

Universidad Hispanoamericana

Facultad de Ciencias Económicas

Carrera de Contaduría Pública

*Tesis para optar por el grado académico de
Licenciatura en Contaduría Pública*

La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16- contratos de arrendamientos y los efectos que tiene sobre la gestión contable de cierre fiscal para una institución educativa privada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024.

Aaron Josué Barquero Sylvester

Junio, 2024

INDICE DE CONTENIDOS

Contents

INDICE DE CONTENIDOS	2
INDICE DE TABLAS	8
INDICE DE FIGURAS	10
DEDICATORIA	11
AGRADECIMIENTOS.....	12
RESUMEN.....	13
ABSTRACT	15
CAPITULO I: INTRODUCCION	17
1.1 PLANEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	18
1.1.1 Antecedentes nacionales e internacionales	18
1.1.2 Delimitación del problema.....	25
1.1.3 Justificación	25
1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACION.....	27
1.3 OBJETIVOS.....	27
1.3.1 Objetivo general	27
1.3.2 Objetivos específicos	28
1.3.3 Alcance y limitaciones	28
CAPITULO II: MARCO REFERENCIAL	29
2.1 MARCO TEORICO	30
2.1.1 Tratamiento contable	30
2.1.2 Efecto en los Estados Financieros	36
2.1.3 Contabilidad para arrendatarios	41
2.1.4 Arrendamiento Financiero	45
2.1.5 Arrendamiento Operativo	45
2.1.6 Venta y retro arrendamiento del activo subyacente.....	46
2.1.7 Razones financieras afectadas por la NIIF 16	47
2.1.8 Registro de los gastos por arrendamiento	48
2.1.9 Tratamiento Fiscal	51
2.1.10 Impuesto general sobre las ventas	54
2.1.11 Impuesto de remesas al exterior	56

2.1.12 Impuesto sobre las utilidades	57
2.1.13 Contingencias fiscales.....	63
2.1.14 Sobre la Conciliación Fiscal.....	64
2.2 MARCO CONCEPTUAL	68
2.2.1 NIC 17.....	68
2.2.2 NIIF 16.....	69
2.2.3 NIC 1	73
2.2.4 NIC 12.....	75
2.2.5 Ley 7092.....	77
2.3 MARCO CONTEXTUAL	80
2.3.1 Historia de la institución	80
2.3.2 Aspectos demográficos	80
2.3.3 Ubicación y tamaño de la institución.....	81
2.3.4 Misión y visión.....	81
2.3.5 Modelo de negocios	81
2.3.6 Unidades de negocio.....	81
2.3.7 Gobierno Corporativo.....	82
CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO.....	86
3.1 ENFOQUE	86
3.2 ALCANCE	87
3.3 DISEÑO	87
3.4 UNIDADES DE ANALISIS U OBJETO DE ESTUDIO	88
3.4.1 Población.....	88
3.4.2 Tipo de muestra	88
3.4.3 Criterios de inclusión y exclusión.....	89
3.4.4 Consideraciones éticas	90
3.5 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION.....	91
3.5.1 Observación	91
3.5.2 Entrevistas	91
3.5.3 Revisión documental	92
3.6 VARIABLES O CATEGORIAS.....	92
3.7 ESTRATEGIA DE ANALISIS DE LOS DATOS	94
CAPITULO IV: RESULTADOS	95

4.1 CONSIDERACIONES PARA LA IMPLEMENTACION.....	95
4.2 ESTADOS FINANCIEROS DE LA INSTUTUCION EDUCATVA.....	95
4.2.1 Estados de Situación Financiera	96
4.2.2 Estados de Resultados	97
4.2.3 Estados de Flujo de Efectivo.....	97
4.2.4 Estado de Cambios en el Patrimonio.....	98
4.3 MANUAL DE CONTRATOS	99
4.3.1 Clasificación de contratos.....	99
4.3.2 Activo identificado	100
4.3.3 Derecho a obtener los beneficio económicos	100
4.3.4 Derecho a dirigir el uso de los activos identificados.....	101
4.3.5 Exenciones a la norma	102
4.3.6 Determinación de la renta fija	103
4.4 TRATAMIENTO CONTABLE NIC 17	104
4.4.1 Contrato por alquiler de bodega (Código CTO- 004)	104
4.4.2 Tratamiento contable de acuerdo con la NIC 17 para el contrato (Código CTO- 004) ..	104
4.4.3 Detalles del contrato.....	104
4.4.4 Registro de los costos fijos del contrato (CTO- 004).....	105
4.4.5 Asientos de diario Contrato (Código CTO- 004)	105
4.4.6 Contrato de alquiler de oficina (Código CTO- 007).....	106
4.4.7 Tratamiento contable de acuerdo con la NIC 17 contrato (Código CTO- 007).....	107
4.4.8 Detalles del contrato.....	107
4.4.9 Registro de los gastos fijos del contrato (CTO- 007).....	107
4.4.10 Asientos de diario Contrato (Código CTO- 007)	108
4.5 INICIO A LA IMPLEMENTACION NIIF 16.....	108
4.5.1 Descifrando la tasa de descuento	109
4.5.2 Tasa de interés implícita de arrendamiento aplicada al contrato (CTO- 004)	109
4.5.3 Tasa incremental de los préstamos del arrendatario aplicada al contrato (CTO- 007) ..	111
4.6 TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN NIIF 16 CONTRATO (CTO- 004).....	112
4.6.1 Cálculo del valor presente de las cuotas del contrato (Código CTO- 004).....	113
4.6.2 Tabla de cálculo del valor presente Contrato (Código CTO- 004)	113
4.6.3 Control del activo por derecho de uso contrato (Código CTO- 004).....	114
4.6.4 Control del pasivo por arrendamiento contrato (Código CTO- 004).....	114

4.6.5 Asientos contables según la NIIF 16 para el registro del contrato (Código CTO- 004)...	115
4.6.6 Reconocimiento inicial contrato (Código CTO- 004).....	115
4.6.7 Reconocimiento posterior contrato (Código CTO- 004)	116
4.7 TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN NIIF 16 CONTRATO (CODIGO CTO- 007).....	117
4.7.1 Cálculo del valor presente de las cuotas del contrato (Código CTO- 007).....	118
4.7.2 Tabla de cálculo del valor presente Contrato (Código CTO- 007)	118
4.7.3 Control del activo por derecho de uso contrato (Código CTO- 007).....	118
4.7.4 Control del pasivo por arrendamiento contrato (Código CTO- 007)	119
4.7.5 Asientos contables según la NIIF 16 para el registro del contrato (Código CTO- 007)...	119
4.7.6 Reconocimiento inicial contrato (Código CTO- 007).....	120
4.7.7 Reconocimiento posterior contrato (Código CTO- 007)	120
4.8 EFECTOS DE LA IMPLEMENTACION NIIF 16 EN LOS ESTADOS FINANCIEROS ...	121
4.8.1 Estructuración de los ajustes por la adopción de la NIIF 16 en los Estados Financieros	121
4.8.2 Ajustes a los Estados de Situación Financiera.....	121
4.8.3 Ajustes a los Estados de Resultados Integrales.....	122
4.8.4 Ajustes a los Estados de Flujos de Efectivo	123
4.8.5 Conciliación Fiscal 2022	125
4.8.6 Impuesto Diferido 1/01/2023.....	125
4.8.7 Conciliación Fiscal 2023	126
4.8.8 Impuesto Diferido 31/12/2023	127
4.8.9 Conciliación Fiscal 2024	127
4.8.10 Impuesto Diferido 31/12/2024	128
4.9 ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS	129
4.9.1 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 1/01/23	130
4.9.2 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/23	131
4.9.3 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/24	132
4.9.4 Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/23	133
4.9.5 Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/24	134
4.9.6 Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/23.....	135
4.9.7 Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/24.....	136
4.9.8 Estado de Cambios en el Patrimonio Reexpresado.....	137
CAPITULO V: DISCUSION	138
5.1 DISCUSION 1	138

5.2 DISCUSION 2	140
5.3 DISCUSION 3	140
5.4 DISCUSION 4	141
5.5 DISCUSION 5	141
5.6 DISCUSION 6	142
5.7 DISCUSION 7	142
CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	144
6.1 CONCLUSIONES	144
6.1.1 Conclusión general.....	144
6.1.2 Conclusión Primer Objetivo Específico	145
6.1.3 Conclusión Segundo Objetivo Específico.....	147
6.1.4 Conclusión Tercer Objetivo Específico	147
6.2 RECOMENDACIONES.....	148
6.2.1 Recomendación General.....	148
6.2.2 Recomendación Primer Objetivo Específico	148
6.2.3 Recomendación Segundo Objetivo Específico.....	149
6.2.4 Recomendación Tercer Objetivo Específico	149
CAPITULO VII: PROPUESTA.....	150
7.1 NOMBRE DE LA PROPUESTA	150
7.2 INSTITUCION, ORGANIZACIÓN O POBLACION EN LA CUAL SE DESARROLLARÁ	150
7.3 OBJETIVO GENERAL Y ESPECIFICOS DE LA PROPUESTA	150
7.3.1 Objetivo General	150
7.3.2 Objetivos Específicos	151
7.4 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES Y RESPONSABLES	152
7.5 PRESUPUESTO NECESARIO PARA SU IMPLEMENTACION.....	153
7.5.1 Recursos Humanos	153
7.5.2 Otros Costos	154
7.6 FASES DE LA PROPUESTA.....	154
7.6.1 Fase 1 (Planificación)	154
7.6.2 Fase 2 (Diagnostico)	155
7.6.3 Fase 3 (Revisión).....	155
7.6.4 Fase 4 (Implementación)	155

7.6.5 Fase 5 (Monitoreo y cumplimiento).....	155
7.7 REFERENCIAS	155
REFERENCIAS	157
ANEXOS.....	162

INDICE DE TABLAS

Tabla 1: Comparativo NIC 17/ NIIF 16	41
Tabla 2: Presentación de los Estados Financieros	43
Tabla 3: Relacion arrendador/ comprador.....	47
Tabla 4: Compra vinculante/ no vinculante	54
Tabla 5: Aplicacion del IVA	55
Tabla 6: Criterios de inclusión/ exclusión	90
Tabla 7: Variables o categorías	92
Tabla 8: Estado de Situación Financiera antes de la NIIF 16	96
Tabla 9: Estado de Resultados Integral antes de la NIIF 16.....	97
Tabla 10: Estado de Flujos de Efectivo antes de la NIIF 16.....	98
Tabla 11: Estado de Cambios en el Patrimonio antes de la NIIF 16	99
Tabla 12: Identificación de un activo subyacente	100
Tabla 13: Evaluación de los beneficios economicos	101
Tabla 14: Evaluación del derecho a dirigir el activo subyacente	102
Tabla 15: Exenciones al reconocimiento de la norma	103
Tabla 16: Determinación de la renta fija	103
Tabla 17: Registro de los gastos fijos del arrendamiento (CTO- 004).....	105
Tabla 18: Registro de los gastos fijos del contrato (CTO- 007).....	107
Tabla 19: Cálculo del valor presente para el contrato (CTO- 004)	113
Tabla 20: Gastos por depreciación del activo por derecho de uso (CTO- 004)	114
Tabla 21: Gastos financieros del Pasivo por Arrendamiento Contrato (CTO- 004).....	115
Tabla 22: Cálculo del valor presente para el contrato (CTO- 007)	118
Tabla 23: Gastos por depreciación del activo por derecho de uso (CTO- 007)	119
Tabla 24: Gastos financieros del Pasivo por Arrendamiento Contrato (CTO- 007).....	119
Tabla 25: Ajustes a los Estados de Situación Financiera	122
Tabla 26: Ajustes a los Estados de Resultados Integrales	123
Tabla 27: Ajustes a los Estados del Flujos de Efectivo.....	124
Tabla 28: Cálculo del impuesto corriente al 2022	125
Tabla 29: Cálculo del impuesto diferido al 2022	126
Tabla 30: Cálculo del impuesto corriente al 2023	126
Tabla 31: Cálculo del impuesto diferido al 2023	127
Tabla 32: Cálculo del impuesto corriente al 2024	128
Tabla 33: Cálculo del impuesto diferido al 2024	128
Tabla 34: Estado de Situación Financiera reexpresado al 1/01/23	130
Tabla 35: Estado de Situación Financiera reexpresado al 31/12/23	131
Tabla 36: Estado de Situación Financiera reexpresado al 31/12/24.....	132
Tabla 37: Estado de Resultados Integral reexpresado al 31/12/23	133
Tabla 38: Estado de Resultados Integral reexpresado al 31/12/24	134

Tabla 39: Estado de Flujos de Efectivo reexpresado al 31/12/23.....	135
Tabla 40: Estado de Flujos de Efectivo reexpresado al 31/12/24.....	136
Tabla 41: Estado de Cambios en el Patrimonio reexpresados.....	137

INDICE DE FIGURAS

Figura 1: Método de mapeo para construir el marco referencial.....	29
Figura 2: Diagrama para identificar un activo	35
Figura 3: ¿A quién afecta la NIIF 16?	37
Figura 4: Requisitos cuantitativo de revelación	44
Figura 5: Gráfico de tendencia en los gastos por arrendamiento	49
Figura 6: Gráfico del efecto en los resultados (NIC 17)	50
Figura 7: Gráfico del efecto en los resultados (NIIF 16)	50
Figura 8: Aspectos por considerar ante la nueva implementación	53
Figura 9: Ajustes principales	65
Figura 10: Conciliación fiscal	66
Figura 11: Organigrama institucional	85
Figura 12: Manual de contratos	99
Figura 13: Detalles del contrato (CTO- 004).....	104
Figura 14: Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2022	105
Figura 15: Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2023	106
Figura 16: Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2024	106
Figura 17: Detalles del contrato (CTO- 007).....	107
Figura 18: Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2024	108
Figura 19: Aspectos clave para aplicar la tasa de interés implícita	110
Figura 20: Cálculo para la tasa de interés implícita	110
Figura 21: Datos para registrar el contrato (CTO- 004) de la bodega según la NIIF 16.....	112
Figura 22: Fórmula para el valor presente (CTO- 004)	113
Figura 23: Asiento de ajuste por el reconocimiento inicial (CTO- 004)	115
Figura 24: Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2022.....	116
Figura 25: Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2023.....	116
Figura 26: Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2024.....	117
Figura 27: Datos para registrar el contrato (CTO- 007) de la oficina según la NIIF 16.....	118
Figura 28: Asiento de ajuste para el reconocimiento inicial (CTO- 007).....	120
Figura 29: Asiento de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 007) al final del 2024	120

DEDICATORIA

El trabajo de investigación presente está dedicado a todas las personas en el mundo que desean superarse en todo aspecto intelectual, a mis hijos que son mi fuente más grande de inspiración y a todos mis amigos y familiares que de alguna manera han puesto su granito de arena para ayudar a que llegáramos donde estamos. Juntos de la mano lo logramos por fin.

