

Desafíos de una PYME empresa de servicios ante la implementación en NIIF 16-contratos de arrendamiento actualizada al 2019

Maria Del Pilar Ugalde Herrera

pilyuh@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0003-1224-4259>

Universidad Hispanoamericana

San Jose, Costa Rica

RESUMEN

Debido a la reciente Pandemia por COVID-19, se incrementaron las modalidades de contrato, algunos en reducción de tiempo laboral, otros en teletrabajo, y suspensión del contrato, así también para los proveedores, servicios o sea leasing y otros. La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) emitió una nueva norma contable sobre arrendamientos llamada NIIF 16, la cual rige a partir de 1º de enero de 2019, donde su principal reto es el registro en detallado de cada línea de contrato así como el proceso de valoración, medición y reconocimiento, esto obliga a toda empresa sin excepción mostrar de forma transparente el registro contable cada uno de los contratos, sea arrendador o arrendatario. asociado a esto la norma de contratos NIC-17 es derogada y la reemplazada por la NIIF-16, que trae implementación de nuevas modalidades de arrendamiento en bienes y servicios, incluyendo un “activo por derecho de uso”, introduce un único modelo de contabilidad del arrendatario y requiere reconocer activos y pasivos para todos los contratos con duración superior a los 12 meses. Las contrataciones realizadas en Costa Rica para el año 2021 se separan en compras de bienes duraderos, compras de servicios y compras de materiales y suministros, estas últimas adjudicadas en proveeduría mediante el formulario 8F25 Pedimento de materiales y servicio, a lo que resulta que el 87% de las contrataciones corresponde a servicios

Palabras clave: contratación; NIIF 16; derecho de uso; leasing; arrendador; arrendatario

Correspondencia: pilyuh@gmail.com

Artículo recibido 05 enero 2023 Aceptado para publicación: 26 enero 2023

Conflictos de Interés: Ninguna que declarar

Todo el contenido de **Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar**, publicados en este sitio están disponibles bajo

Licencia [Creative Commons](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/) 

Cómo citar: Ugalde Herrera, M. D. P. (2023). Desafíos de una PYME empresa de servicios ante la implementación en NIIF 16-contratos de arrendamiento actualizada al 2019. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 7(1), 5506-5525. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i1.4868

Challenges of an SME service company before the implementation of IFRS 16-leasing contracts updated to 2019

ABSTRACT

Due to the recent Pandemic by COVID-19, the contract modalities were increased, some in reduction of working time, others in teleworking, and suspension of the contract, as well as for suppliers, services or leasing and others. The International Accounting Standards Board (IASB) issued a new accounting standard on leases called IFRS 16, which is effective as of January 1, 2019, where its main challenge is the detailed recording of each line of contract as well as the process of valuation, measurement, and recognition, this obliges all companies without exception to transparently show the accounting records of each of the contracts, whether they are lessors or lessees. Associated with this, the IAS-17 contract standard is repealed and replaced by IFRS-16, which brings implementation of new lease modalities for goods and services, including a "right-of-use asset", introduces a single accounting model of the lessee and requires the recognition of assets and liabilities for all contracts with a duration of more than 12 months. The contracts made in Costa Rica for the year 2021 are separated into purchases of durable goods, purchases of services and purchases of materials and supplies, the latter awarded in supply through the form 8F25 Request for materials and services, resulting in the 87 % of contracts correspond to services.

Keywords: contracting; IFRS 16; right of use; leasing; lessor; lessee

INTRODUCCIÓN

La introducción cumple la función de presentar al lector el tema de investigación. Con cada párrafo que se vaya elaborando se expresarán ideas fuerza que acercaran al lector a comprender mejor el problema de investigación, la justificación y la relevancia del tema, sus antecedentes investigativos, la teoría o teorías fundantes en la que se enmarca el estudio y finalmente el objetivo u objetivos del trabajo de investigación.

También dependiendo del tipo y enfoque de investigación se requerirá exponer en mayor o menor detalle el contexto en el cual se realiza el estudio.

Varios manuales coinciden en que estructuralmente, una introducción no se restringe a un canon tan claramente como la sección del resumen, si bien se ha construido consenso sobre tres puntos que deberían aparecer siempre: el objetivo general de la investigación, la relevancia del estudio y los antecedentes consultados; así como la redacción predominantemente en tiempo verbal presente de indicativo. (Cisneros Estupiñán & Olave Arias, 2012).

Para facilitar la elaboración de la introducción se sugiere una breve guía de preguntas que orientarán el desarrollo este apartado.

El ejercicio consiste en ir desarrollando las respuestas de cada punto y con ello se conseguirá una introducción que presente el tema de forma bastante completa para el lector, y por sobre todo que responda a las directrices de la revista para su publicación.

Las principales preguntas propuestas son:

- ¿Cuál es el tema que se aborda en este artículo?
- ¿Cuál es el problema de investigación? (Problema o vacío en el conocimiento que se buscará resolver con la investigación)
- ¿Por qué es importante abordar este tema, cuál es su relevancia? (Justificación)
- ¿Qué teoría o teorías sustentan el trabajo, es decir, qué marco teórico se utiliza? ¿Cuáles son los principales postulados, premisas, axiomas o términos más importantes del tema, que variables o categorías de análisis ocupa? ¿Según qué autores?)
- ¿Qué estudios previos hay al respecto? ¿Qué se puede citar de ellos? ¿Qué aporta este trabajo a esos antecedentes?
- ¿En qué contexto se realiza esta investigación? Antecedentes históricos, sociales, culturales, legales, demográficos, según sea el caso se hará uso de uno o varios

tópicos, y requerirá mayor o menor detalle del contexto, incluso esto se puntualiza en mayor detalle para estudios cualitativos, y más si son con un enfoque etnográfico. Finalmente, para cerrar el apartado de la introducción se mencionarán las hipótesis (si las hubiera), y el o los objetivos que marcarán el propósito del estudio.

