



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**Implementación de la NIIF 16 en una empresa del sector
educativo como parte de una auditoría financiera**

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de
Contador Público

Fiorela Eliana Guerrero Vargas

Revisor(es):
Dra. María Cecilia Venegas Morales

Piura, diciembre de 2020

El presente trabajo se hizo con el apoyo de mi familia, especialmente de mis padres a los cuales agradezco todo su esfuerzo y sacrificio.



Resumen Analítico-Informativo

Implementación de la NIIF 16 en una empresa del sector educativo como parte de una auditoría financiera

Fiorela Eliana Guerrero Vargas

Revisor(es): Dra. María Cecilia Venegas Morales

Trabajo de Suficiencia Profesional.

Contador Público

Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Piura, 7 de diciembre de 2020

Palabras claves: Educativo/ NIIF 16/ arrendamiento/ implementación/ aplicación/ control/ derecho en uso/ auditoría.

Introducción: El presente trabajo tuvo como objetivo detallar los pasos a seguir para la implementación por primera vez de la NIIF 16 en una empresa del sector educativo. Así mismo, describir el alcance de la aplicación de la norma su contabilización posterior.

Metodología: La metodología usada para el Trabajo de Suficiencia Profesional es una metodología cualitativa.

Resultados: La implementación de la Norma Internacional de Información financiera (NIIF) 16 ha tenido un impacto directo en los indicadores de rendimiento y ratios de la compañía debido a que implementar la nueva norma implica reestructurar el activo y el pasivo, además se produce impacto significativo sobre los estados financieros en el año 2019 y en el 2020 debido a los efectos de la COVID-19.

Conclusiones: Con los resultados obtenidos, se concluye que la aplicación de la NIIF 16 si impactará en la presentación de los estados financieros de las empresas del sector Educativo, es decir en la información contable en el año de implementación y variaciones con respecto a los años anteriores.

Fecha de elaboración del resumen: 3 de diciembre de 2020

Analytical-Informative Summary

Implementación de la NIIF 16 en una empresa del sector educativo como parte de una auditoría financiera

Fiorela Eliana Guerrero Vargas

Revisor(es): Dra. María Cecilia Venegas Morales

Trabajo de Suficiencia Profesional.

Contador Público

Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Piura, 7 de diciembre de 2020

Keywords: Educational/ IFRS 16/ lease/ implementation/ application/ control/ right in use.

Introduction: This work aimed to detail the steps to be taken for the first-time implementation of IFRS 16 in an education company. Also, describe the scope of the application of the rule its subsequent posting.

Methodology: The methodology used for Professional Sufficiency Work is a qualitative methodology.

Results: The implementation of the International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 has had a direct impact on the company's performance indicators and ratios because implementing the new standard implies restructuring assets and liabilities, as well as having an impact significant on the financial statements in 2019 and 2020 due to the effects of COVID-19.

Conclusions: With the results obtained, it is concluded that the application of IFRS 16 will have an impact on the presentation of the financial statements of companies in the Education sector, that is, on the accounting information in the year of implementation and variations with respect to the previous years.

Summary date: December 3th, 2020

Tabla de contenido

Introducción.....	1
Capítulo 1 Aspectos generales.....	3
1. Descripción de la empresa.....	3
1.1. Ubicación.....	3
1.2. Actividad.....	3
1.3. Misión y visión.....	3
1.3.1. Misión.....	3
1.3.2. Visión.....	3
1.4. Organigrama general (Oficina central).....	3
2. Descripción general de experiencia profesional.....	5
2.1. Actividad profesional desempeñada.....	5
2.2. Propósito del puesto.....	5
2.3. Producto o proceso que es objeto del informe.....	6
2.4. Resultados concretos logrados.....	6
Capítulo 2 Fundamentación.....	7
1. Teoría y la práctica en el desempeño profesional.....	7
1.1. Antecedentes.....	7
1.2. Principales cambios entre la NIC 17 y NIIF 16.....	7
1.3. NIIF 16: Arrendamientos.....	9
2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos.....	9
2.1. Adopción de la norma.....	9
2.2. Identificación de los contratos.....	9
2.3. Identificación del plazo de arrendamiento.....	11
2.4. Determinación de la tasa de interés.....	11
2.5. Reconocimiento en el estado de situación financiera.....	11
2.6. Reconocimiento en el estado de resultados.....	12
2.7. Impacto sobre los estados financieros.....	12
3. Tratamiento posterior a la implementación.....	12
3.1. Situación actual.....	12
3.2. Implicaciones contables.....	12
3.3. Propuestas.....	13

3.4.	Impacto de medidas	13
Capítulo 3 Aportes y desarrollo de experiencias		15
1.	Aportes.....	15
1.1.	Identificación de contratos	15
1.2.	Determinación del pasivo por arrendamiento	15
1.3.	Determinación de la tasa de descuento	17
1.4.	Determinación del activo por arrendamiento.....	18
1.5.	Ajuste contable.....	18
1.6.	Resultados.	20
2.	Desarrollo de experiencias.....	21
Referencias bibliográficas.....		23



Lista de tablas

Tabla 1.	Contabilización de concesiones.....	13
Tabla 2.	Resumen contrato colegio 1	16
Tabla 3.	Resumen contrato colegio 2	16
Tabla 4.	Resumen contrato colegio 3	17
Tabla 5.	Verificación de tasa	18



Lista de figuras

Figura 1.	Organigrama de oficina central	4
Figura 2.	NIIF 16 Arrendamientos: Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos.....	8
Figura 3.	Identificación de contratos	10
Figura 4.	Reconocimiento en el estado de situación financiera.....	11
Figura 5.	Impacto NIIF 16	12
Figura 6.	Ecuación del valor presente.....	15
Figura 7.	Asiento e impacto en colegio 1	19
Figura 8.	Asiento e impacto en colegio 2	19
Figura 9.	Asiento e impacto en colegio 3	20



Introducción

El presente trabajo de Suficiencia Profesional desarrolla desde un punto de vista desde la auditoría externa, contemplando cada uno de los pasos de la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16), la que entró en vigor desde inicios del año 2019, generando impacto en los estados financieros. Mientras, que en el año 2020 debido a la pandemia mundial ocasionada por el coronavirus (COVID-19), se intuye que se producirán efectos en la compañía en estudio.