AGRADECIMIENTOS

Quiero brindar un profundo agradecimiento a todas las personas que me han apoyado a través de este proceso. A mi madre santa que nunca dejo de creer en mi potencial. Quiero agradecer el esfuerzo de todos esos docentes que tienen un corazón muy grande y que me alimentaron con bases muy fuertes para mi formación profesional. A mi tutora María del Pilar Ugalde Herrera que es una profesional excepcional.

Por último, quiero agradecer a Dios Todopoderoso. Muchas gracias por darme la fortaleza y sabiduría para enfrentar todos los obstáculos que se presentaron.

RESUMEN

La NIIF 16 fue publicada en enero del 2016 por el IASB, después de analizar la idea de que los arrendatarios deberían de registrar todos los arrendamientos dentro del Estado de Situación Financiera. Las entidades de Capital Abierto que alquilan activos identificables estarían obligadas a reconocer más activos y pasivos. Entre más compleja sea la cartera de arrendamientos de una empresa, mayor puede ser el impacto sobre las métricas clave de la Información Financiera. En el pasado, eran muy pocas las entidades que manejaban sistemas y procesos de gestión de arrendamientos estandarizados. Se esperaba que la entrada en vigor de la nueva norma trajera cambios importantes en la presentación de los Estados Financieros, los Sistemas de Tecnología de Información, la Administración de Activos y Controles Internos.

El trabajo de investigación presente tiene como fin demostrar los efectos que tiene la aplicación de la NIIF 16- Arrendamientos sobre la gestión contable de cierre fiscal en una Institución Educativa Privada de Primaria ubicada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024. La hipótesis generalizada es que la presentación, transparencia y comparabilidad de la Información Financiera de la Institución Educativa se ven afectados por la implementación plena de la NIIF 16- Arrendamientos.

Debido a la naturaleza documental de esta tesis, el estudio se llevó a cabo en una institución privada educativa, con el uso de los permisos necesarios, sin embargo, se reconoce que, por razones de confidencialidad y con el fin de proteger la integridad de la Información Financiera de la entidad, se llegó a un acuerdo de que el nombre comercial y cedula jurídica no serían revelados en el estudio.

La estructura de este estudio obedece a los lineamientos para conducir una investigación bajo un enfoque cualitativo, de nivel descriptivo y con diseños experimental y transversal.

Los hallazgos del estudio se desarrollan inicialmente al codificar todos los contratos de la institución educativa para registrarlos en un manual de contratos y así poder conducir la evaluación que identifica cuales son los arrendamientos correspondientes. Con esta información se procede a producir una comparación entre el tratamiento contable original de los arrendamientos de acuerdo con la NIC 17 y el nuevo tratamiento contable aplicando la NIIF 16. A partir de la información comparativa obtenida, se presentaron los ajustes necesarios para cumplir con los pasos establecidos por la norma. Los ajustes registrados causaron diferencias entre la base contable y la base fiscal del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento las cuales se registraron respetando los procesos que se exigen de acuerdo con la NIC 12- Impuesto Sobre las Ganancias. Tanto los datos obtenidos con la aplicación de la NIC 17 como los de la NIIF 16 fueron incluidos dentro de la información financiera de la Institución Educativa, presentando así la información razonable y comparativa de sus Estados Financieros al 31 de diciembre del 2024.

Palabras clave: NIIF 16, transparencia, manual de contratos, derecho de uso, arrendamiento.

ABSTRACT

The International Financial Report Standard 16 was published in January of 2016 by the International Accounting Standard Board (IASB), after analyzing the idea that lessees should register all leases inside their Balance Sheet. Publicly Traded Companies that are leasing identifiable assets would be obliged to register more Assets and Liabilities. The more complex a company's leases portfolio may be, the greater the impact on key metrics in Financial Information. In the past, there were very few entities that managed standardized systems and procedures for leasing assessments. It was expected that the introduction of the new standard would bring important changes in regards of the presentation of Financial Statements, IT systems, Assets Management and Internal Control.

The purpose of the investigation presented here is to showcase the effects that applying the IFRS 16- Leases has on the accounting assessment of the fiscal closing of a Private Institution of Elementary Level Education located in Heredia, Costa Rica during the third Cua trimester of 2024. The generalized hypothesis is that the presentation, transparency and comparability form the Educational Institution are affected by the plentiful implementation of the INFRS 16- Leases.

Due to the documental nature of this thesis, the study took place in a Private Educational Institution, with the use of proper permits, nevertheless, it is recognized that because of confidentiality reasons and with the purpose to protect the integrity of the institution's financial information, an agreement was made that the commercial name and legal ID would not be revealed throughout the study.

The structure in this study follows the alignments required to conduct an investigation with a qualitative approach, of a descriptive level and with experimental and transversal designs.

The findings in this study were initially developed by coding all the educational institutions' contracts so they could be registered inside a contract manual in order to be able to conduct the evaluation to identify which the corresponding leases are. With this information, we can produce a comparison between the original accounting treatment for the leases according to the International Accounting Report Standard 17(IARS 17) and the new accounting treatment when applying for the IFRS 16. Thanks to the comparative information obtained, the necessary adjustment entries were presented to comply with the steps established by the Standard. The registered adjustments caused differences between the accounting and fiscal bases from the right of use assets and the lease liabilities which were registered in respect of the procedures required by the International Accounting Standard 12 on taxes. All the data gathered applying to the IAS 17 as well that form the use of the IFRS 16 were included in the Financial Information from the Educational Institution, thereby displaying the information in a reasonable and comparative fashion in their Financial Statements as of December 31st, 2024.

Key words: IFRS 16, transparency, contract manual, right of use, lease.

CAPITULO I: INTRODUCCION

En la introducción del trabajo de estudio, se presenta el tema de investigación ante el lector y se logran mostrar las ideas principales que ayudaran a las personas a entender con más facilidad el desarrollo investigativo.

En el pasado, los arrendatarios registraban los arrendamientos operativos de acuerdo con los pocos requisitos que exigía la NIC 17, la cual establecía que este tipo de contrato no tenía que presentarse dentro de la información del Estado de Situación Financiera de las entidades. Los arrendatarios simplemente tenían que registrar un gasto lineal durante el plazo de un contrato con arrendamiento. La sencillez en la aplicación de los procesos necesarios para adoptar esta metodología incentivó la popularidad que atraía a los profesionales al uso de la norma contable. No obstante, dicho proceso contable simplificado no tomaba en cuenta ciertos aspectos importantes para presentar información financiera precisa y de alta calidad. Esta dinámica causaba discrepancias en la comunicación con los socios, ya que resultaba difícil explicar cómo se podía obtener un financiamiento por el derecho de uso de un activo identificable sin tener alguna incidencia en el balance. Este mismo dilema puede observarse en la información financiera de la Institución Educativa Privada investigada en el estudio.

La implementación de la NIIF 16- arrendamientos, ayuda a aclarar en gran parte, las dudas que surgen a raíz de esta problemática.

En este primer capítulo del trabajo de investigación se describen los puntos clave que explican la razón por la cual el tema que se va a abordar es importante. Esto incluye una descripción detallada que ayuda a entender cómo y porque se debe de estudiar esta nueva normativa. Se desarrollarán antecedentes, delimitaciones, justificaciones a un problema y se describen los objetivos que se desean obtener en el estudio.

1.1 PLANEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Antecedentes nacionales e internacionales

Primer antecedente (nacional)

Rojas (2018) en su tesis titulada “Propuesta para la implementación de las normas internacionales de información financiera aplicada en la empresa Materiales San Miguel S.A”.

El estudio se elaboró para la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica y tuvo como objetivo general el desarrollo de una propuesta para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por primera vez en la empresa Materiales San Miguel S.A, mediante procesos de observación, análisis y evaluación de la estructura contable de la empresa, para garantizar la eficiencia de la Información Financiera.

Al concluir la investigación, se determinó que la entidad contaba con una estructura contable para el desarrollo de la puesta en marcha de la propuesta de forma satisfactoria. Además, quedo evidenciada la necesidad de aplicar esta Norma Financiera por diferentes razones. Por otro lado, se debió de tomar en cuenta durante el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez que las modificaciones a los sistemas de información, las capacitaciones del personal y contrataciones a expertos era un tema sensible dados los costos asociados a la implantación de esta metodología.

Segundo antecedente (internacional)

Martínez (2018) en su tesis titulada “Análisis del impacto financiero y tributario de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 sobre arrendamientos en el sector de la comercialización de electrodomésticos en la ciudad de Guayaquil, Ecuador”.

Esta investigación fue escrita para la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador y tuvo como objetivo general analizar los impactos financieros y tributarios de la aplicación de la NIIF 16- Arrendamientos dentro del sector de la comercialización de electrodomésticos en la ciudad de Guayaquil, Ecuador.

La tesis mencionada tuvo como conclusión que el efecto acumulado de transicionar de la NIC 17 a las NIIF 16 logró ser muy importante para la compañía, pero debido a los niveles de inversión patrimonial que tenía la empresa, le permitía absorber dicho efecto acumulado reduciendo el impacto en sus estados financieros.

Tercer antecedente (nacional)

Ugalde (2019) en su artículo titulado “Desafíos de una PYME empresa de servicio ante la implementación de la NIIF 16- contratos de arrendamiento actualizada al 2019” para la revista multidisciplinar Ciencia Latina.

El objetivo general de este artículo fue crear conciencia en los lectores sobre la aplicación de la NIIF 16, debido a que, en los años anteriores la modalidad de tercerización o bien la contratación de servicios mediante Outsourcing ha permitido a las empresas llevar a cabo sus objetivos comerciales, donde estas han considerado que debido a las grandes responsabilidades laborales y otros compromisos, era mucho más económico aplicar esta modalidad, ya sea en contratos de servicios, contratos de alquiler o con opción de compra.

La conclusión fue que con base a todo lo expuesto dentro del artículo y considerando que la modalidad en esa época se trataba de la tercerización, urgía una exigencia para que el uso de las normas internacionales de información financiera, específicamente la NIIF 16, fuera obligatorio y contara con su tipicidad. Aunque no era complejo, el registro si era un tanto detallado porque el contrato se tenía que desglosar por completo en la parte contable. En aquel entonces, era común escuchar que las empresas preferían contratos para evadir mucha información legal, pero se debía considerar que la información contable y fiscal también formaba parte de la prioridad, esto era para darle un valor a la contabilidad como esta debía de ser para que el usuario de la toma de decisiones escogiera la mejor opción según la información de los resultados.

Cuarto antecedente (internacional)

Tahtah (2019) en su estudio post- implementación de la NIIF 16 titulado NIIF 16- más allá de la implementación, desarrollado para PCW, una red de firmas con presencia en 157 países dedicada a ofrecer servicios de calidad en auditoría, consultoría, transacciones y asesoría legal y fiscal.

A través del estudio fueron encuestadas 400 empresas cotizadas alrededor del mundo que deben presentar los contratos en su información financiera de acuerdo con la modalidad de la NIIF 16- Arrendamientos.

El objetivo del estudio fue enfocado en ilustrar como había avanzado la implementación de la NIIF 16 en el marco de lo investigado anteriormente y donde seguía habiendo dificultades posteriores a la transición a nivel global.

En conclusión, el estudio indicó que muchas empresas tuvieron que enfrentarse a desafíos inesperados al implantar la NIIF 16 y que aún no habían investigado a fondo las ventajas para el

negocio que pudieron suponer la adopción de la normativa más allá del cumplimiento. El estudio contemplaba la existencia de muchas oportunidades para que las empresas pudieran aumentar su valor a partir del uso de la NIIF 16 y lograran obtener un rendimiento de sus costos de implementación.

Quinto antecedente (internacional)

Arenas (2020) en su tesis llamada “Repercusión de la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera 16- Arrendamientos, en la presentación de los Estados Financieros de la empresa de servicios generales EF Soluciones S.A.P, Arequipa, Perú” para la Universidad de Santa María en Arequipa, Perú.

El objetivo general del estudio fue determinar cuál era la repercusión de aplicar la NIIF 16 en la presentación de los Estados Financieros de la empresa de servicios generales EF Soluciones S.A.C en Arequipa, Perú.

La conclusión del estudio fue que la repercusión en el Estado de Situación Financiera se determinó por el reconocimiento inicial de los arrendamientos bajo la NIIF 16 al mostrar un Activo por Derecho de Uso que reflejaba el activo identificado por el cual se percibían beneficios económicos a través de su uso y por el cual se adquiría control sobre la gestión de su uso. Simultáneamente, se originaba un Pasivo por Arrendamientos que representaba el financiamiento obtenido con relación al Activo Subyacente, lo que permitía una presentación más cercana a la realidad económica y financiera de la compañía lo cual permitió una mejor toma de decisiones para el Gobierno Corporativo de esa entidad.

Sexto antecedente (nacional)

Madrigal (2021) en su tesis llamada “Implementación de la norma internacional de información financiera NIIF 16- contratos de arrendamientos a la empresa Dentons Muñoz Costa Rica Limitada para el periodo 2019- 2020” que escribió para la Universidad San Marcos.

El objetivo de su investigación fue ilustrar la aplicación de la NIIF 16- Contratos de Arrendamiento en la empresa Dentons Muñoz, así como su efecto en las cuentas del Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados Integral, por medio de un cuadro de cálculos numéricos que permitía clasificar correctamente cada contrato.

La conclusión de la investigación demostró que se había logrado reconocer que todos los miembros que formaban parte de un departamento contable debían estar capacitados sobre el tratamiento contable de la nueva NIIF 16, sus características principales, sus principales efectos en las entidades que se vieron afectadas por esta nueva normativa y finalmente tras el estudio empírico de la implementación de esta en los Estados Financieros reales de entidades en el mercado continuo mediante el método de capacitación constructiva, eran diversas las conclusiones que se podían extraer de tal cambio.

Séptimo antecedente (internacional)

Fahad (2022) on his article for the Journal of Business Research titled “The impact of Lessee and Lessor accounting in local councils in New Zealand”.

The main purpose of creating this paper was to discuss the role of councils as both lessees and lessors in order to examine the impact of capitalizing operating leases on the financial ratios for New Zealand councils(local government), since required financial management and leverage ratios had significantly worsened, but by an immaterial amount, while the Return on Assets(ROA)

significantly increased by a material amount, extending the constructive lease capitalization literature to public benefit entities.

It was concluded through the study that from 67 city and district councils (local governments), only 44 of them had a relevant operating leases, suggesting that any change in lease accounting would not impact over a third of councils, while impact itself was likely still immaterial and it was acknowledged that a key limitation to this approach was its heavy reliance on the use of assumptions.