La presente investigación pretende crear conciencia de la utilización de la norma de contratos NIF-16, debido a que en los últimos años la modalidad de tercerización o bien la contratación de servicios por outsourcing ha permitido a las empresas llevar a cabo sus objetivos comerciales, donde estas han considerado que debido a las altas responsabilidades sean estas laborales y otras compromisos es mucho más económico aplicar esta modalidad, sea contrato de servicios o bien contratos de alquiler o con opción de compra.

Esta modalidad cada vez toma más fuerza, por lo que demostraremos los beneficios como desventajas y algo fuertemente importante, que es como lo revelar en los estados financieros que permita analizar los resultados de las contrataciones así como la presentación en los estados financieros.

Concurre una percepción, que esta modalidad de servicios o bienes reduce los costos y las responsabilidades, lo cual se ampliara en este artículo, como una relación de costo beneficio una vez que estos entran como registro contable y su cumplimiento normativa. En el artículo 3 del Código de Trabajo Costa Rica, la palabra **“intermediario”**, consagra que es “toda persona que contrata los servicios de otra u otras para que ejecuten algún trabajo en beneficio de un patrono”. De esta manera, se diferencia del contratista o patrono, palabras con responsabilidades muy diferentes y como tal contablemente así debe visualizar, en la actual NIF 16, el requisito de registro de estos contratos son detallados, no como piensan que se firmo el contrato y no tengo responsabilidad, continuando con el código de trabajo se marca una responsabilidad solidaria que existe entre la empresa contratante y el intermediario, al decretar que *“este quedará obligado solidariamente por la gestión de aquél para los efectos legales que se deriven del presente Código, de sus Reglamentos y de las disposiciones de previsión social”*.

Ahora bien el tema central de esta investigación no son las responsabilidades legales, aunque es muy importante mencionarlos porque debe existir claridad una vez que se realice el registro contable, como es del caso de cruce de información para los entes fiscales de cada país, otro factor muy relevante pequeñas y medianas empresas (Pymes)

factor muy importantes en la economía de cada país, se considera que estas generan empleo en Costa Rica en un 48.4% en el sector privado.

Según lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley No. 8262, Ley de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas, al efectuarse cualquier concurso para la adquisición de bienes o servicios por parte de todas aquellas instituciones que conforman la Administración, en la que participe como oferente una o varias Pymes, en la evaluación de las ofertas se aplicará lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley N.º 8262 del 2 de mayo del 2002 y en su reglamento¹⁰., dicta así:

CAPÍTULO IV Contratación pública estratégica SECCIÓN I

Aspectos generales ARTÍCULO 20- Compra pública estratégica

Las contrataciones públicas servirán a la consolidación de políticas públicas tendientes al desarrollo social equitativo nacional y local y a la promoción económica de sectores vulnerables, a la protección ambiental y al fomento de la innovación.

La Autoridad de Contratación Pública definirá la política pública incorporando los planes de acción y los indicadores de medición, en la que se establezca la estrategia para incluir ventajas para las pymes por objeto y por regiones, así como para fomentar la participación de grupos sociales en condiciones de vulnerabilidad, la protección al ambiente y el estímulo a la innovación. La actividad contractual en que medien fondos públicos se definirá y desarrollará bajo la concepción de compra pública estratégica, reconociendo su carácter instrumental para el progreso económico y social y el bienestar general.

Además la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en la **figura No 1** América Latina: Tasas de evasión del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto sobre la renta (ISR), último año disponible (en porcentaje), se puede apreciar que la tasa de evasión en Costa Rica por parte de las personas Jurídicas es de un 70%, lo que hace pensar hipotéticamente que corresponde a Pymes que aún no cumplen su parte fiscal y por consiguiente otra hipótesis es que no tienen conciencia de la parte contable y por consiguiente los registros contables en caso de arrendamientos no cumple la NIIF-16.

Continuando con el estudio arriba señalado, se encuentra el Proyecto de Mejora Regulatoria Costa Rica Fluye, marzo, 2022, que persigue básicamente dos grandes

objetivos, uno metodológico, dirigido a consolidar una metodología de Análisis de Impacto Regulatorio Ex post, fundamentada en las mejores prácticas de los países de la OCDE, y dice que:

En Costa Rica, por otra parte, en un estudio pionero elaborado por la Contraloría General de la República (2009) se encontró que el incumplimiento en el ISR de personas jurídicas promedió un 72,4% en el período 2000-2007, con un máximo del 77,5% en 2003 y una leve tendencia declinante, hasta un valor del 64,3% en 2007. Tomando esto como base y mejorando aspectos metodológicos (al igual que en el caso comentado del IVA), un valioso trabajo más reciente publicado por el Ministerio de Hacienda (Molina y Muñoz, 2014) muestra que la evasión del ISR de sociedades se mantuvo a niveles muy elevados en los últimos años, con una leve disminución desde un 70,1% de la recaudación potencial en 2010 hasta un 67,5% en 2012. La gravedad de esa situación está dada por los recursos tributarios resignados que dicha tasa representa, del orden del 4,2% del PIB en ese último año. (pág. 355)

Por lo que más adelante se pretende demostrar que las hipótesis planteadas según los datos estadísticos de la CEPAL, OCDE, Ministerio Hacienda Costa Rica, es una limitante para un correcto registro de la NIIF-16 arrendamiento, aunque se presenta una propuesta para que una PYME inicie su proceso de aprendizaje y registros contables según la norma de arrendamientos.