La norma anteriormente mencionada, es una norma global de aplicación obligatoria a nivel mundial a partir del 1 de enero del 2019, que fue emitida en enero de 2016 por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en el Perú. El objetivo de la norma según el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF, 2016) es “asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad”. (pág. 2)

Como preámbulo buscamos describir la estructura y el giro de la empresa para entender el objeto de investigación y el entorno en el que se encuentra. En adición, realizamos la descripción de las actividades que ha realizado el investigador durante el periodo.

La investigación desarrolla los pasos y supuestos que fueron seguidos por una empresa del sector educativo en el Perú para la implementación de la NIIF 16 en sus estados financieros al 2019.

Finalmente, luego de realizar el análisis se determinó el impacto que tuvo la norma y las medidas a tomar por La Asociación.

Capítulo 1

Aspectos generales

1. Descripción de la empresa

1.1. Ubicación. Debido a temas de confidencialidad no se puede revelar el domicilio exacto de la compañía. Sin embargo, el domicilio legal de la oficina central de la compañía se encuentra ubicado en la provincia de Lima, departamento de Lima, Perú.

Al 31 de diciembre de 2019 la Asociación opera 25 colegios, de los cuales 23 están ubicados en Lima y 2 en provincias del Perú.

1.2. Actividad. “La Asociación”, como la llamaremos en adelante, tiene por objetivo el establecimiento, administración, desarrollo y dirección de diferentes niveles de centros educativos. Además, La Asociación cumple con sus respectivas funciones de desarrollo, equipamiento, establecimiento, entre otras funciones de los centros educativos.

En el año 2020, debido a las disposiciones normativas del Estado Peruano, se encuentran cerradas todas las instituciones educativas públicas y privadas por la prevención de la propagación del COVID-19 hasta el próximo año, generando cambios significativos en el sector educativo.

1.3. Misión y visión

1.3.1. Misión. La misión de La Asociación es contribuir al desarrollo educativo y cultural de la sociedad Peruana.

1.3.2. Visión. Nuestra visión es convertirnos en una institución de referencia en educación y líder en innovación y tecnología.

1.4. Organigrama general (Oficina central). Se muestra en la Figura 1

- **Gerente general y director de La Asociación:** Fundador y encargado de las estructuras financieras y de apoyo en los centros educativos. Gestiona y supervisa al personal de administración, apoyo y mantenimiento.
- **Gerente de planificación y gestión educativa:** Se encarga de la planificación de acciones y su respectiva organización. Adicionalmente se encarga del desarrollo y consolidación de

acciones de supervisión y monitoreo de La Asociación. Al finalizar sus funciones el gerente deberá informar oportunamente a su superior.

- **Gerente de gestión y experiencia de padres de familia:** Apoyar en la difusión de comunicados y/o avisos.
- **Gerente de infraestructura y de servicios generales:** Realizar estudios y opinar sobre racionalización del potencial humano, recursos e infraestructura.
- **Gerente de sistemas:** Asistir técnicamente al trabajo que desarrolla La Asociación en la mejora de la calidad de la información registrada por los especialistas o directores de en los sistemas existentes.
- **Contadora general:** Responsable de elaborar el balance de los libros financieros, documentar los informes sobre el estado financiero y de revisar los libros contables de la asociación, analiza las ganancias y los gastos.

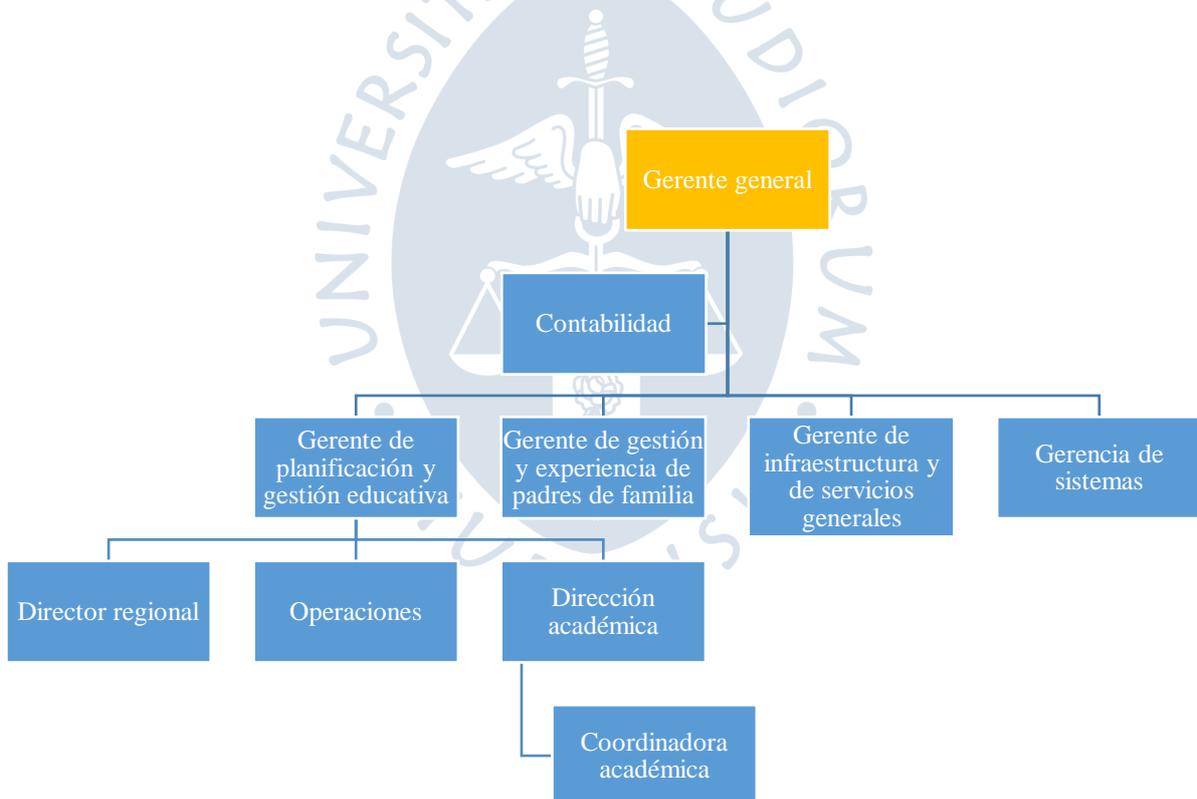


Figura 1. Organigrama de oficina central
Fuente: Organigrama de la compañía

2. Descripción general de experiencia profesional

2.1. Actividad profesional desempeñada. Inicié mi experiencia profesional con prácticas profesionales en auditoría financiera en una firma de auditoría multinacional. Actualmente, me encuentro trabajando como asistente experimentada de segundo año. He tenido la oportunidad de auditar desde la etapa inicial hasta la emisión del informe en empresas de diversos rubros, tanto empresas peruanas como empresas cuyas matrices se encuentran en el exterior, lo que me ha permitido poner en práctica lo aprendido en la universidad y ha permitido obtener una visión más crítica, analítica y mayor experiencia para poder realizar el presente trabajo. Graduada como bachiller en Administración de Empresas y bachiller en Contabilidad y Auditoría.