Octavo antecedente (internacional)

Caivano (2022) en su artículo nombrado NIIF 16: revisión doctrinaria e investigación empírica de su impacto en Argentina.

Este trabajo empírico escrito para el Journal of Accounting, Auditing and Business Management, tuvo como objetivo realizar una revisión teórica del tratamiento contable de los contratos por arrendamiento operativo e identificaba los impactos esperados y reales derivados de la aplicación de la NIIF 16, en la información financiera.

En conclusión, se demostró a partir de las investigaciones anteriores a la implementación de la NIIF 16 que la capitalización de los arrendamientos operativos mejoraba la comparabilidad entre empresas y generaba información financiera más transparente para todos los participantes en el mercado. Además, se manifestó que la transición a la nueva normativa provocó impactos tanto en la estructura de los estados financieros como en los ratios e indicadores de corto y largo plazo, y que el impacto se estimó mayormente en entidades comerciales, en sectores de transporte, hotelería, telecomunicaciones e inmobiliarios.

Sin embargo, se notó que era posible que los efectos reales variaran de los esperados, debido a la complejidad de la normativa y a ciertas decisiones que se debían de tomar al momento de aplicarla, como la estimación de la tasa de descuento, la duración del contrato y la posibilidad de aplicar ciertas exenciones o soluciones.

Noveno antecedente (internacional)

Henrikhaugen (2023) on his thesis titled “the implementation of IFRS 16 across Europe. A value relevance study of IFRS 16 in European countries” written as part of a series of academic requirements from Oslo Metropolitan University.

The main objective of this thesis was to provide users with information they could find useful throughout their decision-making procedures, and to help develop and implement International Financial Report Standards that bring transparency, accountability and efficiency to financial markets around the world.

In conclusion, the results of the study suggested that the new standard had greatly influenced much needed value relevance in the European Markets.

Decimo antecedente (internacional)

Varona (2024) en su artículo titulado El efecto de la NIIF 16 en indicadores financieros de rentabilidad y endeudamiento, publicado para el Journal of Accounting, Auditing and Business Management.

El objetivo de este estudio realizado en empresas retailers, constructoras e inmobiliarias y mineras cotizadas en el Mercado Integrado Latinoamericano (MILA), consistía en evaluar cual

había sido el efecto de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera- 16 en los indicadores financieros de rentabilidad y endeudamiento.

En conclusión, se determinó que la aplicación de esta norma ofrecía una mejora en la comparabilidad de las empresas y a su vez otorgaba una mayor transparencia de la información de las entidades proporcionándole a los usuarios de la información financiera una imagen fiel de los EEFF y permitiéndoles tener una mejor gestión de la toma de decisiones.

1.1.2 Delimitación del problema

Delimitación temporal: la investigación se desarrollará a partir del tercer cuatrimestre del 2024 y se extenderá a un plazo de aproximadamente 5 meses de investigación.

Delimitación geográfica: la investigación se llevará a cabo en una institución educativa privada de primaria situada en el distrito de Mercedes Norte, en el cantón de Heredia de la provincia de Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024.

1.1.3 Justificación

¿Por qué se debe estudiar el tema y cuál es su relevancia?

La presente tesis ayuda a generar conocimiento útil sobre el tratamiento de los contratos de arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16. Al estar la norma en plena adopción, este estudio sirve de guía para los usuarios que se vean con la capacidad o bajo la obligación de aplicarla y sirve también como referencia para futuras investigaciones.

El estudio tiene una gran relevancia social ya que la empresa investigada y los usuarios en general, lograrán comprender los beneficios, responsabilidades y procedimientos involucrados durante la gestión contable, financiera y fiscal y podrán compararlos con los resultados que han obtenido en el pasado al usar la NIC 17 para el tratamiento de los contratos de arrendamiento.

En Costa Rica, debido a la estructura jurídica de la mayoría de las empresas, no existe mucha información disponible sobre la implementación de la NIIF 16 y sus efectos en la información financiera, por lo que resulta sumamente importante incentivar trabajos de investigativos de esta naturaleza.

¿Qué aportes representa el estudio para la disciplina o ciencia?

Hoy día, existe un mayor volumen de información disponible y se ha captado más transparencia sobre el tratamiento de los contratos de arrendamientos, no obstante, muchas entidades en el país aún no han identificado muchas ventajas con la Norma Internacional de Información Financiera 16 (IFRS- 16) más allá de su mera aplicación.

Mediante el estudio presente se espera que las entidades logren adquirir un mayor control sobre los arrendamientos y dispongan de una base más precisa con la cual tomar decisiones y se espera ayudar a que los profesionales que practican la disciplina de contabilidad puedan mantenerse actualizados sobre los procedimientos contables para el tratamiento de los contratos de arrendamiento a nivel global.

¿Que ha motivado al investigador a abordar el tema?

Las Normas Internacionales de Información Financiera entraron en vigor en Costa Rica en el año 2000 gracias a los esfuerzos del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, con el fin de estandarizar los procedimientos para la presentación de los estados financieros. Sin embargo, la Norma Internacional de Información Financiera 16 (IFRS- 16) sobre contratos de arrendamiento apenas entro en función en el 2019, por lo que se considera que es una norma que todavía se encuentra en una etapa de experimentación y entendimiento para muchas entidades y por lo tanto existen varios aspectos importantes que motivan el desarrollo de una tesis dedicada a este tema. La lógica básica detrás del estudio es que, al referirse de un estándar muy reciente, este puede ser

de gran complejidad con relación a su implantación y requiere de un juicio profesional más avanzado para una aplicación óptima sobre la información financiera de las entidades que operan en el territorio costarricense.

¿Quiénes se beneficiarán de los resultados de la investigación y de qué forma?

Los resultados de este estudio podrán beneficiar a todas las entidades en el sector público y privado interesadas en optimizar los procesos de arrendamientos y que simultáneamente desean obtener beneficios de esta normativa más allá del cumplimiento. Al ser esta una Norma relativamente nueva, la tesis presente resulta ser conveniente en la comprensión de los pasos implicados para cumplir con los requisitos relacionados a la gestión contable fiscal de las entidades.

El estudio presente cubre un abanico informativo que puede ser de gran utilidad para estudiantes y profesores universitarios de la facultad de ciencias económicas y la carrera de Contaduría Pública en todo el país.

1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACION

¿Qué ventajas económicas podría obtener una institución educativa privada de primaria al implementar plenamente la NIIF 16 para el tratamiento contable y fiscal de los contratos de arrendamiento que se manejan?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo general

El objetivo general del trabajo de investigación presente consiste en determinar cuáles son los efectos que surgen al aplicar plenamente la Norma Internacional de Información Financiera 16 (IFRS- 16) de contratos de arrendamientos, sobre la gestión contable de cierre fiscal para una

institución educativa privada ubicada en la provincia de Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024.

1.3.2 Objetivos específicos

- Examinar los aspectos legales con relación al cumplimiento de la NIIF 16- Arrendamientos y los componentes que afectan las políticas contables de una institución privada educativa de primaria en la provincia de Heredia.
- Recopilar toda información relevante a las estrategias alineadas a la buena ética para la presentación de los estados financieros que tengan repercusiones por la implementación de la NIIF 16 durante la gestión contable fiscal de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia.
- Desarrollar un mecanismo de análisis de gestión contable fiscal eficaz para la plena implantación de la NIIF 16 en los estados financieros de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia.

1.3.3 Alcance y limitaciones

A continuación, se mencionan algunas limitaciones identificadas durante el trabajo de investigación:

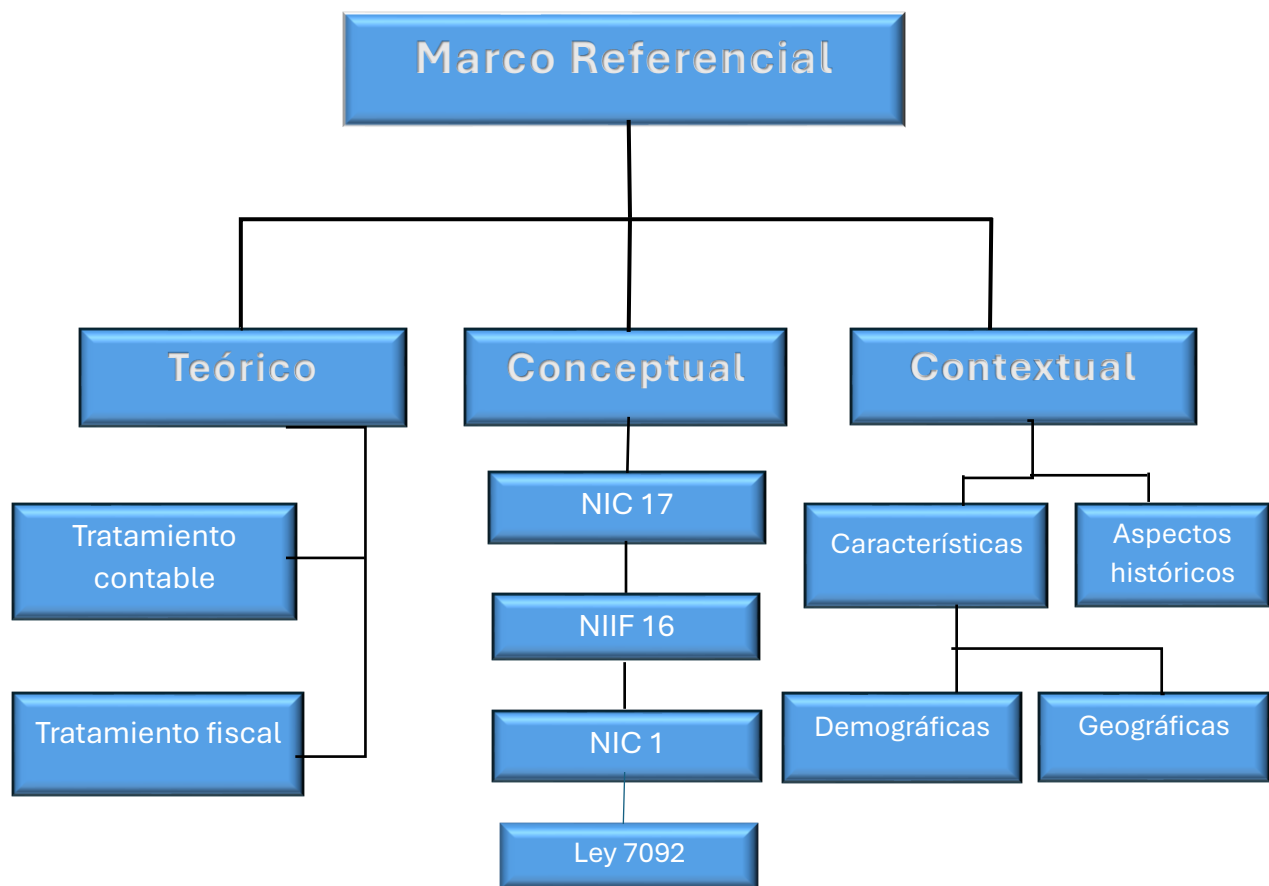
Limitaciones de acceso: la información financiera de una empresa incluye datos delicados que en el evento de ser expuestos a los canales indebidos, puede significar desventajas para la entidad en cuestión. Es por esta razón que la información financiera se mantiene restringida y es difícil adquirir acceso a esta.

Limitaciones de tiempo: debido a los sistemas de TI y los controles internos que utiliza la Institución Educativa para la presentación de la información financiera, la disponibilidad de los Estados Financieros y los responsables involucrados no estaban inmediatamente disponibles.

CAPITULO II: MARCO REFERENCIAL

En el segundo capítulo del trabajo de investigación presente, se describe el estado actual del tema de investigación. En el marco referencial se desarrollan el conjunto de teorías, los conceptos principales y los parámetros metodológicos necesarios para poder entender la investigación a nivel global.

Figura 1:
Método de mapeo para construir el marco referencial



Fuente: elaboración propia, 2024

2.1 MARCO TEORICO

2.1.1 Tratamiento contable

De acuerdo con la NIIF 16 (2016), el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adoptó la NIC 17- Arrendamientos, en abril del 2001, la cual fue emitida originalmente en 1997 por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con el fin de sustituir a la NIC 17- Contabilidad de Arrendamientos, que fue implementada en setiembre de 1982.

El auditor junior de impuestos de Grant Thornton Felipe Bonilla (15 de febrero, 2019), escribió para el noticiero costarricense Rumbo Económico en su artículo titulado Las transacciones de venta con arrendamiento posterior o Lease- Back, el párrafo siguiente:

“La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16- arrendamientos rige para los ejercicios contables que inician el 01 de enero del 2019. Esta norma sustituye a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC- 17) Arrendamientos y también deroga la CINIIF- 4, la SIC- 15 y las SIC 27, las cuales estaban directamente relacionadas con las operaciones de arrendamiento”.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), fue creado en 1973 con la intención de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad y mejorar la comparabilidad y transparencia de la información financiera que se presenta stakeholders, inversionistas, intermediarios y usuarios en general y lograr así una mejor toma de decisiones. Después de emitir una serie de Normas Internacionales donde se incluye la NIC 17- Arrendamientos, para el año 2000 se decide reestructurar este comité y darle origen a la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Esta junta llegó a ser un organismo independiente, encargada de desarrollar y aprobar Normas Internacionales de Información Financiera.

Antes del 2016, la NIC17- Arrendamientos (2001) definía el arrendamiento como un acuerdo donde el arrendador aceptaba ceder a un arrendatario, a cambio de una remuneración percibida, el derecho de uso de un activo por un periodo de tiempo específico y se clasificaban todos los arrendamientos en dos categorías: arrendamiento financiero y arrendamiento operativo. Cuando un arrendamiento cumplía con las características de un arrendamiento financiero, los activos y pasivos que se producían podían incluirse dentro del Estado de Situación Financiera, pero en el caso de los arrendamientos operativos, estos simplemente se registraban como un gasto a lo largo del contrato y tenía repercusión alguna en el balance. Esta clasificación dio origen a un número de inconvenientes a la hora de tomar decisiones. Primero se demostró a través de varios estudios donde se incluye un análisis del año 2007 mencionado en el World Leasing Yearbook del (2019), expresando que el volumen anual de los arrendamientos globales había ascendido constantemente, pero muchos de los activos y pasivos de las empresas analizadas no podían ser reconocidos dentro de sus Estados de Situación Financiera. Adicionalmente, era sumamente complicado para inversionistas entender cómo se obtenía una fuente de financiamiento originada por un arrendamiento ubicado fuera del Estado de Situación Financiera de una empresa.