Antecedentes o Estado de la cuestión

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son un conjunto de normas internacionales legalmente exigibles aceptadas, basadas en principios claramente definidos, que hacen que se vuelvan parte integral de todos los colaboradores de la empresa, en el caso de la NIIF 16 los cambios que deben afrontar las empresas tanto en los contratos de arrendamiento como en la forma de contabilización de las dos partes involucradas en dichos contratos, es decir arrendador y el arrendatario.

Aun mas los desafíos de una PYME empresa de servicios ante la implementación en NIIF 16-Contratos de Arrendamiento y sin olvidar que esta norma rige a partir de enero 2019 en sustitución de la NIC 17, establece que las entidades dedicadas a brindar esos servicios deberán reconocer un **Activo por Derecho de Uso** y un **Pasivo por Arrendamiento** al valor

presente de los pagos futuros por el arrendamiento correspondientes a la operación, sea financiero u operativo.

Criterio institucional Ministerio Hacienda

Incorporado a esto y como es de esperar el Ministerio de Hacienda en el caso de Costa Rica, emite un nuevo Criterio Interpretativo Resolución DGT-R-029-2018 *“Criterios interpretativos sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera respecto a la Normativa tributaria”*, Lo que busca el ente fiscalizador es aclarar el tratamiento fiscal al momento de aplicar la norma, aquí es donde surge la incertidumbre, este criterio se refiere a las empresa que utilizan las NIIF Full, no así las PYMES.

Continua el criterio interpretativo que los arrendamientos están regulados por el Decreto Ejecutivo Vigente, el Decreto 32876- H, publicado en 2006. Establece las clasificaciones de los arrendamientos y el tratamiento fiscal correspondiente, así como las obligaciones de las compañías dedicadas al negocio.

Decreto 32876- H Arrendamientos se pueden clasificar en 3 categorías :

Características del Arrendamiento Operativo:

- El plazo del contrato no puede ser igual o mayor el 75% de la vida útil del bien arrendado
- No debe contar con una orden de compra.
- Debe ser cancelable cuando así lo deseen ambas partes.
- La penalidad por incumplimiento del contrato no puede ser onerosa.
- El valor presente del bien no puede ser mayor al 90% del costo original.

Las ventajas de utilizar este tipo de arrendamiento, es que puede deducir las cuotas erogadas por el alquiler, mientras tanto el arrendante pueden deducir el gasto por depreciación del bien arrendado.

Características Arrendamiento Financiero:

- El plazo del contrato puede ser igual o mayor el 75% de la vida útil del bien arrendado según el anexo 2 de la Ley del Impuesto sobre Renta.
- Debe contar con una orden de compra.
- Puede ser cancelable cuando así lo deseen ambas partes.
- La penalidad por incumplimiento del contrato puede ser onerosa.
- El valor presente del bien puede ser mayor al 90% del costo original.

En este caso, el arrendatario puede deducir del impuesto sobre la renta el pago de cuotas por alquileres, y adicionalmente puede restar el gasto por cuotas ocasionadas ante la depreciación del bien.

Características Arrendamiento Operativo en Función Financiera:

- Contar con una orden de compra.
- Puede ser cancelable cuando así lo deseen ambas partes.

Los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de alquiler de activos con opción de compra o renovación, y que tengan un capital mínimo de \$1.500, moneda de los Estados Unidos.

Pierde esta condición si no es cancelable y:

- Transfiere la propiedad del bien al arrendatario.
- Tiene una opción de compra a precio especial
- Que la duración del arrendamiento sea igual o mayor al 75%

Esta opción se registra como si se tratara de un arrendamiento financiero; el arrendador puede deducir el gasto ocasionado por la depreciación del bien, siempre y cuando dicho monto no supere el 50% de la cuota percibida.

Las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Información Financiera 16, en caso de que lo determinado, con lo dispuesto en el decreto vigente no coincida, deberán conciliar los resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán a la base imponible del impuesto sobre la renta. como se observa en la **figura No 2** Modelo de contabilidad de arrendatario -NIIF-16 .

La NIIF 16 elimina el modelo de contabilidad dual para arrendatarios que distingue entre los contratos de arrendamiento financiero que se registran dentro del balance y los arrendamientos operativos para los que no se exige el reconocimiento de las cuotas de arrendamiento futuras. Desarrolla un modelo único, dentro del balance, que es similar al de **arrendamiento financiero actual**. En el caso del arrendador se mantiene la práctica actual - es decir, los arrendadores siguen clasificando los arrendamientos como arrendamientos financieros y operativos.