Las funciones desarrolladas como asistente de auditoría financiera consistieron en:

- Cumplir con los plazos pactados en la carta arreglo con los clientes, de manera que no se afecta la rentabilidad del proyecto.
- Realizar los procedimientos de auditoría de acuerdo con la metodología de la firma.
- Hacer pruebas sustantivas y analíticas para probar la razonabilidad de los estados financieros.
- Analizar los recursos y obligaciones de la empresa.
- Verificar y cuantificar las obligaciones legales de la compañía.
- Realizar conciliaciones entre el detalle operativo y la contabilidad de la empresa.
- Verificar la precisión y consistencia en los registros financieros.
- Completar los procesos de auditoría y documentar los hallazgos y evidencias e incorporarlos a los papeles de trabajo.
- Controlar mediante procesos la verificación de las operaciones y transacciones que realiza la empresa.
- Mantener comunicación con cliente y derivar oportunamente las consultas al equipo de auditoría.

2.2. Propósito del puesto. El objetivo del puesto es dar asistencia al equipo de auditoría para procesar la información y verificar que esta información se obtenga de manera oportuna. De manera, que permita la toma de decisiones a los usuarios de los estados financieros.

A fin de cumplir con la finalidad de la investigación, se revisaron los estados financieros de la compañía, se realizó el análisis de los principales contratos de la compañía, la revisión

de la implementación de la norma y se apoyó con el cumplimiento de los tiempos pactados para la emisión del informe.

2.3. Producto o proceso que es objeto del informe. El informe tiene como objetivo plantear e implementar el tratamiento contable que el arrendatario le dará a los arrendamientos productos de contrato de un activo identificado, además de dar a conocer el impacto de implementar la norma en los estados financieros de La Asociación.

2.4. Resultados concretos logrados. Tras completar las tareas asignadas y los procesos necesarios para completar la auditoría a los estados financieros de la empresa se obtuvieron los siguientes resultados:

- De acuerdo con la NIIF 16, se logró adaptar un modelo único de arrendamiento, desapareciendo la clasificación, adoptada en la NIC 17, de arrendamiento financiero y operativo.
- Se generó un solo modelo de reconocimiento en el cual todos los arrendamientos se reconocen en el balance como activo y pasivo.
- Se logró identificar los contratos de arrendamiento de activos identificados que mantiene la compañía, junto con los plazos, monto de contraprestación, tasas a usar.
- Se permitió a La Asociación poder tener mejor visibilidad de los activos y pasivos generados producto de los arrendamientos que posee.
- Se propusieron los asientos contables por el correcto reconocimiento de los alquileres en los estados financieros.
- La compañía presentó sus estados financieros de acuerdo con las nuevas normas y puede presentarlos de manera razonable.
- Se presentaron propuestas de tratamiento ante la situación actual.

Capítulo 2

Fundamentación

1. Teoría y la práctica en el desempeño profesional

1.1. Antecedentes. La NIIF 16 reemplaza la NIC 17, la cual clasificaba los arrendamientos de acuerdo con el riesgo y ventajas que derivan de la propiedad del activo:

- Arrendamiento financiero: se transfieren los riesgos propios de la propiedad (MEF, 1977).
- Arrendamiento operativo: cuando no se transfieren los riesgos propios de la propiedad (MEF, 1977).

Asimismo, la NIC 17, hace diferencia en el tratamiento contable para el arrendatario a los dos tipos de arrendamientos:

- Arrendamiento financiero: al inicio del arrendamiento, la norma establece que se reconocerá el menor valor, entre el valor razonable y el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento en el estado de situación financiera del arrendatario. (MEF, 1977)
- Arrendamiento operativo: se reconocerá linealmente como gasto durante el transcurso del plazo del arrendamiento.

El tratamiento contable para el arrendador, también se diferencia en el tipo de arrendamiento:

- Arrendamiento financiero: el arrendador reconocerá una cuenta por cobrar por el monto de la inversión bruta menos lo correspondiente al interés implícito del arrendamiento. (MEF, 1977)
- Arrendamiento operativo: se reconocerá de acuerdo con la naturaleza de los bienes arrendados, la depreciación se calculará conforme a lo establecido a la NIC 16 y en la NIC 38. El arrendador registrará un ingreso, durante el periodo que dure el arrendamiento, de manera lineal. (MEF, 1977)

1.2. Principales cambios entre la NIC 17 y NIIF 16. A inicios del 2019 la entrada en vigor de la nueva norma de arrendamientos significó múltiples cambios en la contabilidad del arrendatario:

- Un solo modelo de clasificación de alquileres en el balance, exceptuando los arrendamientos clasificados como de corto plazo y/o de bajo valor. (Deloitte, 2016)
- Aumento de activo por derecho a uso.

- Aumento de pasivo por pasivo financiero.
- Posible afectación a las políticas de distribución de dividendos debido al cambio en la distribución de la estructura entre activos y pasivos.
- Ya no habrá arrendamientos fuera del balance.
- Variación en los estados de pérdidas y ganancias debido al reconocimiento de la amortización del activo por derecho a uso.
- Variación en los estados de pérdidas y ganancias debido la tasa de descuento que se usó para la amortización del activo por derecho a uso.