El tratamiento contable de los arrendamientos de acuerdo con la NIC 17, provocó una serie de debates respaldados por los diferentes puntos de vista, lo que llevó a la IASB a crear una nueva normativa que llegaría a conocerse como la NIIF 16- Contratos de Arrendamiento, garantizando que los activos y pasivos producidos por arrendamientos se pudieran reflejar dentro del estado de Situación Financiera.

Antes del 2016, las entidades clasificaban a los arrendamientos como financieros y operativos, pero ante la implementación de la nueva NIIF 16, se preparó un solo tipo de registro para todos los arrendamientos.

Es importante mencionar que, en Costa Rica, tanto la NIC 17 como la NIIF 16 están en vigencia desde hace varios años y la aplicación de una de estas sobre la otra tiene que ver en gran parte con la estructura jurídica de cada empresa.

Aquellas entidades que aplican NIIF plena, como empresas de capital abierto que cotizan en un mercado bursátil utilizando varios tipos de instrumentos financieros o entidades que son reguladas, están bajo la obligación de aplicar la NIC 16. En Costa Rica, existe un número muy bajo de entidades de capital abierto, poniendo como estructura jurídica más popularizada la figura de PYMES. Estas pequeñas y medianas entidades no están obligadas a aplicar la NIIF 16 por lo que tienen la opción de utilizarla si así lo desean, o bien pueden aplicar la NIIF para PYMES que en tal caso establece como normativa oficial para el propósito de registrar los contratos por arrendamiento a la NIC 17 Arrendamientos.

Dentro de la NIIF 16 (2016), se logra distinguir entre un Contrato de Arrendamiento y un Contrato de Servicios, basado en la capacidad que tiene el arrendatario para controlar el activo que se está arrendando. La intención de esta norma es que las entidades puedan registrar todas las transacciones derivadas de contratos por arrendamiento dentro de los Estados Financieros incluyendo los activos y pasivos que surgen de los derechos de uso de activos arrendados, para que estos movimientos sean reflejados en el Estado de Situación Financiera.

Otro aspecto clave que establece esta norma es el proceso que deben usar las entidades para reconocer la diferencia entre un Contrato de Arrendamiento y un Contrato por Servicios.

Un contrato de arrendamiento transfiere el derecho de controlar el uso un activo identificado por un periodo de tiempo específico a cambio de una contraprestación. Se considera que el control es transferido al arrendatario si este posee el derecho absoluto de usar un activo

identificado y tiene el derecho de obtener substancialmente todos los beneficios que se derivan del uso de tal activo.

Para saber si se debe de aplicar la NIIF 16 o no, es fundamental reconocer los factores que determinan si se está ante un Contrato de Arrendamiento o un Contrato de Servicios.

2.1.2 Identificación de un arrendamiento

Derecho a obtener substancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado

Para que un arrendatario pueda controlar el uso de un activo identificado, se requiere que este tenga derecho a obtener substancialmente todos los beneficios económicos producidos por el uso del activo a lo largo del periodo del contrato.

Una entidad puede considerar los beneficios económicos que produce el uso de un activo, dentro del alcance delimitado (cantidad, tiempo, etc.) por el derecho de un cliente a usar dicho activo. Si un contrato establece que un cliente debe pagar al proveedor o a un tercero una porción de los flujos de efectivos resultantes del uso de un activo como contraprestación, los montos pagados son considerados como parte de los beneficios económicos que el cliente recibe del uso del activo.

2.1.3 Derecho a decidir el uso del activo identificado

Se reconoce que un cliente tiene el derecho de decidir las dinámicas del uso de un activo identificado a lo largo del periodo de un contrato solo si el cliente tiene el derecho de decidir cómo y para que se va a usar el activo a través del periodo del contrato.

Las decisiones importantes sobre el uso de un activo deben de estar predeterminadas por lo que el cliente debería tener el derecho de utilizar el bien sin que el proveedor pueda alterar las condiciones de uso.

2.1.4 Como y para que se usa el activo identificado

Se considera que un cliente tiene el derecho de decidir cómo y para que se usa el activo, si dentro del alcance de su derecho como arrendador, puede cambiar como y para que se usara el activo a lo largo del periodo contractual.

Dependiendo de las circunstancias, el cliente tiene el derecho a cambiar las condiciones de uso del activo. Dentro de los aspectos otorgados a través del derecho de uso de un activo, el cliente tiene los siguientes derechos en cuanto al cómo y porque del uso del activo:

- El derecho de cambiar el producto que se produce.
- El derecho de cambiar la ubicación donde se lleva a cabo la producción.
- El derecho de cambiar la cantidad que se produce mediante el uso del activo.
- El derecho de decidir si se produce o no el producto.

2.1.5 Decisiones relevantes establecidas antes y durante el uso de un activo

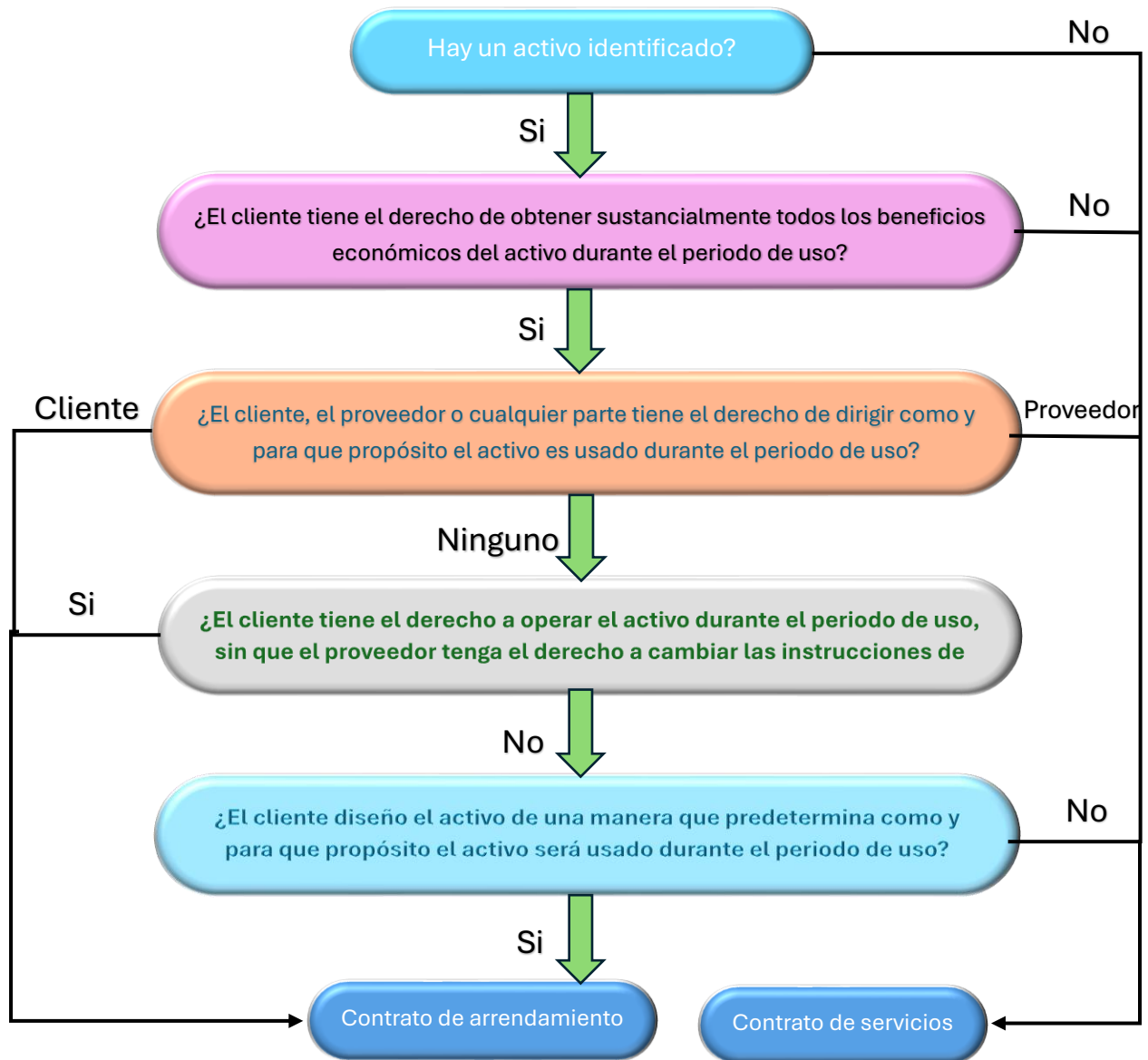
Se pueden establecer decisiones relevantes mediante el diseño de un activo o aplicando restricciones contractuales sobre el uso del activo.

Una entidad no podrá tomar decisiones sobre el derecho de un activo durante el periodo contractual si dicho activo es diseñado por el cliente. La capacidad de especificar la producción en un contrato antes del periodo de uso, sin ningún otro derecho a tomar decisiones sobre el uso de un activo, le otorga al cliente los mismos derechos que obtiene un cliente al comprar los mismos bienes o servicios.

2.1.6 Derechos protectores

Dentro de un contrato se pueden incluir cláusulas con términos y condiciones que protegen el interés del proveedor en cuanto al activo, su personal o para asegurar el cumplimiento del proveedor en cuanto a las leyes y regulaciones vigentes.

Figura 2:
Diagrama para identificar un activo



Fuente: elaboración propia inspirada por la NIIF 16, 2024

2.1.7 ¿De qué manera afectara esta norma?

Cambio en procesos

Los procesos habituales deberán adoptarse a los cambios en los campos de administración, finanzas y tecnologías de información.

Sera importante incorporar sistemas y procesos internos para recopilar datos y convertirlos en nueva información que sea presentable de forma óptica y precisa.

La reunión y el respaldo de los datos sobre los contratos de arrendamiento en sistemas de información que asisten a una contabilización precisa será un aspecto clave a desarrollar.

La institución educativa en el estudio necesita tener la capacidad de encontrar patrones en los registros de gastos provenientes de contratos de arrendamientos y el efecto que dejan en el Estado de Situación Financiera.

2.1.7 Tiempo de anticipación

La institución educative tendrá que llevar a cabo revisiones a sus contratos de arrendamiento y los cambios potenciales que puedan tener las calificaciones crediticias.

Se deberá de analizar el efecto en las propiedades y bienes arrendados para la toma de decisiones en materia de estrategias financieras, así como en las directrices sobre la distribución de dividendos.

2.1.2 Efecto en los Estados Financieros

La inclusión de los datos de todos los contratos de arrendamiento incrementaría la cantidad de información presentada en los Estados Financieros de la institución.

El registro de nuevos activos y pasivos en el balance hará que aumente el ratio de endeudamiento de la entidad.

El Estado de Resultados Integral reflejara un efecto durante los primeros años de un arrendamiento que se manifiesta mediante una reducción en las utilidades de la institución educativa.

Figura 3:
¿A quién afecta la NIIF 16?



Fuente: elaboración propia, 2024

Principales impactos

Algunos de los impactos principales de aplicar la nueva norma incluyen los siguientes puntos clave:

- **Identificación y calificación de contratos y la recopilación de datos relacionados a los arrendamientos-** bajo la implantación de la nueva norma, el arrendatario deberá de registrar los arrendamientos en el estado de situación financiera. Este cambio representa un esfuerzo adicional para identificar todos los contratos de

arrendamiento y obtener los datos necesarios para cumplir con los requisitos que la norma establece.

- **Actualización de sistemas y procesos-** para la implementación completa de la NIIF 16, es importante actualizar los sistemas de Tecnología de Información y los procesos que ayudan a recopilar los datos necesarios para cumplir con todo lo que pide la normativa, incluyendo un registro de todos los arrendamientos que la institución maneja a la hora de la transición. Los juicios profesionales, la complejidad y requerimientos de reevaluación continua requieren de controles y recursos complementarios para poder monitorear la gestión de los arrendamientos a lo largo de su vigencia.
- **Nuevos criterios de valor y estimaciones-** la NIIF 16 incorpora nuevos criterios y estimaciones subjetivas que influyen en la identificación y clasificación de los arrendamientos. Como resultado, la institución requiere de profesionales expertos para el tratamiento de los arrendamientos tanto al inicio de un contrato como en la fecha de su presentación.
- **Cambios en los principales indicadores financieros-** ante la implementación de la nueva norma. Los principales indicadores se verán afectados ante el reconocimiento de nuevos activos y pasivos, así como las diferencias al registrar los ingresos y gastos provenientes de arrendamientos. Estos movimientos afectan directamente las cláusulas de deuda, la obligación fiscal y la capacidad de la institución educativa para repartir dividendos.
- **Cambios en las cláusulas contractuales y la prácticas empresariales-** la institución educativa tendrá que considerar algunos cambios dentro de las condiciones contractuales de los arrendamientos y las prácticas empresariales con el fin de contrarrestar

cualquier impacto negativo causado por la norma. Se deben de considerar elementos como la valoración del precio de las transacciones, los plazos de arrendamiento y renovaciones. Además, hay que tener en cuenta que se pueden ver afectados varios departamentos que incluyen tesorería, costos, la obligación tributaria, auditoría, tecnologías de información, etc.

- **Volatilidad en el Estado de Situación Financiera-** debido a que las estimaciones y juicios de valor exigidos por la NIIF 16 se deben de reevaluar en cada fecha de presentación, esto provoca que se registre una mayor volatilidad de los activos y pasivos de los arrendamientos, lo que dificultaría la capacidad de la institución educativa para predecir con claridad los futuros resultados que se puedan obtener.
- **La comunicación con partes interesadas-** ya que los inversionistas de la institución y partes interesadas querrán entender el impacto de la nueva norma, se deberán crear espacios de comunicación más amplios. Los campos de interés podrían incluir el efecto en los resultados financieros, costos de implementación y varios cambios en las prácticas empresariales.
- **Algunos impactos aun no pueden cuantificarse-** la institución educativa no tendrá la imagen completa hasta que otros organismos reguladores y contables se involucren más. Por ejemplo, la nueva norma podría significar cambios en el tratamiento tributario de los arrendamientos y una incógnita importante para el sector financiero es la forma en la que las entidades reguladoras(superintendencia) podrían decidir manejar los nuevos activos y pasivos a efectos del capital regulatorio.
- **Consideraciones en la transición-** la institución educativa tendrá que tomar decisiones cruciales sobre como ejecutar la transición a la nueva norma. Para muchas

empresas, el método de transición aplicado y las peculiaridades prácticas consideradas traerán efectos específicos en los costos iniciales de implantación de la NIIF 16 y en la comparabilidad de los datos de tendencia con los periodos anteriores.

Exenciones en la norma

La NIIF 16 trae consigo muchos cambios importantes para los arrendatarios. Entre ellos se contempla un único modelo de contabilidad donde se deberán de reconocer todos los activos y pasivos procedentes de arrendamientos con algunas excepciones a la regla como el arrendamiento a corto plazo y el arrendamiento de bajo valor.