Existe mucha información sesgada, ejemplo en una resolución emitida por la Contraloría General de la República, procedimiento 2022LN-000001-0015500001 a "Servicios de Arrendamiento de Computadoras, bajo la modalidad de entrega según demanda para el

INDER”, como se observa en la **Figura No 3** Argumento de las partes, refiere la consulta a que tipo de arrendamiento esta tratando tanto el oferente como el contratante, En esta resolución se puede especular que ambas partes aun no tienen claro la modalidad de la NIIF-16 Contratos, por lo que este artículo pretende justificar lo importante del registro correcto de los contratos porque como en el caso del sector gobierno es uno de los principales clientes en compras de bienes y servicios y que la modalidad es tercerización, lo que nos lleva a pensar en los registros contables.

Referente teórico | Referentes conceptuales | Marco teórico

Como lo indica Madrigal S, en su investigación, que todos los miembros que forman parte del departamento contable de la compañía deben estar capacitados sobre la nueva NIIF 16, sus características principales, sus principales efectos en las entidades que se verán afectadas por esta nueva normativa y finalmente tras el estudio empírico de la implantación de ésta en los estados financieros reales de entidades del mercado continuo mediante la aplicación del método de capitalización constructiva son diversas las conclusiones que se pueden extraer de este cambio.

Uno de los cambios más significativos es que la NIIF 16 se basa en la fase inicial de la clasificación del contrato de arrendamiento y su posterior tratamiento contable en contratos iniciados a partir de la fecha de aplicación de la norma.

El cambio empieza con la definición de arrendamiento financiero, ya que en la NIIF 16 se introduce el concepto de derecho de control del uso del activo subyacente como principal requisito para que un arrendamiento sea considerado financiero. Si el contrato de arrendamiento incluye este derecho de control sobre un activo durante un periodo de tiempo determinado, se estará ante un arrendamiento financiero.

Registro en el Balance Situacion

Al ser parte arrendataria, deberán reconocer en sus balances los activos subyacentes y pasivos por las obligaciones de pago de los arrendamientos considerados operativos (a excepción de los arrendamientos de duración igual o inferior a 1 año y los de escaso valor). Para ello se deberán cuantificar por el valor actual de los pagos futuros y reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias la amortización de los activos y los intereses derivados de los pasivos. Además, en el estado de flujos de efectivo deberán clasificar los pagos efectuados por las cuotas del arrendamiento como de financiación y no operativos. En la **Figura 4** Arrendamientos-NIIF 16 Registro en el Balance arrendador y arrendatario,

se aprecia el impacto que enfrenta la contabilidad del arrendador como del arrendatario, tema muy sensible ya que si se es sujeto de una fiscalización ambos pueden ser cruzados para la transparencia de la información, por lo que no es posible realizar un registro sin importar la contracuernta.

Para conocer a cabalidad si las empresas están trabajando bajo la NIIF es importante que sus rubros financieros se encuentren acorde a lo que indica la empresa, inicialmente se deberá realizar una serie de ajustes en los registros e identificaciones de las cuentas contables y en los estados financieros

La NIIF 16 va a introducir cambios importantes que tendrán repercusiones en los estados financieros por tal motivo es primordial que los encargados de realizar la contabilidad de las empresas realicen los respectivos cálculos o los auxiliares contable ya que permite llevar un control mes a mes de los saldos de las partidas contables, asegurando así su exactitud y permite identificar movimientos dentro de las cuentas que tengan un registro inadecuado.

Tras aplicar el instrumento se puede presumir que actualmente el bufete no implementa la NIIF 16, por tanto, no aplica un único modelo contable para todos los arrendamientos con alguna excepción, sin distinguir entre arrendamiento operativo y financiero provocando de esta manera el no cumplimiento de las políticas contables, cambios en las estimaciones contables, encausando errores en la presentación de los estados financieros lo que impide proporcionar información concisa, certera y segura a los respectivos usuarios.

Es evidente una vez aplicado el instrumento que los contratos de arrendamiento con la cuenta la empresa no cumple con los estándares establecidos por la NIIF 16 dado que no contienen la información y datos necesarios para que sean reconocidos en el balance de situación y estado de pérdidas y ganancias.

Instrumento NIIF 16 en practica

Una vez aplicado el instrumento se deja en evidencias que no se está cumpliendo con la información necesaria en los estados financieros y teniendo en cuenta que dependiendo de su elaboración se procede con la toma decisiones de inversión, de cumplimiento de indicadores financieros y políticas. En el momento de la implementación puede ocasionarse que no se elaboren los estados o no se interpreten de manera correcta perjudicando la toma de decisiones financieras.

Los rubros financieros establecidos por la NIIF 16 no se están aplicando, se presentan errores en su contabilización, en el evento de la implementación de las Normas Internacionales, se puede ocasionar el manejo de una doble contabilidad, retraso en las conciliaciones, si no se domina la elaboración de las políticas contables.

El bufete no contaba con los auxiliares contables que le permitan realizar los cuadros de cálculos antes de realizar los registros contables, impidiendo así el reconocimiento anticipado de los errores en los que se está incurriendo.