A continuación, se presentan las principales diferencias entre ambas normas en Figura 2

		Contabilidad del arrendatario			Comentarios NIIF 16 vs. Operativo NIC 17
		NIC 17		NIIF 16	
		Arrendamientos financieros	Arrendamientos operativos	Todos los arrendamientos	
Balance de situación	Activo – Derecho de uso de los activos arrendados		-	 ▲	Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	Pasivo- Pasivo financiero		-	 ▲	
	Patrimonio			▼	
	Derechos y obligaciones Fuera de balance	-		-	
Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos	x	x	x	
	Gastos operativos (sin amortización)	-	Unico gasto	▼	Mayores resultados operativos medidos antes de amortizaciones. Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	EBITDA			▲	
	Amortización	Amortizaciones	-	Amortizaciones ▲	
	Beneficio operativo			▲	
	Gastos financieros	Intereses	-	Intereses ▲	Menores resultados financieros. Cambios en ratios y métricas clave del negocio.
	Beneficio antes de impuestos			◄►	
Estado de flujos de efectivo	Flujos de efectivo Operativos			▲	La sustancia económica de las operaciones no varía, por lo que lógicamente no se modifican los flujos globales.
	Flujos de efectivo Financiero			▼	

▲ Aumento del epígrafe ▼ Disminución del epígrafe ◄► Sin impacto

Figura 2. NIIF 16 Arrendamientos: Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos
Fuente: NIIF 16 Arrendamientos: Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos. (Deloitte, 2016, pág. 5)

1.3. NIIF 16: Arrendamientos. Uno de los objetivos de la norma es la representación fiel de todos los arrendamientos y subarrendamientos de activos con derecho a uso, en la contabilidad, tanto de arrendatarios como de arrendadores y excluyendo a los activos de corto plazo y/o de bajo valor. (MEF, 2016)

El impacto de la aplicación de esta norma para los arrendatarios es importante debido a que se reconocerá en el estado de situación financiera tanto el activo por el derecho a uso del bien alquilado como el pasivo por los flujos de efectivo que desembolsará el arrendatario producto de los contratos suscritos. Además, también tendrá impacto sobre el estado de resultados debido al reconocimiento del gasto por los intereses reconocidos y por la amortización del activo.

2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos

El objetivo de la auditoría externa realizada a la empresa es la de dar credibilidad a sus estados financieros, para asegurar a los usuarios de dichos estados financieros que estos son objetivos, imparciales y justos.

Como auditor externo, otro de los objetivos principales de la investigación es asegurarse que la entidad presente sus estados financieros de forma razonable y se encuentren preparados en conformidad con las normas internacionales de información financieras. Además, se debe verificar que la información entregada sea la adecuada y sea oportuna. Para lo que se solicitó dicha información a la compañía y paralelamente se verificó su existencia con sus registros electrónicos y contables de manera que podamos verificar la integridad, existencia y valuación de la información brindada por la compañía.

2.1. Adopción de la norma. De acuerdo con la NIIF 16 (MEF, 2016) para poder adoptar esta norma y poder determinar el impacto sobre los estados financieros, hemos tomado en cuenta la aplicación de la “NIC 8 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores por la primera aplicación de la norma”.

Conforme a la norma el arrendatario aplicará “retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafo C7 a C13”. (MEF, 2016, pág. 28)

2.2. Identificación de los contratos. La NIIF 16 (MEF, 2016) indica que, para registrar las transacciones por concepto de alquiler, la empresa deberá diferenciar si el contrato

contiene o no, un arrendamiento, lo que podremos determinar a partir del siguiente flujograma (Figura 3):