Arrendamiento a corto plazo

El arrendamiento a corto plazo tiene como características fundamentales un contrato con una duración de 12 meses o menos y no incluye la opción de compra.

Arrendamiento de bajo valor

Las empresas podrán aplicar una política razonable de capitalización donde no necesitan reconocer algunos activos y pasivos debido a su valor dentro un cierto umbral. La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) identifican a los activos con un valor de \$5,000USD y menos como activos de bajo valor. La librería en línea 1Library (2025) explica que la NIIF 16 no proporciona una definición explícita de que se entiende como un activo de bajo valor. Sin embargo, las bases para las conclusiones establecen que en el momento para llegar a las decisiones acerca de la exención en el año 2015, IASB tenía en mente arrendamientos de activos subyacentes con un valor bajo, cuando nuevos, en el orden de magnitud de \$5,000USD o menos.

Para los arrendadores, los contratos se siguen clasificando como financieros y operativos, siguiendo el marco normativo respecto a la contabilidad definido dentro de la NIC17-Arrendamientos.

Tabla 1:
Comparativo NIC 17/ NIIF 16

Cambios Importantes	
NIC 17	NIIF 16
<p>Registros Arrendamiento Financiero: se registra en el balance Arrendamiento Operativo: se registra fuera del balance</p>	<p>Registros Todo arrendamiento se registra en el balance</p>
<p>Contabilidad Arrendatario Arrendamiento Financiero: al inicio del contrato se registra en el Estado de Situación Financiera, un activo y un pasivo por el mismo monto del valor razonable del bien.</p> <p>Arrendamiento Operativo: las cuotas de los gastos se reconocen en el Estado de Resultado de forma lineal</p>	<p>Contabilidad Arrendamiento Arrendamientos: al inicio del contrato se registra un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos futuros por parte del arrendatario</p>
<p>Cotabilidad Arrendador</p> <p>Clasifica los arrendamientos como financieros y operativos</p>	<p>Contabilidad Arrendador</p> <p>Clasifica los arrendamientos como financieros y operativos</p>
<p>Depreciación La depreciación de los activos arrendados se aplica de manera coherente en relación a las políticas que normalmente sigue el arrendador para activos similares y el cálculo se conduce de acuerdo a las bases establecidas en la NIC 16/ Propiedad, Planta y Equipo y de la NIC 38 de Activos Intangibles</p>	<p>Depreciación Cuando el arrendamiento transfiere el activo al final del plazo, el arrendatario debe depreciar el Activo por Derecho de Uso desde el inicio del contrato hasta el final de la vida útil del bien. Si el contrato no transfiere el derecho de propiedad del activo, entonces el arrendatario tendría que depreciar el Activo por Derecho de Uso desde el inicio hasta el final del contrato o hasta el final de la vida útil del bien. Cualquiera que se cumpla de primero</p>
<p>Exenciones No están reguladas</p>	<p>Exenciones El arrendatario tiene la opción de registrar el arrendamiento a corto plazo y los activos de bajo valor</p>

Fuente: elaboración propia, 2024

2.1.3 Contabilidad para arrendatarios

Medición inicial del activo por derecho de uso

En los costos del arrendamiento, el arrendatario debe de incluir los siguientes puntos:

- El Valor Inicial del Pasivo por Arrendamiento
- Cualquier incentivo por arrendamiento
- Cualquier costo indirecto desembolsado
- Cualquier pago por arrendamiento concedido al arrendador antes o durante la fecha de inicio, menos los incentivos de arrendamiento
- Cualquier costo que desembolse el arrendatario dismantelar o remover el activo remanente, restaurar el lugar donde se encuentra o la restauración del Activo Subyacente a las condiciones específicas dentro de los términos y condiciones del arrendamiento

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

El Pasivo por Arrendamiento será medido al Valor Presente de los pagos por arrendamiento descontados aplicando la Tasa Implícita en el arrendamiento. Si la empresa no es capaz de calcular la Tasa Implícita, entonces esta deberá de aplicar su Tasa Incremental de Endeudamiento.

Los pagos de arrendamiento deben de reflejar la siguiente información:

- Los pagos fijos menos los incentivos de arrendamiento por cobrar al arrendador.
- Las cantidades por garantías del valor residual que se espera serán pagadas por parte del arrendatario.
- Los pagos variables de arrendamientos que están sujetos a un índice o a una tasa, aplicados como en la fecha de inicio del contrato.
- Los pagos de multas o sanciones provenientes de la terminación de un contrato de arrendamiento, en caso de que se demuestre en los términos de arrendamiento que el arrendatario ejecutara la opción para terminar el arrendamiento

Posteriormente, el monto del Pasivo por Arrendamiento aumentara para registrar el interés producido, identificar los pagos de arrendamiento derogados por razón del pasivo y actualizar el Valor en Libros para así presentar todas las modificaciones, remodelaciones, revisiones y revaloraciones de los Pagos Fijos en general.

El arrendatario debe llevar a cabo una re- valuación del Pasivo por Arrendamiento cuando se dan las siguientes condiciones:

- Si se da un cambio en la valoración de la opción de compra del Activo Subyacente.
- Cuando se da un cambio en la cantidad que se debe pagar según la Garantía del Valor Residual del Activo Subyacente.
- Si existe un cambio en cuanto a la conclusión del arrendamiento resultante de una variación en el periodo no cancelable del arrendamiento.
- Si se presenta un cambio en los futuros pagos de arrendamiento para registrar cambios en el índice o la tasa aplicada para determinar dichos pagos.

Tabla 2:
Presentación de los Estados Financieros

Presentación EEFF		
Estado de Resultados Integral	Estado de Flujo de Efectivo	Estado de Situación Financiera
● Gastos por intereses generados por el Pasivo por Arrendamiento	● Pagos en efectivo de la porción principal del Pasivo por Arrendamiento, incluidos dentro de las Actividades de Financiamiento	● Activos por Derecho de Uso
● Gastos por Amortización del Activo por Derecho de Uso	● Pagos por Arrendamientos de Bajo Valor y de Corto Plazo, junto a los pagos variables de arrendamiento	● Pasivos por Arrendamiento
	● Desembolsos en efectivo para la porción de interés del Pasivo por Arrendamiento registrados de forma consistente	● Los activos y pasivos registrados deben presentarse por separado en el estado de Situación Financiera o por la revelación del elemento de línea en donde se incluyen

Fuente: elaboración propia, 2024

Información a revelar

Los requisitos cuantitativos se han incrementado sustancialmente gracias a la implantación de la NIIF 16.

Figura 4:

Requisitos cuantitativo de revelación

Gastos por intereses de pasivos por arrendamiento	Gastos por depreciación de activos por derecho de uso	Gastos por arrendamientos de activos de bajo valor	Gastos por arrendamientos a corto plazo	Gastos pertinentes a pagos variables de arrendamiento no incluidos en el cálculo de los pasivos de arrendamiento
Salida total de efectivo por contratos de arrendamiento	Adiciones a activos por derecho de uso	Ingresos provenientes de activos por derecho de uso subarrendados	Ganancias y pérdidas que surgen por transacciones de ventas y retro arrendamiento	Valor en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo de presentación por clase de activo subyacente

Fuente: elaboración propia, 2024

Contabilidad para arrendadores

Para el arrendador, la NIIF sostiene sustancialmente los estándares y procesos establecidos previamente para la NIC 17 Arrendamientos.

El arrendador califica normalmente los arrendamientos como financiero u operativo.

Cuando se transfieren todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad de un activo, cuando exista una opción de compra y se proyecta con certeza la ejecución de tal compra, el arrendador registrara un Arrendamiento Financiero.

Cualquier otro contrato por arrendamiento se clasifica como Arrendamiento Operativo.

2.1.4 Arrendamiento Financiero

Medición inicial

Para medir la inversión neta de un arrendamiento, el arrendador considera los siguientes aspectos:

- Las cuentas por cobrar de los arrendamientos calculadas al valor presente de los pagos de arrendamiento.
- El precio de la opción de compra.
- Los pagos fijos menos todos los incentivos del arrendamiento por pagar.
- La garantía de valor residual que el arrendador proporcione al arrendatario.
- Cualquier pago de penalizaciones por terminar el contrato.

Medición posterior

El arrendador debe registrar los ingresos financieros durante el plazo de un arrendamiento, con relación a la base de pauta que refleja una tasa de rendimiento constante.

2.1.5 Arrendamiento Operativo

Reconocimiento y medición

Los pagos por arrendamientos provenientes de Arrendamientos Operativos se reconocen como ingresos en forma lineal o con otra base sistemática. El arrendador puede aplicar otra base sistemática cuando esta es más representativa estrategia con la que se disminuyen los beneficios de los activos subyacentes.

Modificaciones al arrendamiento

Cuando se presenta una modificación en un Arrendamiento Operativo, el arrendador lo contabiliza como un arrendamiento nuevo desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos anticipados y acumulados del arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Presentación

El arrendador está obligado a presentar los activos subyacentes provenientes de arrendamientos operacionales dentro del Estado de situación Financiera de acuerdo con las características del activo subyacente.

Revelaciones

Las revelaciones tienen como propósito primordial divulgar información en las notas para complementar los registros de los Estados Financieros y proporcionan una base para los usuarios que les permite analizar los efectos que tienen los contratos de arrendamientos en el Estado de Situación Financiera el Estado de Resultados y los Flujos de Efectivo del arrendador.

2.1.6 Venta y retro arrendamiento del activo subyacente

El arrendador deberá aplicar los requisitos para determinar si se o no una obligación de desempeño de acuerdo con la NIIF 15(2015)- Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes- para reiterar si la transferencia de un activo se registrara como una venta.

Tabla 3:
Relación arrendador/ comprador

Arrendador- Comprador	
No es una venta	Si es una venta
<ul style="list-style-type: none"> ● Surge un activo financiero a partir del pago realizado 	<ul style="list-style-type: none"> ● La compra del activo subyacente se registra de acuerdo a la norma aplicable(por ejemplo con la NIC 16 para la compra de inmovilizado material) y se contabiliza el arrendamiento según la NIIF 16 para arrendadores
<ul style="list-style-type: none"> ● Posteriormente se registra el instrumento financiero de acuerdo a lo establecido en la norma de instrumentos financieros(NIC 39, NIIF 9, según corresponda) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Se reconoce un derecho de uso, estimado con un porcentaje del anterior valor contable del activo(valor actual de pagos por arrendamiento/ valor razonable del activo x valor contable), que representa el derecho de uso que se obtiene
<ul style="list-style-type: none"> ● El activo subyacente se sigue reconociendo y se contabiliza un pasivo financiero por el importe recibido 	<ul style="list-style-type: none"> ● Se registra la transacción de venta y se refleja el importe recibido en la operación, dando de baja al activo vendido y contabilizando en el Estado de Resultados la diferencia entre todos los conceptos anteriores
<ul style="list-style-type: none"> ● Posteriormente se registra el instrumento financiero de acuerdo a lo establecido en la norma de instrumentos financieros(NIC 39, NIIF 9, según corresponda) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Cuando el precio no es el valor razonable del activo o las cuotas de arrendamiento no son las del mercado, se deben registrar ajustes

Fuente: elaboración propia, 2024

2.1.7 Razones financieras afectadas por la NIIF 16

Los efectos más notables de la aplicación de la NIIF 16 se reflejarán en el Estado de Situación Financiera de la institución, ya que se producirán nuevos activos y pasivos a través de los contratos de arrendamiento, principalmente ya que la empresa educativa mantiene contratos de Arrendamientos Operativos que anteriormente se mantenían fuera del Estado de Situación Financiera.

El aumento en los activos y pasivos de la entidad causará cambios en las razones normalmente estudiadas por inversionistas analistas financieros. Las principales razones afectadas se relacionan con el apalancamiento de la institución. Razones como:

- Razón de Endeudamiento: $\text{Deuda Total} / \text{Activo Total}$
- Razón de Deuda a Capital: $\text{Deuda Total} / \text{Patrimonio Total}$

Al aumentar el nivel de deuda, estas razones suben y la entidad educativa registrará un mayor endeudamiento que hasta la fecha de implantación de la norma. Este efecto tendrá más incidencia en la razón de deuda a capital ya que la razón de endeudamiento provocará un incremento tanto en la deuda como en los activos de la Institución Educativa.

Simultáneamente, se verían afectadas las razones financieras que estiman la rentabilidad de la institución educativa. Razones como:

- Rendimiento de Activos (ROA): $\text{Utilidad Neta} / \text{Activo Total}$
- Rendimiento de Capital Contable (ROE): $\text{Utilidad Neta} / \text{Capital Contable}$

El ROA calcula la eficiencia total de la institución con relación a la gestión de las inversiones totales de los activos y se obtiene al dividir el resultado del ejercicio entre los activos totales que la entidad mantuvo dentro de un periodo.

En práctica, el ROA disminuirá ya que al aplicar la NIIF 16, la institución obtendrá más activos al mismo nivel de los resultados o equivalentes.

El ROE estima la eficiencia de la entidad en la actividad de gestión de las inversiones totales para enriquecer a los accionistas. Esta fuente se vería menos afectada ante la implementación de la NIIF 16 y se calcula al dividir el resultado del ejercicio entre el nivel medio de fondos propios de la entidad.

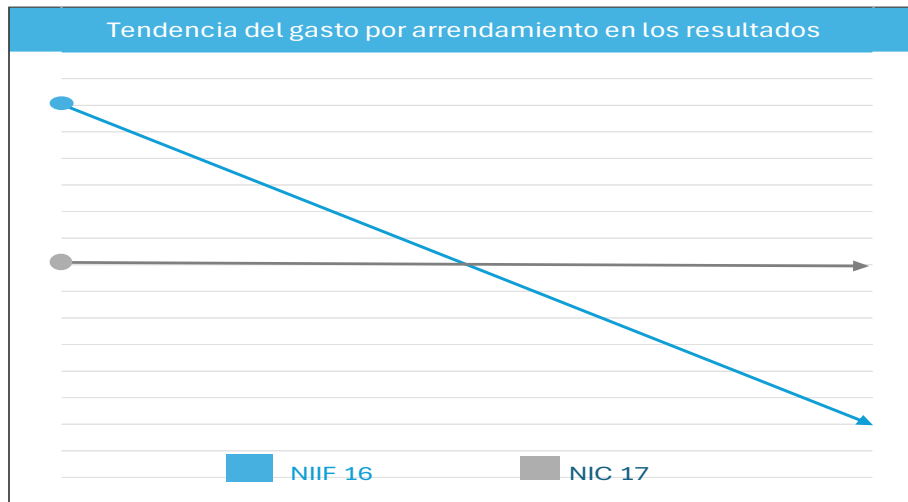
2.1.8 Registro de los gastos por arrendamiento

Conforme a los nuevos procedimientos que exige la NIIF 16, la institución educativa registrara todos los arrendamientos en su balance. Es importante tener en cuenta que, para efectos de un arrendamiento operativo, el registro de los gastos tendrá un comportamiento decreciente a diferencia de lo que establece la NIC 17, donde estos mismos gastos demuestran una tendencia

lineal. Esto significa que las cuotas del arrendamiento (según la NIIF 16) serán más altas al inicio e irán disminuyendo a través del tiempo, mientras que la utilidad será menor al comienzo y mayor al final. La entidad pagara menos en Impuesto Sobre la Renta en las primeras etapas del arrendamiento y al final el tributo sería mayor.

