registro de activos y pasivos por impuesto diferido.

En mayo 2020 IASB presentó modificaciones a la NIIF 16 con el objetivo de permitir que los arrendatarios desarrollen de manera práctica el reconocimiento de cambios en los contratos de arrendamiento por efectos de la pandemia de la COVID-19. La Ley de Apoyo Humanitario expedida el 22 de junio del 2020 también fomenta y regula las posibles disminuciones en el pago de arriendo por efectos de COVID-19. El recurso practico permite realizar ajustes contables contra el resultado del ejercicio para evitar procesos complejos de recálculo de activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento al modificar las cuotas de arriendo por acuerdo.

La adopción de NIIF 16 incrementó el activo y el pasivo total; esta modificación no cambia el patrimonio, pero existió un incremento en las razones de solvencia (apalancamiento) y en el endeudamiento patrimonial que se intensifica si la empresa efectúa ajustes retroactivos a resultados

acumulados por que disminuye el patrimonio. Sin embargo, estos efectos disminuyen a medida que el contrato cumple su plazo y se registran depreciaciones, intereses y pagos de arriendo en el tiempo; de la misma manera las métricas financieras que aumentan en comparación a la NIC 17 son EBITDA y EBIT; debido a que el cambio de la partida de gasto de Arriendo por el Activo por Derecho de Uso mejora el cálculo de los indicadores al aumentar la Utilidad.

## Referencias.

- Asamblea Nacional. (2020) *Reglamento a Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial S. 260 del 04 de agosto del 2020, pág 19. Obtenido de [https://mcusercontent.com/d372f4e22b2953f7ec70b3185/files/0cd83eb2-b892-4501-93ce-785461d10e45/Decreto\\_Ejecutivo\\_No.\\_1114\\_20200628144539\\_compressed.pdf](https://mcusercontent.com/d372f4e22b2953f7ec70b3185/files/0cd83eb2-b892-4501-93ce-785461d10e45/Decreto_Ejecutivo_No._1114_20200628144539_compressed.pdf)
- Asamblea Nacional. (2020) *Ley de Apoyo Humanitario*. Registro Oficial S. 229 del 22 de junio del 2020, pág 4. Obtenido de [https://www.emov.gob.ec/sites/default/files/transparencia\\_2020/a2\\_41.pdf](https://www.emov.gob.ec/sites/default/files/transparencia_2020/a2_41.pdf)
- Asamblea Nacional. (2010). *Código Orgánico De Organización Territorial*, COOTAD. Registro Oficial S. 303 del 19 de octubre del 2010.
- Banco Central del Ecuador. (2020). Evolución de las Operaciones Activas y Pasivas del Sistema Financiero Nacional (Boletín N.o 111; p.85).
- Chérrez, Z. V. (2017). Comparativa de la parte práctica del Borrador Leases 2013 con el modelo de transición en sectores como Real Estate e Industrial de la NIIF 16. *Gestión Joven*, 17, 11.
- COOTAD, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización. (2014). Quito, Ecuador
- Díaz, J. M., & Ramírez, C. Z. (2018). IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements. *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 17, 60-97.
- Grupo Técnico/IFRS Centre Of Excellence. (2016). *NIIF 16 Arrendamientos*. [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-16-arrendamientos.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-16-arrendamientos.pdf)
- Guzmán Pérez, S., Mezarina Ruiz, R. A., & Morales Gamboa, S. (Diciembre de 2016). *Evaluación del impacto financiero y tributario en la transición de la NIC 17 a la NIIF 16 en el sector minero*. UPC: <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/621966>
- Ley Orgánica de Régimen Tributario (28 de diciembre del 2015). Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/cbac1cfa-7546-4bf4-ad32-c5686b487ccc/20151228+LRT1.pdf>
- IFRS Foundation. (s. f.). NIC 12—Impuesto a las Ganancias.pdf. Recuperado 30 de septiembre de 2020. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niiif-2019/NIC%2012%20-%20Impuesto%20a%20las%20Ganancias.pdf>
- International Accounting Standards Board . (2016). Norma Internacional de Información Financiera 16. Obtenido de <https://www.ifrs.org/issued-standards/iist-cf-standards/ifrs-16-leases.html/content/dam/ifrs/publications/htmlstandards/english/2021/issued/ifrs16/>
- International Accounting Standards Board. (2020). Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid 19. Obtenido de <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/ifrs-16-covid-19/covid19-related-rent-concessions-ed-es.pdf>
- Mantilla Samuel A. (s. f.). (11) IF IASB enmienda IFRS 16 Mayo 2020.pdf. Recuperado 20 de septiembre de 2020, de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/\(11\)%20IF%20IASB%20enmienda%20IFRS%2016%20Mayo%202020.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/(11)%20IF%20IASB%20enmienda%20IFRS%2016%20Mayo%202020.pdf)
- Molina Sanchez Horacio. (2019). Novedades para los arrendatarios que trae la NIIF 16. *Revista Gestión y Tendencias* 3(4), 10-11.
- Torres, V. L., & Rivas, E. (2017). Nueva norma de arrendamiento IFRS 16 Leases y su impacto financiero y contable. *Mercados y Negocios: Revista de Investigación y Análisis*, 36 (julio-diciembre), 75-96.