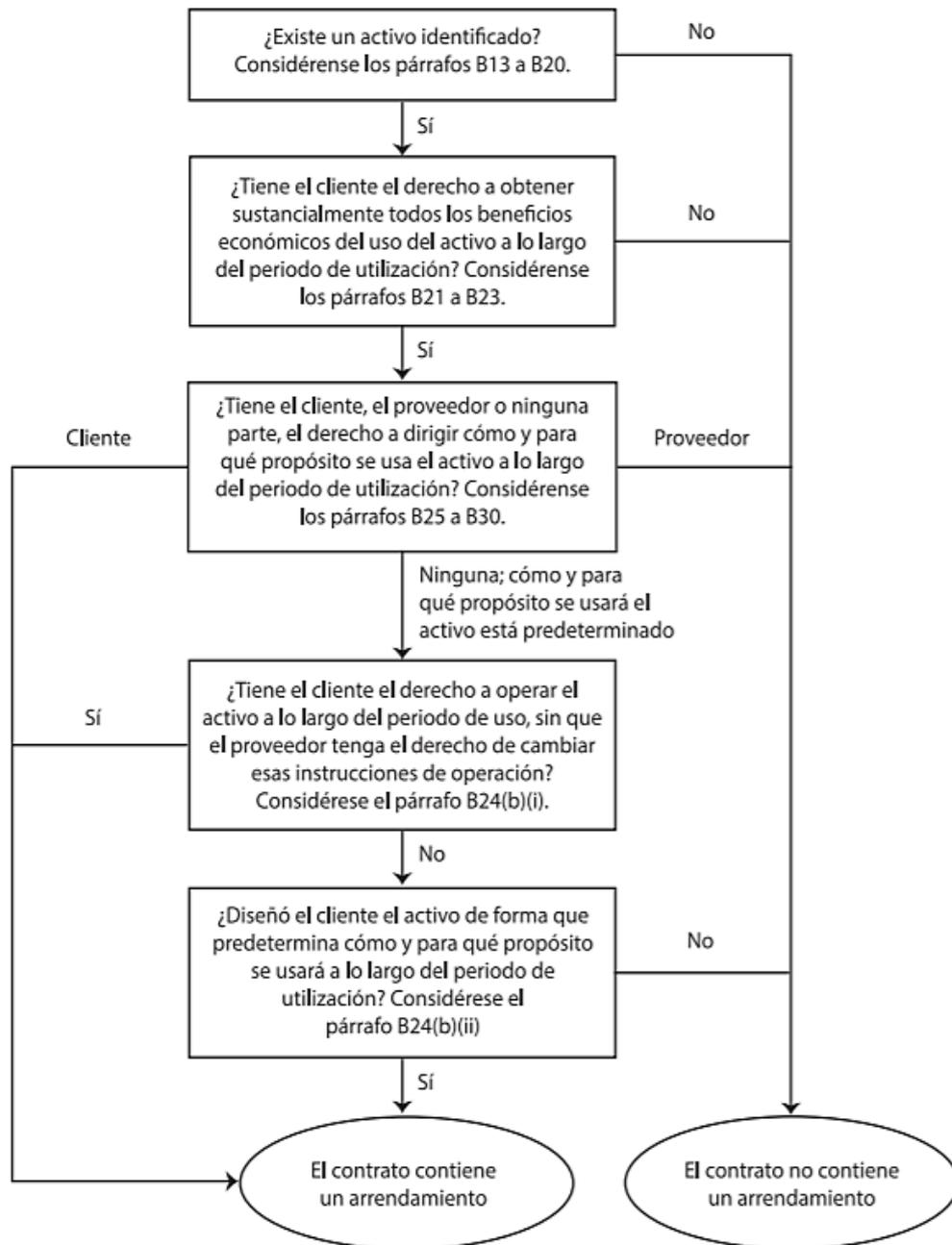


Figura 3. Identificación de contratos
Fuente: NIIF 16: Arrendamientos (MEF, 2016, pág. 56)

La Asociación mantiene contratos de arrendamiento de inmuebles y licencias en los cuales mantiene una obligación de pagar alquileres cuotas fijas y variables, para lo cual el contrato estipula unos precios de transacción por un periodo determinado.

2.3. Identificación del plazo de arrendamiento. Para determinar el plazo de los contratos de la empresa, se determinará el tiempo en el cual los contratos no podrán ser cancelados, tomando en cuenta, los periodos de ampliación o finalización de dichos contratos en caso la entidad decida tomar dichas opciones.

2.4. Determinación de la tasa de interés. Debido a la dificultad para determinar la tasa implícita asociada al contrato, la tasa que se utilizará, para calcular el valor presente de los pagos producto de los arrendamientos que posee la entidad de acuerdo con la norma, es la tasa incremental por préstamos generados en periodos similares a la fecha de inicio del contrato y por un monto similar al valor del activo. (KPMG, 2016)

Nuestro trabajo como auditores externos fue la de evaluar la razonabilidad de la tasa para lo cual, se calcularon ratios y se determinó el intervalo, dentro del cual la tasa debería encontrarse.

2.5. Reconocimiento en el estado de situación financiera. De acuerdo con la NIIF 16 (MEF, 2016), por cada contrato de arrendamiento, se reconocerá un activo por derecho a uso al costo. Lo que comprenderá: la medición inicial de los pasivos, los pagos por dichos arrendamientos antes de la fecha de revisión, costos relacionados a los contratos y un estimado de lo que se incurrirá al finalizar los contratos.

Simultáneamente, la entidad reconocerá por dichos contratos, pasivos por arrendamiento, los cuales se calcularán en un inicio, al valor presente de los pagos no pagados a la fecha descontando la tasa de interés determinada según lo que indica la norma en mención. Figura 4



Figura 4. Reconocimiento en el estado de situación financiera
Fuente: NIIF 16: Arrendamientos (MEF, 2016)

2.6. Reconocimiento en el estado de resultados. De acuerdo con la norma (MEF, 2016), se reconocerá un gasto por depreciación de los activos y por el reconocimiento de los intereses producto de la amortización de los pasivos relacionados al arrendamiento.

2.7. Impacto sobre los estados financieros. La Figura 5 plasma el impacto por el que pasa los estados financieros del arrendatario al implementar la norma.



Figura 5. Impacto NIIF 16

Fuente: NIIF 16: Arrendamientos ¿Qué es lo que está cambiando? (EY, 2018)

3. Tratamiento posterior a la implementación

3.1. Situación actual. A inicios del 2020, el estado decretó estado de emergencia debido al brote a nivel mundial del virus del coronavirus (COVID-19-19). Debido a la cuarentena impuesta por el estado peruano la economía nacional se vio fuertemente afectada, generando el desconcierto en la economía de muchas empresas y generando el cierre de otras debido a rompimiento de la cadena de pago.

De acuerdo con el Instituto Peruano de Economía (IPE, 2020), el sector educación también sería uno de los afectados por esta pandemia.

3.2. Implicaciones contables. En un informe, de *PricewaterhouseCoopers* (PricewaterCooper, 2020), sobre los efectos que tendrá el COVID-19 en las empresas que tengan arrendamientos financieros, la firma detalla las implicaciones para los estados financieros de acuerdo la norma en mención:

- Posible cambio en la depreciación de los activos, debido al potencial deterioro producto del desuso a causa del aislamiento.
- Posible cambio en la amortización de los pasivos, debido a una probable renegociación de términos del contrato como resultado del rompimiento de la cadena de pago debido a la cuarentena impuesta.

3.3. Propuestas. De acuerdo con el Boletín Internacional de información financiera (BDO, 2020) sobre contabilización de arrendamiento, la NIIF 16 ha emitido enmiendas para proporcionar a los arrendatarios una exención opcional para determinar si un acuerdo o concesión de arriendo relacionado con el COVID-19 significa una modificación de arriendo incluso si estas no fueran modificaciones de arriendo.

3.4. Impacto de medidas. La Tabla 1 compara los requerimientos para las modificaciones de arriendo (NIIF 16.39-43), que a menudo serán sobre cómo los arrendatarios contabilizan los efectos de las concesiones de arriendo cuando el recurso práctico es aplicado. La sección 5 de este boletín incluye ejemplos de cómo el recurso práctico es aplicable a las concesiones de arriendo más comunes.

Tabla 1. Contabilización de concesiones

	Recurso práctico no aplicado - contabilización de la modificación de arriendo (NIIF 16.39-43)	Recurso práctico aplicado - contabilización de pagos de arriendo variable (NIIF 16.38(b))
Efecto sobre el pasivo de arrendamiento	Reducida para reflejar la contraprestación revisada	Reducida para reflejar la contraprestación revisada
Efecto sobre la tasa de descuento	El total revisado de la contraprestación restante se vuelve a medir utilizando una tasa de descuento actualizada a la fecha de entrada en vigor de la modificación del arriendo.	Sin cambios en la tasa de descuento
Efecto en el derecho de uso de un activo	El ajuste de compensación se registra contra el valor en libros del activo por derecho de uso	No tiene efecto
Efecto en pérdidas o ganancias	Ninguno al momento de la modificación; dará lugar a una modificación del gasto financiero y la depreciación en períodos posteriores	El ajuste de compensación se registra en ganancias o pérdidas. Dependiendo de los hechos y circunstancias, esto puede ser inmediato o durante el periodo de la concesión del arriendo

Fuente: Boletín de contabilización de concesiones -BDO (BDO, 2020)

Capítulo 3

Aportes y desarrollo de experiencias

1. Aportes

El aporte que hemos realizado fue la de asegurarnos de que se presenten adecuadamente los arrendamientos, presentar y calcular los correspondiente a los arrendamientos de acuerdo con lo que dice la norma. Las acciones que ejecutamos fueron las siguientes:

1.1. Identificación de contratos. Para realizar el trabajo de auditoría, consideramos todos los contratos que tuvieran efecto sobre el periodo del año 2019, para poder determinar el efecto de estos sobre resultados acumulados en caso su plazo inicial sea anterior al 2019.