Ante estos cambios, cabe la posibilidad que la aplicación de la norma afecte de manera sustancial las utilidades de la empresa al punto que se salgan de los rangos normales operativos, llamando la atención de la Administración Tributaria.

Figura 5:
Gráfico de tendencia en los gastos por arrendamiento

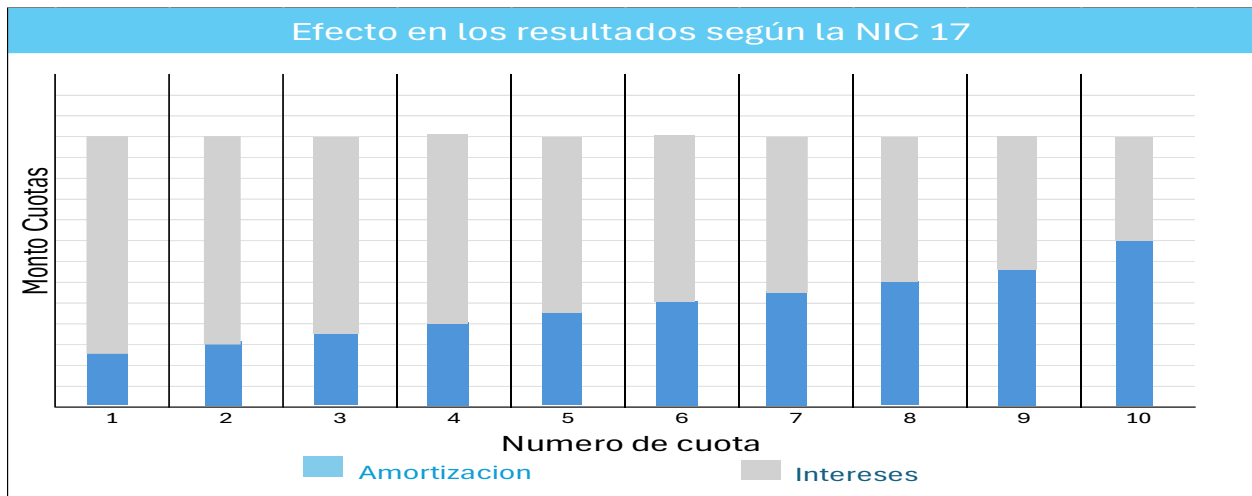


Fuente: elaboración propia, 2024

Distribución de dividendos

La contabilización de todos los arrendamientos disminuye directamente las utilidades del arrendatario debido al aumento en los gastos financieros por los intereses al inicio de cada contrato de arrendamiento.

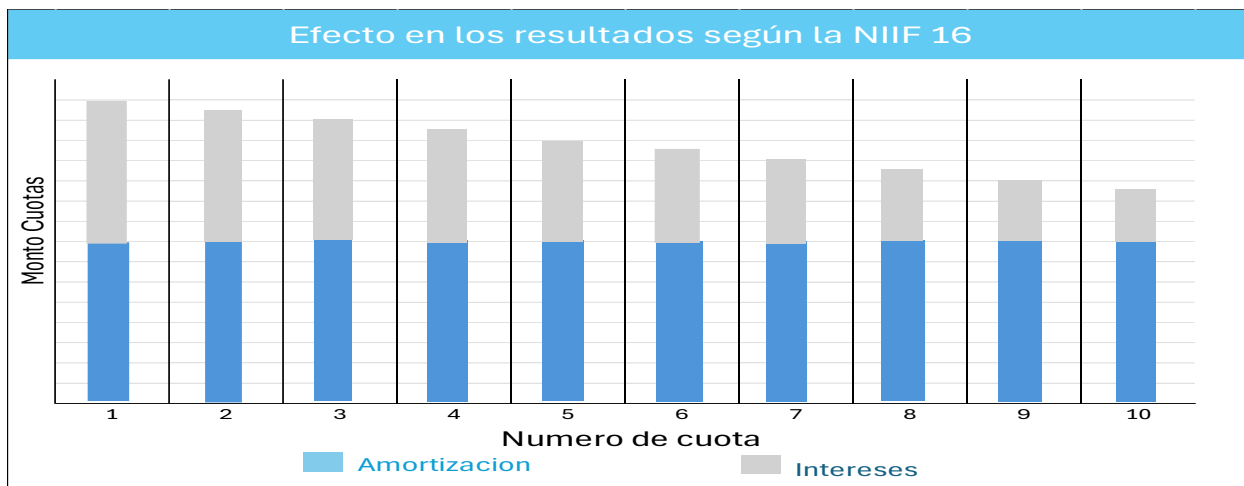
Figura 6:
Gráfico del efecto en los resultados (NIC 17)



Fuente: elaboración propia, 2024

Aplicando la NIC 17 se puede apreciar un comportamiento lineal con las cuotas fijas a través de todo el arrendamiento, ósea que el gasto por arrendamiento es constante y con una tendencia creciente en la amortización donde en los primeros años se amortizan bajos montos y luego van aumentando a como pasa el tiempo.

Figura 7:
Gráfico del efecto en los resultados (NIIF 16)



Fuente: elaboración propia, 2024

En el caso de la NIIF 16, se puede apreciar un comportamiento decreciente en los gastos de arrendamiento y una amortización nivelada, esto quiere decir que el monto que se amortiza del arrendamiento siempre será el mismo, mientras que la cuota empieza siendo alta al principio y va disminuyendo a como pasa el tiempo.

2.1.9 Tratamiento Fiscal

La ley tributaria costarricense requiere que las empresas registren su información financiera de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Pero al final de cada periodo, existen partidas que por su naturaleza no son aceptadas por la administración tributaria a la hora de cumplir con las obligaciones fiscales. Esto requiere que se hagan ciertos ajustes que provocan diferencias temporales entre la base contable y la base fiscal de las cuentas en el balance.

Al aplicar la NIIF 16 para el tratamiento de los arrendamientos, se requiere que la Institución Educativa conduzca un proceso para que estas diferencias no afecten la realidad económica que la entidad refleja en sus Estados Financieros.

Fecha de inicio

La nueva metodología entró en función para las empresas de negocio publicas durante los periodos anuales que surgieron a partir del 15 de diciembre del 2018(i.e, periodos calendario comenzando el primero de enero del 2019) y los consiguientes periodos intermedios. Para las demás entidades, las ASU (FASB, 2024) era efectiva a partir de los periodos anuales después del 15 de diciembre del 2019(i.e periodos calendario comenzando del primero de enero del 2020) y los consiguientes periodos intermedios. La adopción temprana era permitida para todas las empresas.

Transición

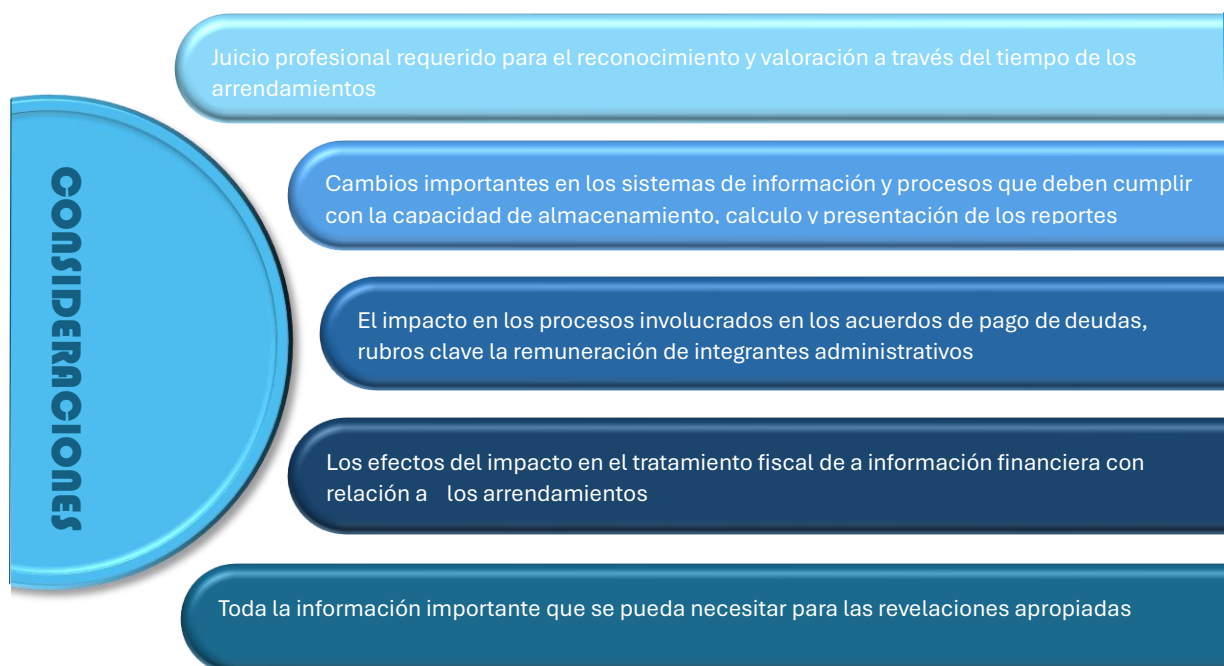
Para los arrendamientos vigentes, tanto arrendadores como arrendatarios requerirían aplicar el método de transición retrospectivo modificado. De acuerdo con esta modalidad, se aplicaría el nuevo marco contable para el primer año presentado en los Estados Financieros. La implantación de este enfoque se encuentra alineada directamente a la clasificación actual de arrendamientos con base a la ASC 840 y la nueva clasificación presentada en la ASC 842.

El modelo que introduce la NIIF 16 elimina la distinción actual entre contratos de arrendamiento financieros y operativos. En su lugar, se desarrolla un modelo único, similar al de arrendamiento financiero actual, que implica para el arrendatario el reconocimiento en el balance de casi todos los contratos de arrendamiento y que va a suponer un impacto importante en algunas de las magnitudes que sirven para realizar tanto el análisis de solvencia como el de rentabilidad de las entidades afectadas por la aplicación de esa normativa. (Álvarez, 2017).

Aspectos por considerar ante la implementación del nuevo estándar

La IASB estableció la fecha efectiva el primero de enero del 2019, tomando en cuenta el tiempo y los costos involucrados para la implementación de este nuevo estándar. El lapso les brindaba a las entidades un espacio para analizar cuidadosamente los efectos que traería la NIIF 16.

Figura 8:
Aspectos por considerar ante la nueva implementación



Fuente: elaboración propia, 2024

2.1.10 Impuesto general sobre las ventas

El Impuesto al Valor Agregado se aplica a los arrendamientos con opción de venta. El artículo 2 de la Ley 6826, menciona dentro del inciso d) lo siguiente sobre la venta de bienes:

Para los fines de esta ley, se entiende como venta de bienes entre otros el arrendamiento de bienes con opción de compra, cuando esta sea vinculante, o cuando no lo sea, en el momento en que se ejecuta la opción.

Tabla 4:
Compra vinculante/ no vinculante

OPCION DE COMPRA VINCULANTE Y NO VINCULANTE	
<p>Vinculante</p> <p>La opcion de compra es vinculante si el arrendamiento no es cancelable ya que el arrendatario siempre esta vinculado a la adquisicion del bien</p> <ul style="list-style-type: none">● Hecho Generador: se da al momento en que se dispone del bien● Tarifa Aplicable: 13%● Base Imponible: se obtiene al restar del monto total de la cuota lo que corresponde a la prima del bien● El precio total de la venta se aplica como la base imponible en la venta de un bien, el cual sera ajustado al precio normal de mercado	<p>No Vinculante</p> <p>La opcion de compra es no vinculante si el arrendamiento es cancelable ya que el arrendatario no esta obligado o vinculado a la adquisicion del bien</p> <ul style="list-style-type: none">● Hecho Genrador: se da al momento enque se ejecuta la opcion● Tarifa Aplicable: 13%● Base Imponible: se obtiene del monto total de la cuota pactada

Fuente: elaboración propia, 2024

Como los arrendamientos con opción de compra se consideran ventas por lo que están gravados con el IVA y lo que se establece en la Ley 6826 son las maneras en que estas operaciones se reconocen como ventas vinculantes o no vinculantes.

La venta dentro de un contrato es vinculante ante un arrendamiento financiero, donde el arrendador se compromete a adquirir el bien arrendado al final del contrato. Así que desde el principio del contrato existe la certeza absoluta de que se va a adquirir el activo por parte del arrendador.

Para la aplicación del IVA el arrendamiento financiero presenta dos componentes: el de amortización y los intereses. Los intereses se encuentran exentos del IVA. El monto que va gravado es con relación a la factura que se produce al comenzar el contrato junto con los gastos por honorarios y comisiones no relacionados al financiamiento ya que se reconoce una venta a plazo desde el primer día. La amortización no lleva el IVA gravado ya que este se registró al principio con la factura.

En el caso de un arrendamiento operativo, donde no necesariamente se va a transferir el activo al final del contrato, se considera que la venta es no vinculante. En tal caso, serían las cuotas del arrendamiento las que van gravadas con el IVA, con excepción a algunos casos donde las cuotas del alquiler del bien no superan el 1.5% del salario base.

Tabla 5:
Aplicación del IVA

APLICACIÓN DEL IVA Y FACTURACION: tipos de arrendamiento		
Operativo	Financiero	Operativo en Funcion Financiera
<ul style="list-style-type: none"> ● Se aplica el IVA al 100% de la cuota mensual 	<ul style="list-style-type: none"> ● El IVA no se aplica sobre la amortizacion, sino que este se registra como otros gastos en la factura ● El IVA no se cobra sobre las comisiones, pero al tratarse de un ingreso, se incluye en las líneas de detalles de la factura ● Por tratarse de un credito, los intereses y las comisiones estan exentas 	<ul style="list-style-type: none"> ● El IVA no se aplica sobre la amortizacion, sino que este se registra como otros gastos en la factura ● El IVA no se cobra sobre las comisiones, pero al tratarse de un ingreso, se incluye en las líneas de detalles de la factura ● Por tratarse de un credito, los intereses y las comisiones estan exentas

Fuente: elaboración propia, 2024

Cuando se trata de un arrendamiento operativo en función financiera, este se registra como un arrendamiento financiero por lo que se incluye el IVA con la factura inicial y las amortizaciones quedarían libres de este impuesto puesto que ya se habría reconocido en el primer día del contrato.