En la **figura 5** Registro de cuentas del Balance de Situación para la implementación de la NIIF 16, las cuentas señaladas en color amarillo son las que se crean para poder registrar los contratos de arrendamiento según la NIIF-16, aunque esto tiene un impacto en este ajuste porque todo arrendamiento incrementa la información financiera, se debe incluir activo y pasivo, por lo que este aumente el ratio de endeudamiento y en el Estado de Resultados disminuye las utilidades, y luego se deben de adoptar procesos internos que permita desglose toda la información

En la **figura 6** Registro de cuentas para la implementación de la NIIF 16 por primera vez , se expone el estado de resultados antes de implementar la NIIF 16 al lado izquierdo y a la derecha las cuentas que requiere la NIIF 16, obsérvese como en efecto disminuye la utilidad, a lo que puede que los usuarios interesados en los resultados no sea conformidad, pero puede estar seguro de que se registran correctamente conforme a lo que establece la NIIF 16..

METODOLOGÍA

El enfoque metodológico cualitativo acepta la observación participativa, donde el investigado participa dentro de la situación o problema que se vaya a investigar (Vera, 2008, p.1).

Aun así, para el investigador cualitativo todas las perspectivas son valiosas, no busca la verdad o la moralidad, sino una comprensión detallada de las perspectivas de otras personas viendo cada una de esas perspectivas como iguales. Esta afirmación es de vital importancia pues, por su naturaleza, los sujetos de estudio son parciales y defienden su postura como si fuera el único real, de modo que el investigador está ante la necesidad de coleccionar todas las posiciones sin juzgarlas y someterlas a un análisis ecuánime, pero buscando recabar los hechos en su totalidad. Debe ver el fenómeno de forma holística sin reducirlo a sus partes integrantes.

Lo anterior se complementa con la afirmación de Hernández, Fernández y Baptista (2006) quienes aseveran que el investigador cualitativo parte de la premisa de que el mundo social es “relativo” y solo puede ser entendido desde el punto de vista de los actores estudiados, por ende, admite la subjetividad.

La investigación debe tener un orden lógico que permita tener fiabilidad sobre los resultados obtenidos, además debe ser objetiva y crítica, de manera que se pueda establecer un criterio razonable sobre los resultados obtenidos. Los utilizados en este proyecto son los siguientes:

Exploratorio: Es aplicable para esta investigación, ya que, el bufete Dentons Muñoz Costa Rica Limitada no implementa en su contabilidad la NIIF 16 sobre arrendamientos, por lo tanto, es un campo no explorado. Cuando se refiere a la investigación exploratoria “los estudios exploratorios son como realizar un viaje a un sitio desconocido, del cual no hemos visto ningún documental ni leído ningún libro, sino que simplemente alguien nos hizo un breve comentario”. (Hernández, Fernández y Batista, 2014, p.91) Al iniciar esta investigación, el objetivo inicial es preciso, mas no la problemática, pueden ser inciertos los errores que se encuentren durante el desarrollo de la investigación exploratoria, y conforme se avance las preguntas serán más precisas y acertadas sobre el objeto de estudio. De esta forma, y con la información más clara se podrán obtener datos relevantes que ayuden a crear una opinión acertada sobre la problemática.

Descriptivo: En cuanto al tipo de investigación descriptivo, es el más utilizado y que su función principal es recolectar información sobre el objeto de estudio de distintos puntos de vista, obtener la versión desde todos los ángulos, revisar los procesos, mas no, dar con la raíz del problema, este no brinda un resultado ni relación entre las áreas estudiadas, lo que busca es conocer el ámbito profundamente para comprender los factores que inciden sobre él. Específicamente, en esta investigación busca comprender las variables que afecta el proceso de aprobación y compra de activos intangibles; y como estas variables pueden verse afectadas por factores externos que hagan más susceptibles al error a estas variables.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Durante esta investigación las dos hipótesis planteadas del porque las empresas y en especial las PYMES no realizan el correcto registro de los contratos a pesar de que la tercerización es lo que es mas demandado actualmente.

En aquel momento, la primera hipótesis se plantea con el fundamento de que la tasa de evasión en Costa Rica por parte de las personas Jurídicas es de un 70%, lo que hace pensar hipotéticamente que corresponde a Pymes o bien pequeñas empresa que aún no cumplen su parte fiscal y por consiguiente no cuentan con correctos registros contables de los contratos de arrendamientos. Por lo que la otra hipótesis se revela de que si existe una evasión tan alta, nos hace pensar que igual no llevan correctamente los registros contables y por consiguiente tampoco el registros de las normas de información financiera específicamente NIIF-16.

Otro punto muy importante es que las Normas Internacionales de Información Financiera, a pesar de que son entes internacionales, la normativa establece que si hay alguna norma que contradiga la normativa jurídica del país, prevalece la del país, en este caso se puede observar que la NIIF-16 su parte mas relevante es que se trata de solo un contrato de arrendamiento sea esta para arrendador o arrendatario, m, pero en el criterio institucional del Ministerio de Hacienda reconoce el Arrendamiento Operativo en Función Financiera, mismo que la norma deroga este modelo.

Cuando se profundiza el sondear el conocimiento de aplicar esta norma, se revisan varios pronunciamientos tantos del Tribunal administrativo de Hacienda, así como las sentencias, y pronunciamientos, no existe una claridad de los tipos de contrato que pueden o deben manejar y esta falta de conocimiento lo que hace es incurrir en error de registros contables, sin olvidar que el principal cliente que se tiene en un país es el Estado. Para concluir cuando se realiza el proceso de análisis de implementación en la NIIF 16Arrendamientos, el arrendatario debe incluir un activo con derecho de uso lo que conlleva incremento de información financiera y por consiguiente una disminución en las utilidades.