Asimismo, realizamos una exhaustiva revisión de los plazos y términos de esos, obteniendo información necesaria para dar a conocer en el informe auditado, con la finalidad, de poder contar con los datos necesarios para determinar el activo, pasivo y gastos referentes al arrendamiento.

Para lo cual realizamos un resumen de los contratos más importantes por los 3 colegios, se muestra en la Tabla 2, Tabla 3 y Tabla 4.

1.2. Determinación del pasivo por arrendamiento. Para calcular el pasivo por arrendamiento a reconocer al 01.01.2019 por los 3 colegios, utilizamos la ecuación del valor presente de las cuotas de los arrendamientos y los pagos esperados al final del arrendamiento según lo que determina la NIIF 16. (Figura 6) (MEF, 2016, pág. 4)

$$\text{Pagos mensuales excluyendo servicios} \times \frac{1 - (1 + Tasa)^{-Plazo}}{Tasa} \times (1+Tasa) = \text{Valor presente}$$

Figura 6. Ecuación del valor presente
Fuente: Resumen de papeles de trabajo

Para determinar el pasivo por arrendamiento al 31.12.2019, de acuerdo con la NIIF 16 (MEF, 2016, pág. 36), restamos al valor actual los pagos realizados durante el periodo de revisión.

Tabla 2. Resumen contrato colegio 1

Colegio 1 en miles de soles

Nº	Tipo	Activo	Inicio	Termino	Duración contrato (meses)	Tasa dscto anual	Mon	Activo por derecho de uso al 01.01.2019	V.P. - Pasivo Financiero al 31.12.2019	Gastos por Depreciac. al 31.12.2019	Observaciones			
1	Alquiler	Inmueble	01/01/2018	31/12/2022	60 meses	7.01%	USD	2,121	(1,628)	1,591	(541)	117	530	
2	Alquiler	Inmueble	01/07/2018	30/06/2020	24 meses	6.98%	USD	254	(87)	85	(175)	11	169	
3	Convenio	Inmueble	01/01/2019	31/12/2021	48 meses	-	-	-	-	-	-	-	-	No se encuentra dentro del alcance del cálculo debido a que se trata de un convenio y no hay una cuota pagada de por medio
4	Alquiler	Inmueble	01/01/2015	31/12/2018	49 meses	-	-	-	-	-	-	-	-	No se encuentra dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció el 31/12/2018
5	Alquiler	Inmueble	01/03/2014	01/03/2018	60 meses	-	-	-	-	-	-	-	-	No se encuentra dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció el 31/12/2018
6	Licencia	Licencia	00/01/1900	00/01/1900	0	-	-	-	-	-	-	-	-	No se encuentra dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato es por un activo intangible
Total								2,375	(1,715)	1,676	(715)	128	700	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 3. Resumen contrato colegio 2

Colegio 2 en miles de soles

Nº	Tipo	Activo	Inicio	Termino	Duración contrato (meses)	Cuota	Tasa dscto anual	Mon	Activo por derecho de uso al 01.01.2019 EY	V.P. - Pasivo Financiero al 31.12.2019	Gastos por Depreciación al 31.12.2019 EY	Observaciones			
1	Alquiler	Inmueble	01/03/2016	01/03/2021	60 meses	-	9.68%	USD	288	(108)	24	(163)	18	148	
3	Alquiler	Inmueble	01/02/2015	30/01/2020	60 meses	5,100	7.01%	USD	607	-	220	(472)	14	459	
2	Alquiler	Inmueble	01/01/2017	31/12/2019	24 meses	4,393	6.98%	USD	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que culmine el 31/12/2019
4	Licencia de Marcas	Marca	00/01/1900	00/01/1900	120 meses	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que se trata de un activo intangible
Total									895	(108)	245	(635)	31	607	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 4. Resumen contrato colegio 3

N°	Tipo	Activo	Inicio	Termino	Duración contrato (meses)	Cuota	Tasa dscto anual	Mon	Activo por derecho de uso al 01.01.2019 EY	V.P. - Pasivo Financiero al 31.12.2019	Gastos por Depreciación al 31.12.2019 EY	Observaciones			
1	Alquiler	Inmueble	01/03/2018	29/02/2020	24 meses	1,800	8.23%	Soles	25	(4)	4	(23)	1	22	
2	Alquiler	Inmueble	01/03/2018	29/02/2020	24 meses	3,415	8.23%	Soles	48	(7)	7	43	2	41	
3	Alquiler	Inmueble	15/12/2018	15/12/2022	60 meses	11,200	9.68%	Soles	465	(366)	349	(134)	35	116	
4	Alquiler	Inmueble	01/01/2015	31/12/2021	84 meses	2,000	7.09%	USD	231	(157)	154	(84)	12	77	
5	Alquiler	Inmueble	01/03/2016	01/03/2021	60 meses	13,500	9.68%	Soles	410	(238)	228	(186)	14	182	
6	Alquiler	Inmueble	01/03/2016	01/03/2021	60 meses	15,000	9.68%	Soles	510	(340)	319	(207)	36	191	
7	Alquiler	Inmueble	31/12/2017	31/12/2019	24 meses	11,000	8.23%	Soles	-	-	-	-	-	-	No entra en el cálculo debido a que se pagaron a que el plazo de termino de contrato es al 31/12/2019
8	Alquiler	Inmueble	01/02/2018	31/01/2019	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No entra en el cálculo debido a que se pagaron por los 12 meses de forma anticipada S(000)230
9	Licencia	Marca	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que se trata de un activo intangible
10	Alquiler	Inmueble	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció en 2018
11	Alquiler	Inmueble	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció en 2018
12	Alquiler	Inmueble	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció en 2018
13	Alquiler	Inmueble	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que el contrato venció en 2018
14	Alquiler	Inmueble	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	No esta dentro del alcance del cálculo debido a que se pagó la renta completa al momento de firmar el contrato
Total									1,688	(1,111)	1,059	(591)	101	629	