Todos los servicios complementarios como los seguros están sujetos al el IVA.

2.1.11 Impuesto de remesas al exterior

Cuando una entidad sostiene contratos de arrendamiento con una empresa en el extranjero, se toma en cuenta un aspecto adicional sobre remesas.

La ley 7092 (1988) estipula en el artículo 59 sobre tarifas, dentro del inciso h) lo siguiente:

Por intereses, comisiones y otros gastos financieros, así como por arrendamientos de bienes de capital acreditados o pagados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica a

entidades o personas físicas del exterior, se debe pagar una tarifa del 15% del monto acreditado o pagado, salvo que hayan tributado en el impuesto sobre rentas de capital.

En función de la ley 7092, los arrendamientos financieros tienen que declarar una tasa del 15% sobre los intereses, mientras que los arrendamientos operativos declaran una tasa del 15% sobre toda la cuota.

2.1.12 Impuesto sobre las utilidades

En Costa Rica, a través del Decreto 32876- H (febrero, 2006), se reconocen tres categorías en función de la actividad de Leasing para efectos tributarios, añadiendo también, una cuarta categoría aplicable a las demás:

- Arrendamiento financiero
- Arrendamiento operativo
- Arrendamiento operativo en función financiera
- Lease Back

El arrendamiento financiero es asimilable a un compra y venta a plazos. Se refiere a los contratos tipificados como las acciones de uso de activos con opción de compra o de renovación, que no puedan clasificarse dentro de las otras dos categorías de leasing.

Bajo la condición de leasing financiero, no debe de existir duda alguna de que el arrendatario ejecutara la opción de compra o de renovación al final del plazo establecido, por lo que se determina que este tipo de contrato no es cancelable y el arrendatario no puede retirarse hasta que haya cumplido con el pago de todas las cuotas.

La inexistencia de dudas razonables se identifica cuando el monto que debe pagar el arrendatario es menor que el valor en libros del activo usado. Además, el plazo del contrato debe

ser mayor al 75% de la vida económica del activo. Por último, el valor presente de las cuotas del arrendamiento no puede superar el 90% del costo del activo.

Si un contrato cumple con al menos una de estas tres condiciones, entonces se califica automáticamente como arrendamiento financiero, pero si no se da ninguna de ellas dentro de un contrato, este pasa a ser un arrendamiento operativo.

El arrendamiento operativo, conocido también como arrendamiento simple, abarca todos los contratos que no califiquen dentro de las otras categorías de leasing para propósitos fiscales.

Si la opción de compra es por un monto mayor que el valor en libros del activo, bajo esta modalidad, los arrendatarios pueden deducir por completo todos los importes de arrendamiento hechos a los arrendadores y estos pueden sucesivamente deducir de la renta bruta todas las cuotas respectivas por depreciación, de acuerdo con los términos definidos por el decreto 32876- H, (2006).

El arrendamiento operativo es un contrato cancelable por lo que el arrendatario puede darlo por terminado en cualquier momento.

El arrendamiento operativo en función financiera presenta un modelo caracterizado por un arrendante proveniente de una entidad financiera que se dedica habitualmente al arrendamiento de activos con opción de compra y con un capital registrado de al menos \$500,000USD.

En el artículo 3 del decreto (32876- H, 2006), se comunica lo siguiente: “los arrendatarios podrían ser cualesquiera personas físicas, jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica con carácter de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, que requieren financiamiento para sus actividades profesionales y empresariales”.

Dentro de esta categoría, los contratos deben ser cancelables. Un contrato pasa a ser financiero si no es cancelable y presenta una de las cuatro condiciones siguientes:

- Se traspa la propiedad del bien al arrendatario.
- Se ofrece una opción de compra a precio especial (menos que el valor en libros).
- El plazo del contrato es igual o mayor al 75% de la vida económica del bien.
- El valor presente de las cuotas del arrendamiento es igual o mayor que el 90% del costo del activo.

Se requiere la opción de compra a favor del arrendatario para que se cumpla un arrendamiento de este tipo. El arrendamiento operativo en función financiera cuenta con varios aspectos deducibles a efecto del impuesto sobre la renta que se mencionan a continuación:

- La carga financiera correspondiente, sin ninguna condición especial.
- De manera restringida, la porción de las cuotas que corresponde a la recuperación del costo del bien, menos el valor de la opción de compra, siempre que se cumplan las condiciones a continuación:
 - a) No aplica cuando el objeto del contrato es un terreno y cualquier otro activo que no está sujeto a depreciación.
 - b) Cuando un contrato combina bienes depreciables y no depreciables, solo se puede deducir la proporción de la recuperación del costo que corresponde a los activos depreciables.
 - c) El monto deducido por este concepto no podrá superar el resultado de aplicar al costo del bien el doble del porcentaje de depreciación por el método de línea recta, previsto reglamentariamente.

d) Si no se cumple la condición anterior, el exceso será deducible en los periodos fiscales sucesivos, respetando el mismo límite.

El Lease- Back surgió como respuesta a las amenazas derivadas de las grandes crisis mundiales, donde fue necesario desarrollar mecanismos para que las empresas pudieran obtener liquidez. Gracias a este modelo de arrendamiento, el empresario puede recurrir a su patrimonio mobiliario e inmobiliario para obtener efectivo inmediato.

Bajo esta modalidad, el propietario de un bien lo entrega a una empresa de leasing y recibe a cambio un importe de efectivo y un contrato con opción de compra, convirtiendo así al vendedor en arrendatario del activo mientras que el comprador pasa a ser el arrendador dentro del contrato. Los empresarios aplican esta estrategia para obtener capital de trabajo sin tener que ceder el derecho de uso de un activo como se da en una compra y venta tradicional, lo que les brinda la posibilidad de seguir aprovechando los beneficios generados mediante el uso del bien arrendado.

Este proceso, conocido también como retro- leasing incorpora una trilogía financiera importante en el mundo de las finanzas (compra- venta- arrendamiento) y consiste en realizar un tipo de leasing a la inversa donde el dueño de un activo se convierte en arrendador con el fin de obtener el equivalente del bien en efectivo.

La función de cada parte se establece claramente dentro del Lease. Back: por un lado, está la empresa que posee el bien y se dedica al comercio, la industria y a los servicios profesionales, mientras que al otro extremo se encuentra la entidad de leasing que funciona como intermediaria financiera la cual obtiene capital proveniente del sector privado para destinarlo a este tipo de operaciones.

El párrafo 58 de la NIC 17- arrendamientos, (enero 1 del 2005) sobre transacciones de venta con arrendamiento posterior, menciona lo siguiente:

La venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son generalmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

La NIIF 16- arrendamientos (2016) se basa en un enfoque para evaluar si el traspaso de un activo se contabiliza como una venta o no. El párrafo 98 que habla de las transacciones de ventas con arrendamiento posterior dice lo siguiente al respecto:

Si una entidad (arrendatario- vendedor) le transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera le alquila ese activo a la segunda, el arrendatario- vendedor y el arrendador- comprador contabilizaran el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103 sobre si la evaluación de la transferencia de un activo es considerada una venta o no.

Si bien ambas normas contienen una sección completa para describir los pasos a seguir ante la contabilización de una transacción de venta con arrendamiento posterior, existían aun varias diferencias ya que la norma de contabilidad proponía un mayor grado de complejidad en comparación a la NIIF 16, al momento de determinar si un contrato de Lease- Back constituía un derecho de uso de un activo que amerite el registro contable de un arrendamiento.

Con la NIIF 16, se simplifica el tratamiento del Lease- Back al establecer que si una transacción no cumple con los criterios técnicos de venta ilustrados en la NIIF 15-Ingresos por

Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, el arrendatario- vendedor deberá de seguir reconociendo el activo transferido y además tendrá que registrar un pasivo financiero por lo que se debe reconocer la transacción como un financiamiento simple y no una venta con arrendamiento posterior.

En la NIIF 15- Ingresos por Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (2016), el párrafo 9 sobre la identificación del contrato dice lo siguiente:

Una entidad contabilizara un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta norma solo cuando se cumplen todos los siguientes criterios:

- a) Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus obligaciones respectivas
- b) La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir
- c) La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir
- d) El contrato tiene fundamento comercial, es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato
- e) Es probable que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Para evaluar si es posible la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerara solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido

en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecerle al cliente una reducción al precio

En síntesis, cuando se lleva a cabo la suscripción de un contrato de venta con arrendamiento posterior, es importante entender a fondo el marco de información financiera aplicable, puesto que la estrategia contable puede cambiar ampliamente con solo alterar una cláusula de un contrato. Estos pequeños aspectos pueden parecer irrelevantes, pero para una entidad que debe cumplir con ciertos indicadores financieros o está sujeta a condiciones contractuales provenientes de sus relaciones con entidades financieras y terceros, estos aspectos se vuelven de suma importancia.

El Lease- Back es una herramienta útil, pero se debe de utilizar con discreción. Las entidades deben de tener mucho cuidado al inaugurar un acuerdo de este tipo, especialmente cuando se trata de un contrato con partes vinculadas y se requiere la capacidad de demostrar en cualquier momento que existe una naturaleza económica verdadera tras cada movimiento y que el mecanismo contable no está siendo manipulado para evadir impuestos o cometer algún otro tipo de fraude.

2.1.13 Contingencias fiscales

En la contabilidad de una empresa, se dan operaciones que pueden resultar en una acción específica a nivel tributario, aunque no se tiene una certeza al respecto. En el contexto de leasing, algunas de las contingencias que se reportan en las revisiones provenientes de Tributación, son las siguientes:

- Se rechazan los gastos de algunos activos como vehículos de uso ejecutivo ya que existe un tratamiento discrecional a tomar en cuenta de estos activos para garantizar el uso correcto dentro de las operaciones habituales de una empresa.

- Por errores cuando se le da un tratamiento inadecuado a un arrendamiento como por ejemplo si existe un arrendamiento financiero que está registrado como operativo o si se trata de uno operativo que se presenta como financiero.

2.1.14 Sobre la Conciliación Fiscal

Debido a los requisitos estipulados dentro del Decreto, sobre la contabilización apropiada de los diferentes tipos de arrendamiento, se nota que, en Costa Rica, la Administración Tributaria espera que la mayoría de los contratos se manejen como Arrendamientos Operativos. Inevitablemente este simple hecho puede causar diferencias temporales entre las bases contables y bases fiscales de varias cuentas en el balance de una empresa que mantiene contratos de arrendamiento que de acuerdo con las normas internacionales se deben de tratar como contratos financieros. Estos contratos que se registran como arrendamientos financieros pasan a ser calificados como arrendamientos operativos en función financiera al final de un periodo para propósitos de la declaración del impuestos sobre la utilidades. Para estos casos es necesario presentar una conciliación fiscal.

La conciliación fiscal sirve como herramienta para ajustar los montos en las cuentas que se ven afectadas por el arrendamiento operativo en función financiera y lograr así cumplir con los requisitos de la norma contable, así como con los procesos fiscales exigidos por ley.

Dentro de la figura del arrendamiento operativo en función financiera, tanto el arrendatario como el arrendador deben de realizar los ajustes respectivos.

Para el arrendatario, los ajustes principales son los siguientes:

- **Gastos por intereses:** se eliminan porque después, cuando se incluye la cuota entera, la cual está compuesta por la amortización y los intereses, se reconoce de nuevo este mismo monto.
- **Gastos por depreciación:** se eliminan los gastos por depreciación del activo arrendado ya que a nivel tributario el bien no le pertenece al arrendatario. Para la información financiera, significa que el monto por depreciación registrado se le suma a la utilidad bruta.
- **Diferencial cambiario (pasivo en dólares):** el arrendamiento financiero genera un pasivo que se encuentra en el balance el cual no existe a nivel fiscal. Si el pasivo se registra en dólares, se produce un diferencial cambiario que se debe de eliminar. Si se trata de un ingreso, el monto se resta de la utilidad bruta y si es un gasto se le suma.
- **Depósito de garantía:** es normal que en los contratos de leasing se extienda un pago anticipado en dólares, que es básicamente una prima la cual se rebaja del monto a financiar. Esta prima se convierte en un depósito en garantía. Debido a que el depósito está en dólares, se genera un diferencial cambiario que debe de registrarse dentro de la información financiera.
- **Total de la cuota pagada:** incluye los intereses más la amortización.
- Una vez que se incorporan todos estos ajustes, automáticamente se está convirtiendo el registro contable para incluir la cuota entera como gasto sin alterar la contabilidad.

Figura 9:
Ajustes principales

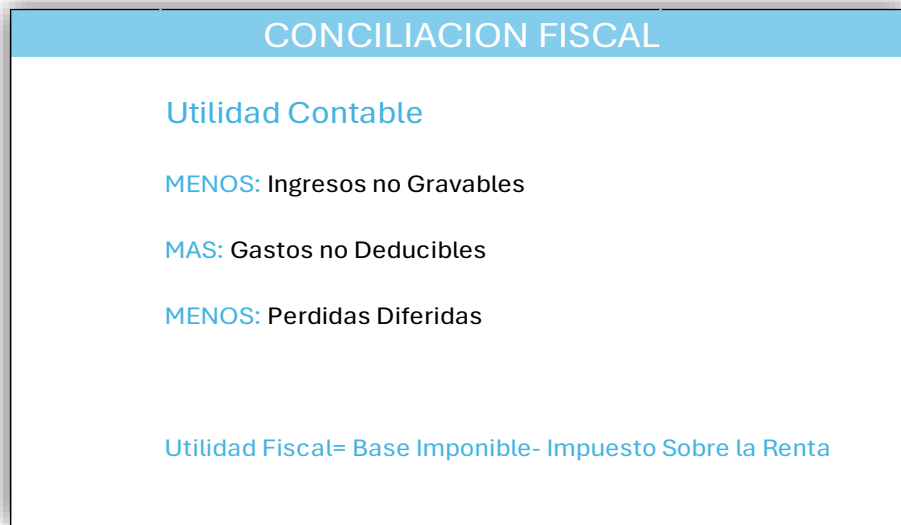
PRINCIPALES AJUSTES
<p>Principales Ajustes: Arrendatario</p> <ul style="list-style-type: none"> Se eliminan los gastos por intereses Se eliminan los gastos por depreciación Se elimina el diferencial cambiario generado de un pasivo en dolares Se incluye el diferencial cambiario del depósito en garantía Se incluye el total de la cuota pagada- interés+ principal(la amortización no puede ser más del doble registrado por depreciación) <p>Principales Ajustes: Arrendador</p> <ul style="list-style-type: none"> Se eliminan los ingresos por intereses Se elimina el diferencial cambiario que generan las cuentas por cobrar Se incluye el diferencial cambiario por el depósito en garantía Se incluye el total recibido de la cuota- intereses+ principal

Fuente: elaboración propia, 2024

Para el arrendador, los ajustes que se toman en cuenta son los mismos, pero con un efecto a la inversa. Los asientos incluyen la cancelación de los ingresos por intereses, y del diferencial cambiario que se genera por las cuentas por cobrar.