ILUSTRACIONES, TABLAS, FIGURAS.

Figura No 1 América Latina: *Tasas de evasión del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto sobre la renta (ISR), último año disponible*

	IVA		Impuesto sobre la renta			
	Año	Evasión	Año	Total	De las personas jurídicas	De las personas físicas
Argentina	2007	19,8	2005	49,7	49,7	49,7
Bolivia a (Estado Plurinacional de)	2013	17,9
Brasil	2015	27,5	2014	28,1	26,6	34,1
Chile	2015	20,3	2009	31	31	27
Colombia	2015	20,1	2012	34,4	34,4	...
Costa Rica	2013	33,1	2013	66,2	70	57,3

Fuente: Recuperado

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43861/S1700003_es.pdf

Figura No 2 *Modelo de contabilidad del arrendatario -Niif-16*

Modelo único de contabilidad de arrendamientos	Modelo dual de contabilidad de arrendamientos para arrendadores
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sin necesidad de realizar pruebas para la clasificación de arrendamientos. ▪ Es decir, no habrá distinción entre arrendamientos financieros u operativos. ▪ Todos los arrendamientos se revelarán en el balance: ▪ El arrendatario reconoce un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento, (sea bajo un esquema de arrendamiento operativo o financiero, como se les conoce hasta hoy) ▪ Se trata como compra financiada de un activo, aun y cuando ese no sea el fin. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mantiene los conceptos de arrendamiento financiero y operativo ▪ Evaluación de los arrendamientos basada en los juicios de clasificación de la NIC 17. ▪ Contabilidad de arrendamientos financieros basado en la contabilidad de arrendamientos financieros de la NIC 17, con reconocimiento de la inversión neta en el arrendamiento que incluye el derecho de cobro del arrendamiento y el activo residual. ▪ Contabilidad de arrendamientos operativos conforme a la contabilidad de arrendamientos operativos de la NIC 17.
<p>Para este efecto es importante mencionar que el bufete Dentons Muñoz Costa Rica Limitada es el arrendatario, ya que se le concede el derecho de uso de los activos contratados específicamente los equipos de cómputo.</p>	

Fuente: Madrigal, S. (2021)

Figura No 3

Argumento de las partes

5.1 - Recurso 8002022000000516 - COMPONENTES EL ORBE SOCIEDAD ANONIMA

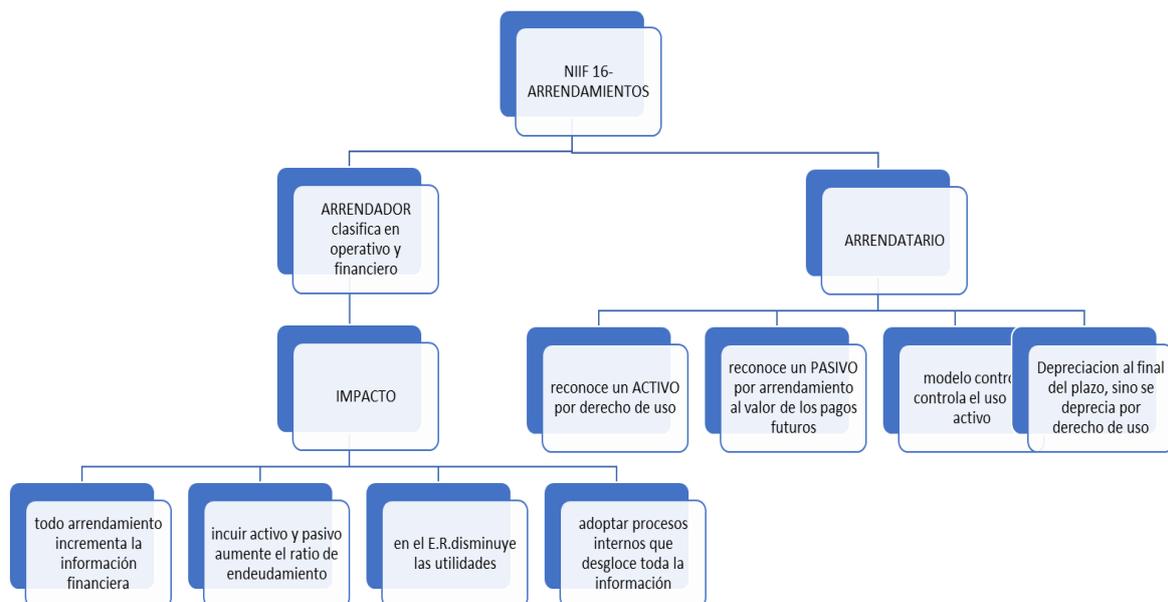
Otros - Argumento de las partes

Sobre el tipo de arrendamiento. La objetante señala que el principio de eficacia expresado en el artículo 4 de la LCA se entiende como que: "Todos los actos relativos a la actividad de contratación administrativa deberán estar orientados al cumplimiento de los fines, las metas y los objetivos de la administración, con el propósito de garantizar la efectiva satisfacción del interés general, a partir de un uso eficiente de los recursos institucionales." Indica que el cartel como conjunto de reglas claras bajo el cual se realizarán todos los procedimientos de ejecución del contrato, así expresado en el artículo 52 del RLCA y adicionalmente, el artículo 52 de dicha norma jurídica establece que dentro del contenido del cartel debe obligatoriamente incluirse lo siguiente: "g) Descripción de la naturaleza y cantidad de los bienes o servicios objeto del procedimiento, incluidas especificaciones técnicas que podrán acompañarse de planos, diseños e instrucciones correspondientes. Las