Fuente: Elaboración propia

1.3. Determinación de la tasa de descuento. Debido a la dificultad para determinar la tasa implícita de los contratos de La Asociación, se optó por utilizar la tasa incremental por préstamos del arrendatario de acuerdo con lo que dicta la norma de arrendamientos. (MEF, 2016)

La tasa de descuento que la empresa determinó fue en base a los préstamos, con características similares al contrato de arrendamiento, que mantiene con entidades bancarias. Las tasas que se tomaron en base a los préstamos fueron evaluadas por nosotros, para determinar que se encuentre dentro de los intervalos razonables según el riesgo crediticio en el que se encuentra la empresa. Determinamos que la tasa es la adecuada debido a que se encontró dentro de los intervalos.

Tabla 5. Verificación de tasa

Tasa de la compañía	Rango moneda extranjera US\$		¿Está dentro del rango?
	Vértice inferior	Vértice superior	
7.05%	6.29%	8.09%	Sí

Tasa de la compañía	Rango de moneda nacional		¿Está dentro del rango?
	Vértice inferior	Vértice superior	
9.68%	9.39%	11.19%	Sí

Fuente: Elaboración propia

1.4. Determinación del activo por arrendamiento. De acuerdo con la NIIF 16 (MEF, 2016) para calcular el activo por derecho a uso al 01.01.2019, tomamos en cuenta el valor inicial del pasivo por arrendamiento que se reconoció inicialmente menos los pagos realizados antes de la fecha de evaluación.

Para determinar el valor del activo al 31.12.2019, descontamos la depreciación acumulada, la cual se determinó de acuerdo con los lineamientos de la NIC 16 Propiedad, planta y equipo.

1.5. Ajuste contable. Tomando en cuenta lo calculado, propusimos los asientos de ajuste a la contabilidad en los cuales podemos observar que por cada colegio se ha aumentado tanto activo como pasivo, al momento del reconocimiento inicial al 01/01/2019, por lo que la diferencia entre el activo y el pasivo se reconoce en el resultado acumulado.

Con respecto, a la medición posterior se reconoció una depreciación del activo en resultados acumulados al igual que se reconoció un descuento por la amortización del pasivo a la tasa de descuento en los resultados acumulados.

En el caso del colegio 1 el activo aumento en 2.375 millones de soles, mientras que el pasivo por arredramiento en 2.289 millones de soles llevando la diferencia a resultados acumulados.

Durante el año 2019 se reconoce una depreciación de 700 mil soles y se amortiza del pasivo 573 mil soles. Figura 7

Periodo	En moneda funcional de la compañía S/(000)	Debe	Haber
	<u>Asientos por reconocimiento de la adopción</u>		
	Activo por derecho de uso	2,375	
	Pasivo por arrendamiento		2,289
	Resultados acumulados		86
01/01/2019	x/x Por el reconocimiento inicial del arrendamiento		
	<u>Asientos por reconocimiento posterior</u>		
	Resultado del ejercicio	700	
	Depreciación acumulada		700
31/12/2019	x/x Por la depreciación acumulada al 31/12/19		
	Pasivo por arrendamiento - amortización	573	
	Resultado del ejercicio		573
31/12/2019	x/x Por la amortización acumulada al 31/12/19		

Figura 7. Asiento e impacto en colegio 1
Fuente: Elaboración propia

En el caso del colegio 2 el activo aumento en 646 mil soles, mientras que el pasivo por arrendamiento en 607 mil soles llevando la diferencia a resultados acumulados.

Durante el año se reconoce una depreciación de 438 mil soles y se amortiza del pasivo 387 mil soles. Figura 8

Periodo	En moneda funcional de la compañía S/(000)	Debe	Haber
	<u>Asientos por reconocimiento de la adopción</u>		
	Activo por derecho de uso	646	
	Pasivo por arrendamiento		607
	Resultados acumulados		39
01/01/2019	x/x Por el reconocimiento inicial del arrendamiento		
	<u>Asientos por reconocimiento posterior</u>		
	Resultado del ejercicio	438	
	Depreciación acumulada		438
31/12/2019	x/x Por la depreciación acumulada al 31/12/19		
	Pasivo por arrendamiento - amortización	387	
	Resultado del ejercicio		387
31/12/2019	x/x Por la amortización acumulada al 31/12/19		

Figura 8. Asiento e impacto en colegio 2
Fuente: Elaboración propia

En el caso del colegio 3 el activo aumento en 1.688 millones de soles, mientras que el pasivo por arrendamiento en 1.631 millones de soles llevando la diferencia a resultados acumulados.

Durante el año se reconoce una depreciación de 629 mil soles y se amortiza del pasivo 520 mil soles. Figura 9

Periodo	En moneda funcional de la compañía S/(000)	Debe	Haber
	<u>Asientos por reconocimiento de la adopción</u>		
	Activo por derecho de uso	1,688	
	Pasivo por arrendamiento		1,631
	Resultados acumulados		57
01/01/2019	x/x Por el reconocimiento inicial del arrendamiento		
	<u>Asientos por reconocimiento posterior</u>		
	Resultados Ejercicio	629	
	Depreciación acumulada		629
31/12/2019	x/x Por la depreciación acumulada al 31/12/19		
	Pasivo por arrendamiento - amortización	520	
	Resultados Ejercicio		520
31/12/2019	x/x Por la amortización acumulada al 31/12/19		

Figura 9. Asiento e impacto en colegio 3

Fuente: Elaboración propia

1.6. Resultados. La aplicación de esta norma desde el punto de vista de auditoría, tuvo un impacto significativo, debido a que el aumento del activo y del pasivo superó la materialidad (parámetro monetario que indica que cualquier incorrección ya sea por fraude o error puede influir en las decisiones económicas) en más de 500% (Colegio 1), 400% (Colegio 2) y 200% (Colegio 3).

Desde el punto de vista financiero; la implementación de la norma fue importante debido a que la compañía mantiene *covenants* con algunos bancos, por lo que se encuentran obligados a mantener sus estados financieros de acuerdo a los principios contables aceptados en el Perú, presentar anualmente sus estados financieros, que mantener ciertas ratios dentro de los establecido.

La implementación de la norma tuvo los siguientes efectos:

- El haber pasado de reconocer un gasto operacional (NIC 17) a reconocer gastos de depreciación y amortización genera un mayor en el EBITDA.

La empresa dejó de reconocer como gastos operacionales un aproximado de 1.481 millones soles producto de los pagos de los arrendamientos.

- Aumenta la ratio de endeudamiento, debido al aumento del pasivo en un total de 4.527 millones de soles (2.289 millones pertenecen al colegio 1, 607 mil al colegio 2 y 1.631 millones al colegio 3) y del patrimonio en 182 mil soles (86 mil pertenecen al colegio 1, 39 mil al colegio 2 y 57 mil al colegio 3).
- Mayor apalancamiento financiero, debido al aumento del activo en un total de 4.710 millones de soles (2.375 millones pertenecen al colegio 1, 646 mil al colegio 2 y 1.688 millones al colegio 3).

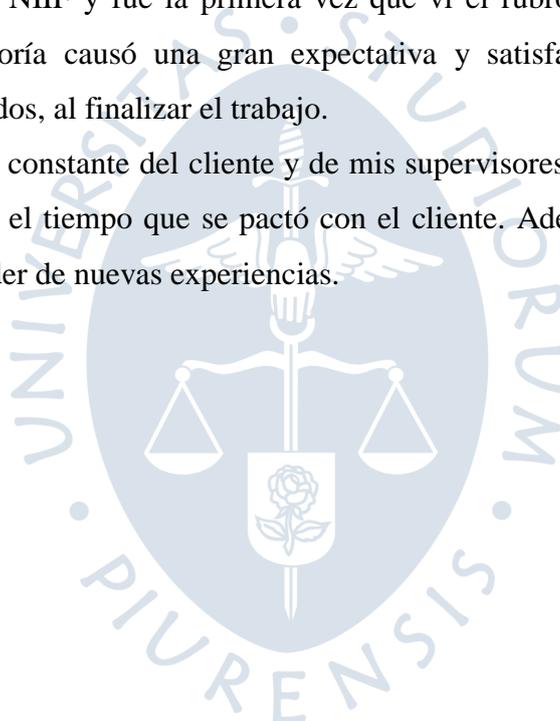
2. Desarrollo de experiencias

Durante el desarrollo de la auditoría, tuve la oportunidad de asistir como asistente experimentado al equipo de auditoría conformada por el socio, gerente y senior. Lo cual significó realizar el trabajo de campo y mantener comunicación directa con el cliente para poder realizar los procedimientos descritos en el punto anterior, además tuve la oportunidad de aplicar el escepticismo profesional requerido en el trabajo realizado.

Debido al tiempo en la firma y debido a mi trayectoria de estudios, tanto pregrado como cursos de actualización postgrado pude aplicar mis conocimientos sobre el trabajo realizado.

Fue la primera vez, que pude pertenecer a un grupo de trabajo que tenía a cargo la implementación de una NIIF y fue la primera vez que vi el rubro educativo, por lo que la realización de la auditoría causó una gran expectativa y satisfacción al momento de la obtención de los resultados, al finalizar el trabajo.

Conté con el apoyo constante del cliente y de mis supervisores directos, lo cual permitió terminar la auditoría en el tiempo que se pactó con el cliente. Además, también significó la oportunidad para aprender de nuevas experiencias.



Referencias bibliográficas

- BDO. (04 de Agosto de 2020). *NIIF: Contabilización de concesiones de arriendo: preguntas frecuentes del arrendatario*. Recuperado de Home BDO Ecuador: <https://www.bdo.ec/es-ec/publicaciones/publicaciones-destacadas/niif-contabilizacion-de-concesiones-de-arriendo-preguntas-frecuentes-del-arrendatario>
- Deloitte. (01 de Febrero de 2016). *NIIF 16 Arrendamientos: Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos*. Recuperado de NIIF 16 Arrendamientos: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-16-arrendamientos.pdf
- EY. (21 de Agosto de 2018). *NIIF 16 Arrendamiento; ¿Que es lo que esta cambiando?* Recuperado de Perpectivas EY: <https://perspectivasperu.ey.com/2018/08/21/niif-16-arrendamientos/#:~:text=Este%20nuevo%20mandato%20se%3%B1ala%20que,sobre%20el%20uso%20del%20activo.>
- IPE. (23 de Mayo de 2020). *Informe IPEI*. Recuperado de IPE X: Impacto del COVID-19 en la economía peruana: <https://www.ipe.org.pe/portal/informe-ipe-x-impacto-del-covid-19-en-la-economia-peruana-reactivacion/>
- KPMG. (01 de Abril de 2016). *NIIF 16 Arrendamientos: Un balance mas transparente*. Recuperado de NIIF 16 Arrendamientos: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/NIIF16-arrendamientos-abr-2016.pdf>
- KPMG. (01 de September de 2018). *Lease Modificaci3n - Accounting for changes to lease contracts*. Recuperado de Home KPMG: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/09/lease-modifications-2018.pdf>
- MEF. (01 de Julio de 1977). *Norma Internacional de Informaci3n Financiera 17*. Recuperado de Ministerio de Economía y Finanzas - MEF: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/17_NIC.pdf
- MEF. (17 de Enero de 2008). *Norma Internacional de Contabilidad 8: Cambios en la políticas, cambios en las estimaciones y errores*. Recuperado de Ministerio de Economía y Finanzas (MEF): https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/RedBV2018_IAS08_GVT.pdf
- MEF. (01 de Enero de 2016). *Norma Internacional de Infromaci3n Finaciera 16 arrendamientos*. Recuperado de Ministerio de Economía y Finanzas (MEF): https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/oficializada/ES_GVT_IFRS16_2016.pdf
- PricewaterCooper. (01 de Marzo de 2020). *A fondo: Implicaciones contables de los efectos del coronavirus*. Recuperado de Home pwc: <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/noticias-niif/A-fondo-implicaciones-contables-de-los-efectos-del-coronavirus.pdf>