Fuente: Resolución CGCR-2022

Figura 4

Arrendamientos-NIIF 16 Registro en el Balance arrendador y arrendatario



Fuente: elaboracion propia 2022

Figura 5

Registro de cuentas del Balance de Situación para la implementación de la NIIF 16

<i>Dentons Muñoz Costa Rica, Ltda</i>						
<i>Balance General</i>						
<i>Al periodo terminado el 31/12/2020</i>						
Activo	Notas	Saldo actual	Ajustes 2019	Ajustes		Saldo ajustado
				Debe	Haber	
Activo Corriente						
Efectivo y Equivalentes	1	391 676	-	-	-	391 676
Cuentas por cobrar netas	2	2 807 673	-	-	-	2 807 673
Otros Activos circulantes	3	33 832	-	-	-	33 832
Total Activo Corriente		3 233 181	-	-	-	3 233 181
			Ajustes 2019	Ajustes		
Activo no Corriente		Saldo actual		Debe	Haber	Saldo ajustado
Activos Fijo Neto	4	21 449				
Derecho de uso por arrendamiento de equipo de computo			40 327	1 001	16 422	
Total Activos no Corriente		21 449	40 327	1 001	16 422	46 356
Total de Activo						3 279 537
Pasivo y Patrimonio						
Pasivo						
Pasivo Corriente				Ajustes		
		Saldo actual	Ajustes 2019	Debe	Haber	Saldo ajustado
Cuentas por Pagar Comercial	5	591 095				
Arrendamiento por pagar			40 327	16 422	1 001	
Total Pasivo Corriente		591 095	40 327	16 422	1 001	616 002
Pasivo no Corriente		Saldo actual	Ajustes 2019	Debe	Haber	Saldo ajustado
Operaciones Bancarias	6	325 939	-	-	-	325 939
Total Pasivo no Corriente		325 939	-	-	-	325 939
Total Pasivo						941 941
Patrimonio				Ajustes		
		Saldo actual	Ajustes 2019	Debe	Haber	Saldo ajustado
Total Patrimonio		2 337 596	-	-	-	2 337 596
Total Patrimonio		2 337 596	-	-	-	2 337 596
Total Pasivo y Patrimonio						3 279 537

Fuente: Madrigal, S. (2021) Tesis: Propuesta de Mejoramiento Dentons

Figura 6

Registro de cuentas para la implementación de la NIIF 16 por primera vez

		Ajustes					Ajustes			
		Saldo actual	Debe	Haber			Saldo ajustado	Saldo actual	Debe	Haber
Ingreso										
Ingreso de la Operación										
Ingreso Operativo	8	5 675 955	-	-	5 675 955	8	6 457 708	-	-	6 457 708
Total Ingreso Operativo		5 675 955	-	-	5 675 955	Total Ingreso Operativo	6 457 708	-	-	6 457 708
Total Ingresos		5 675 955			5 675 955	Total Ingresos	6 457 708			6 457 708
Costo										
Costo Operación										
Costo Operación	10	3 730 580	-	-	3 730 580	10	4 456 438	-	-	4 456 438
Total Costo Operativo		3 730 580	-	-	3 730 580	Total Costo Operativo	4 456 438	-	-	4 456 438
Utilidad Operacional		1 945 375			1 945 375	Utilidad Operacional	2 001 270			2 001 270
Gastos										
Gasto Administrativo	11	692 537	-	-	692 537	11	987 760	-	-	987 760
Gasto por Mantenimiento	12	55 922	-	-	55 922	12	81 215	-	-	81 215
Gasto por Marketing	13	279 801	-	-	279 801	13	293 380	-	-	293 380
Gasto en Tecnología	14	254 285	-	14 702	239 583	14	266 446	-	-	266 446
Gasto Financiero	15	19 824	381	-	20 205	15	38 540	-	-	38 540
Gasto de Oficina	16	195 230	-	-	195 230	16	208 344	-	-	208 344
Total Gastos Administrativos		1 497 599	381	14 702	1 483 278	Total Gastos Administrativos	1 875 685	723	28 323	1 848 086
Otros Gastos										
Otros Ingresos	9	42 838	-	-	42 838	9	76 290	-	-	76 290
Otros Gastos	17	165 819	-	-	165 819	17	41 394	-	-	41 394
Total Otros Ingresos y Gastos		122 981	-	-	122 981	Total Otros Ingresos y Gastos	- 34 896	-	-	34 896
Total Gastos		1 620 580			1 606 259	Total Gastos	1 840 789			1 813 190
EBITDA		324 795			339 116	EBITDA	160 481			188 081
Gastos por Depreciación	18	22 092	8 521	-	30 613	18	17 043	-	-	17 043
Gastos por Amortización	19	9 315	-	-	9 315	19	-	16 422	-	16 422
Gastos por Intereses	20	79 103	5 800	-	84 903	20	13 203	-	-	13 203
Total Gastos Financieros		110 510	14 321	-	124 831	Total Gastos Financieros	109 893	27 600	-	137 493
Utilidad del Periodo.		214 285	-	-	214 285	Utilidad del Periodo.	50 588	-	-	50 588
Impuesto de renta	22				66 426	22				6 452
Utilidad Neta del Periodo.					147 859	Utilidad Neta del Periodo.				44 136

Fuente: Madrigal, S. (2021) Tesis: Propuesta de Mejoramiento Dentons

CONCLUSIONES

Con base en todo lo expuesto anteriormente considerando que la modalidad en esta era es la tercerización, es urgente que exista un urgente que el uso de las normas, específicamente la NIIF 16, sea obligatoria y cuente con su tipicidad, aunque no es complejo el registro si es un poco detallado porque se debe desglosar todo el contrato en la parte contable, es común escuchar que las empresas prefieren contratos para evadir mucha información legal, tiempo y otros, pero ahora se debe considerar que la contable y fiscal también es parte de la prioridad, esto no es simplemente porque son las NIIF, no, es para dar un valor a la contabilidad como esta debe ser para que el usuario de la toma de decisiones realice la mejor decisión según los resultados.

Ahora bien que se necesita para iniciar, simplemente una revisión detallada de cada contrato y mantener la formalidad según la NIIF 16 en su registro y por consiguiente la transparencia en una futura fiscalidad.

LISTA DE REFERENCIAS

- Asamblea Legislativa Ley de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas N° 8262. Recuperado 3-2-2022 http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=48533&nValor3=98525&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa Contraloría General de la República de Costa Rica, recuperado el 3-2-2023. <https://www.cgr.go.cr/>
- Arias, G. (2021). Perspectivas: Nuevas normas contables sobre arrendamientos exigen más información. Deloitte Costa Rica. [Página web]. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/cr/es/pages/audit/articles/normas-contables-sobre-arrendamientos-niif16.html>
- Caamaño Morúa, Carmen y Andrés Dinartes Bogantes. 2023. De lucem aspicio a la sombra neoliberal: la tercerización de servicios de limpieza en la Universidad de Costa Rica. Revista Reflexiones.102 (2). DOI 10.15517/rr.v102i2.49029
- Centro de Gestión Tecnológica e Información Industrial, CEGESTI. (2012). Panorama actual de las compras públicas socialmente responsables en Centroamérica. San José, Costa Rica. Recuperado <https://osum.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/2022/08/Guia-de-criterios-sociales-CEGESTI.pdf>
- Cepal (2017 Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Santiago, marzo de 2017 , recuperado https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43861/S1700003_es.pdf
- CGCR (S/F) R-DCA-00529-2022 Contraloría General de la República. División de Contratación Administrativa., recuperado 3-2-2023 https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2022/SIGYD_D/SIGYD_D_2022011849.pdf
- Cisneros, M. (2012) Redaccion y publicación de artículos científicos: Enfoque discursivo. Profesora de la Universidad Tecnológica de Pereira. Buenos Aires, Argentina, www.ecoediciones.com
- IFRS Novedades de la Norma NIIF para las PYMES de enero de 2020, recuperado 3-2-2022 <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the->

[ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2020/novedades-de-la-norma-niif-para-las-pymes-de-enero-de-2020/](#)

KPMG (s/f) NIIF 16 la nueva norma contable sobre arrendamientos Principales impactos y problemas usuales en su implementación 2019 . Argentina, miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza.

Madrigal, S. (2021) Tesis de Grado: Implementación de la norma internacional de información financiera NIIF 16 contratos de arrendamientos a la empresa Dentons Muñoz costa rica limitada para el período 2019-2020. Universidad San Marcos, San Jose Costa Rica

Pérez, R. M. (2019). *NIIF 16 la nueva norma contable sobre arrendamientos*. Obtenido de Principale impactos y problemas usuales en su implementación: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ar/pdf/ICA/pub-local/NIIF-16-impactos-y-problemas-implementacion.pdf>

Rodríguez, M. P. (s.f.). KPMG. Obtenido de NIIF la nueva norma contable sobre los arrendamientos : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ar/pdf/ICA/pub-local/NIIF-16-impactos-y-problemas-implementacion.pdf>

Tamayo, L. A. (2004). Importancia de los estados financieros en el entorno de la finanzas contemporáneas . Obtenido de biblioteca.utb.edu.co: <https://biblioteca.utb.edu.co/notas/tesis/0063256.pdf>

Valderrama (2019), Transición de la NIC 17 a la NIIF 16 y su impacto de financiero y tributario en los estados financieros de la empresa agrícola CARTAVIO S.A.A.

ANEXOS | APÉNDICES

Material complementario del trabajo:

01/08/2020	Derechos de uso	\$1 001,35	
	Arrendamiento por pagar		\$1 001,35
	Reconocimiento inicial del activo arrendado según Anexo 920-010 1 Laptop		
31/8/2021	Gasto por depreciación	\$27,82	
	Depreciación acumulada		\$27,82
	Depreciación mensual según Anexo 920-010 1 Laptop		
01/08/2020	Gasto financiero interés	\$18,93	
	Gasto financiero seguro	\$1,75	
	Arrendamiento por pagar	\$27,82	
	Bancos		\$48,50
	Pago de cuota mensual de Anexo 920-010		

Anexo No 1 Propuesta de mejoramiento Dentons Propuesta de mejoramiento Dentons.XLSX