El arrendador incluye también ajustes para reconocer el diferencial cambiario si se registró un depósito en garantía para el contrato, así como el registro del total recibido de la cuota.

Figura 10:
Conciliación fiscal



Fuente: elaboración propia, 2024

La conciliación fiscal debe estar siempre presente cuando se trata de arrendamientos operativos en función financiera.

Si la contabilidad de un contrato de este tipo no incluye una conciliación fiscal, eso puede significar que la entidad no le está dando un tratamiento fiscal adecuado a los arrendamientos que maneja o que tal vez se está haciendo un registro incorrecto, por lo que no se está cumpliendo completamente con los procesos que exige la norma contable y con lo que establece por ley la administración tributaria.

2.2 MARCO CONCEPTUAL

2.2.1 NIC 17

De acuerdo con la NIIF 16 (2016), el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adaptó la NIC 17 en abril 2001, la cual fue emitida originalmente por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en diciembre de 1997. El objetivo de esta norma era proporcionar una guía adecuada para el tratamiento de los arrendamientos donde se establece un acuerdo por una suma monetaria entre un arrendador y un arrendatario por el uso de un activo.

Arrendamiento

El arrendamiento es una relación jurídica donde, mediante un contrato bilateral, el propietario de un bien renuncia a sus derechos de uso y se los otorga por un tiempo definido a otra persona a cambio de una contraprestación económica.

Arrendamiento financiero

Se da cuando las condiciones del contrato permiten que se transfieran sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes al arrendatario, mientras que la propiedad del activo puede no ser transferida.

Arrendamiento operativo

El arrendamiento operativo se define como cualquier otro arrendamiento diferente al financiero. Este tipo de contrato permite el uso de un activo sin transferir el derecho de la propiedad y se parece mucho a un alquiler común.

Vida económica

La vida económica de un activo es el plazo que se espera que este sea útil económicamente para uno o más usuarios. El término puede referirse también a la cantidad de unidades que se espera producir de un activo en beneficio de uno o más usuarios.

2.2.2 NIIF 16

El objetivo de esta norma es ayudar a producir mecanismos para que las entidades produzcan información financiera más comparable y transparente. La NIIF 16 sobre arrendamientos asegura que tanto arrendatarios como arrendadores producirán información precisa que presente estados financieros de mayor calidad.

Contratos

El contrato es un acuerdo voluntario, ya sea oral o escrito, diseñado entre dos o más partes quienes pueden ser personas físicas o jurídicas que se comprometen sobre materia determinada y a cuyo cumplimiento estarían forzadas a seguir.

Contrato de servicios

El contrato de servicios es un convenio entre dos partes y se caracteriza con una de las partes comprometiéndose a conducir una labor específica mientras que la otra parte debe cumplir con la obligación de otorgar una remuneración por los servicios brindados.

Contrato de arrendamiento

En el contrato de arrendamiento, una de las partes denominada arrendador renuncia al derecho de uso de un bien para otorgárselo a otra persona denominada como arrendatario durante un tiempo estipulado a cambio de un pago periódico.

Arrendador

En el contrato de arrendamiento, el arrendador es la parte que proporciona un activo, para que otra persona reciba el beneficio económico mediante su uso a cambio del derecho a recibir las rentas acordadas en un contrato.

Arrendatario

El arrendatario obtiene el derecho de uso de un bien que no le pertenece para explotarlo económicamente durante un periodo estipulado. Por el derecho de uso, el arrendatario se compromete a cumplir con pagos periódicos a través del pazo del contrato.

Depósito de garantía

Un depósito de garantía es un acuerdo jurídico donde un tercero retiene efectivo o alguna propiedad por un tiempo determinado hasta que se cumpla una condición en específico. En el ámbito referente a contratos de arrendamiento de inmuebles, el depósito de garantía es un monto en efectivo que el arrendatario debe pagar al arrendador como un seguro de garantía contra daños a la propiedad.

Contratos cancelables

Cuando se trata de arrendamientos, un contrato cancelable se refiere a un acuerdo mutuo que puede ser terminado en cualquier momento por el arrendatario sin temor a alguna penalización. Por lo general, estos son contratos que no incluyen una opción de compra para el activo arrendado.

Valor presente

El valor presente consiste en estimar el valor actual de una cantidad de efectivo que se va a recibir en el futuro. El Valor Presente (VP) se refiere al valor que obtiene un flujo de efectivo el día de hoy que se cobrara en el futuro.

Tasa de descuento

La tasa de descuento es la tasa de interés aplicada al valor futuro de un flujo de efectivo, que sirve para calcular su valor actual, con el fin de analizar la rentabilidad de inversiones y proyectos. La tasa de descuento es el costo de capital utilizado para definir el valor presente de un cobro en el futuro.

Tasa de interés implicada

Esta es la tasa de interés que sirve para igualar el valor presente de los pagos de un arrendamiento y el valor residual con la suma del valor razonable de un activo subyacente y cualquier costo directo inicial que tenga el arrendador del contrato.

Tasa incremental

Se refiere a la tasa de interés que un arrendatario tendría que cubrir al pedir prestados los fondos requeridos para adquirir un activo de valor parecido a un activo por derecho de uso en un entorno económico similar, bajo un nivel de seguridad y un plazo semejante.

Activo subyacente

El activo subyacente es aquel recurso sobre el que se adhieren contratos financieros y sirve como referencia sobre el valor de derivados financieros específicos. En las finanzas, se reconocen estos productos que no son activos por si solos, sino que están sujetos al valor y la evolución de otro activo identificable.

Exenciones

Cualquier evento aprobado por el Ministerio de hacienda que ayude al sujeto pasivo disminuir el monto del pago de un impuesto mediante exoneraciones se identifica como una exención fiscal. En otras palabras, se reconoce que una persona física o jurídica está exenta del

pago de un impuesto determina que, por alguna condición, no se ve obligada a pagar dicha obligación.

Activo por derecho de uso

El activo por derecho de uso determina el monto que un arrendador registra en el estado de situación financiera y representa un derecho de uso de un activo que está sujeto a un contrato de arrendamiento.

Pasivo por arrendamiento

La nueva norma (NIIF 16) exige que los arrendamientos se reflejen en el estado de situación financiera de los arrendatarios. Inevitablemente, esto causa que se registren más activos y pasivos. El pasivo por derecho de uso es uno de ellos y se reconoce como el valor presente de todas las cuotas que se le deben de pagar al arrendador durante el periodo contractual.

Diferencial cambiario

El diferencial cambiario se da como resultado de las diferencias que surgen por la conversión de los activos y pasivos de una moneda extranjera a moneda local. Esta condición presenta la diferencia entre las tasas de interés de dos países distintos y se considera como un concepto fundamental en el campo de las finanzas internacionales, con un gran impacto en la economía global.

Gasto financiero

El gasto financiero se refiere al desembolso que realiza una persona para cubrir intereses, comisiones y cualquier otro costo relacionado a la adquisición de un financiamiento. El gasto financiero se produce al adquirir un préstamo, se emite un bono, o en el caso de los arrendamientos, se registra un pasivo por arrendamiento mediante un contrato.

Juicio profesional

El juicio profesional se atribuye a la capacidad que los contadores y auditores tienen para tomar decisiones informadas y apropiadas bajo situaciones complejas. Se refiere a la aplicación del conocimiento, la experiencia y la formación práctica en el ámbito de las normas contables, de auditoría y ética durante la toma de decisiones informadas que pueden ser cruciales en determinar el curso de actuar adecuado ante las circunstancias de un caso específico.

2.2.3 NIC 1

La primera Norma Internacional de Contabilidad (2001) describe los pasos a seguir para la Presentación de los Estados Financieros. Su objetivo es de establecer un mecanismo para presentar Estados Financieros para uso general y que también sean comparables con la información de otros ciclos anteriores.

Estado de Situación Financiera

El estado de situación financiera es uno de los cuatro juegos de reportes financieros y es considerado por muchos profesionales como el más importante. También conocido como el Balance General, el estado de Situación Financiera proporciona una visión general de todos los activos, pasivos y patrimonio neto de una empresa en un momento determinado.

Estado de Resultados Integral

En el Estado de Resultados Integral se registran las partidas de gastos e ingresos que aún no se llevan a cabo. Viene a complementar el Estado de Resultados de una empresa para brindar información financiera más completa acerca de los resultados de las finanzas. Dentro de este reporte se encuentra el registro de las ganancias y pérdidas de las operaciones y otros resultados integrales procedentes de actividades operativas habituales.

Estado de Cambios del Patrimonio

El Estado de Cambios en el Patrimonio es un estado financiero comparativo que ayuda a comprender los cambios que se registran en las cuentas del patrimonio de una empresa, permitiendo reflejar las variaciones en los componentes del patrimonio y analizar un comportamiento a nivel financiero de una empresa.

Estado de Flujo de Efectivo

El Estado de Flujos de Efectivo presenta las entradas y salidas de efectivo de una empresa. Este estado financiero se divide en tres categorías que son: actividades operativas, actividades de inversión y de financiación. El flujo de efectivo sirve para anticipar problemas de liquidez y descapitalización. Para formular este estado se pueden usar dos metodologías: el método directo y el indirecto.

El párrafo 5 de la NIC 7(2001)- Estado de Flujo de Efectivo, aporta lo siguiente:

Con frecuencia, la información histórica sobre los flujos de efectivo se usa como un indicador del importe, momento de la aparición y certidumbre de flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

Información a revelar

La información a revelar son las notas incluidas en los estados financieros. Las normas exigen que las empresas proporcionen información complementaria para ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender con mayor exactitud la naturaleza de las transacciones y el giro habitual del negocio.

2.2.4 NIC 12

La Norma Internacional de Contabilidad 12 establece el tratamiento contable que se considera para cumplir con el Impuesto Sobre las Ganancias, tomando en cuenta los efectos a nivel fiscal en cuanto a la habilidad de recuperar una liquidación futura del valor registrado en los activos y pasivos de una empresa.

Activo diferido

Activos por Impuestos Diferidos son los montos atribuidos al impuesto sobre las ganancias que la empresa pretende recuperar en el futuro. De naturaleza deducible, el activo diferido se produce a partir de las diferencias temporales, la compensación de pérdidas en periodos anteriores y el reconocimiento de créditos que no se utilizaron en el pasado.

Pasivo diferido

Pasivo por Impuesto Diferido se refiere a los montos atribuidos al impuesto sobre las ganancias que se espera pagar en el futuro y surgen a través de las diferencias temporales de naturaleza imponible.

Impuesto corriente

El impuesto corriente se define como el monto a declarar ante el Ministerio de Hacienda en cuanto a la obligación del impuestos sobre la utilidades. Este es el saldo por pagar o reembolsar a partir de las ganancias o pérdidas después de tomar en cuenta los importes imponibles y deducibles en la conciliación fiscal de un periodo.

Impuesto diferido

El impuesto diferido es un monto que la entidad tendrá que pagar o recuperar en el futuro y se produce por las diferencias temporales que se registran entre el cumplimiento de la ley fiscal y los métodos de contabilidad financiera aplicados. A diferencia de los impuestos corrientes, el

impuesto diferido se refiere a tributos que se pagan (o se recuperan) en el futuro y no en el mismo periodo en que se genera el ingreso o gasto.

Diferencias temporales(temporarias)

Son divergencias que surgen como variaciones entre el importe en libros de un activo o pasivo y el valor de la base fiscal requerida y que se supone se recuperarán o cubrirán en el futuro, por lo que estas diferencias permanecen en los estados financieros por un tiempo definido. Existen dos tipos de diferencias permanentes que son las diferencias temporarias deducibles y las imponibles.

Diferencias permanentes

Tanto las diferencias permanentes como las temporales son términos que se utilizan con referencia al tiempo que se retiene un activo o pasivo dentro de los estados financieros. Las partidas temporales se ven afectadas por el giro habitual de la empresa y por lo general se mantienen dentro de la información financiera por un año o menos. Las diferencias permanentes surgen por discrepancias entre los procesos contables y el cumplimiento fiscal y pueden permanecer en los estados financieros por un tiempo indefinido.

Base imponible

La administración tributaria en Costa Rica describe a la base imponible como el monto por el cual se calcula el pago de un impuesto. Para proporcionar una contribución monetaria, el sujeto pasivo primero establece la base imponible correspondiente.

Base fiscal

Para un activo(diferido), la base fiscal se refiere al monto que la Administración Tributaria acepta como deducción sobre los beneficios económicos que se obtengan en el futuro, si la entidad logra recuperar el importe en libros del activo.

La base fiscal de un pasivo(diferido) se refiere al monto del importe en libros menos cualquier gasto relacionado al rubro, el cual sea considerado deducible ante la Administración Tributaria.

Conciliación fiscal

La conciliación fiscal comprende un mecanismo que sirve para filtrar la utilidad contable de una entidad y transformarla en utilidad fiscal. El proceso consiste en una operación que se ejecuta al tomar la utilidad contable o utilidad financiera y restar todos los ingresos no gravables, luego sumar los gastos no deducibles y por último restar las pérdidas diferidas.

2.2.5 Ley 7092

La Ley 7092 es la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Costa Rica. La Ley 7092 fue aplicada al sistema tributario por primera vez en 1988 y ha sido reformada varias veces a través del tiempo. En Costa Rica, una gran parte e la clase trabajadora está obligada a pagar el impuesto sobre la renta.

Renta bruta

La renta bruta de un contribuyente corresponde a todos los ingresos y gastos dentro de un periodo relacionados a la operaciones habituales antes de las deducciones. En términos resumidos, la renta bruta se refiere a los ingresos brutos de una entidad antes de descuentos, intereses e impuestos.

Renta neta

La renta neta de una empresa se calcula a partir de la renta bruta. A esta se le restan las obligaciones tributarias e intereses. La renta neta es necesaria para definir la base imponible para declarar el Impuesto Sobre la Renta.

Ingresos gravables/ no gravables

Los ingresos gravables son todos los que surgen alrededor del giro habitual de una empresa como son los ingresos por ventas y la prestación de servicios. Los ingresos no gravables son los que surgen por otras operaciones que no se relacionan directamente a las actividades comerciales normales de la entidad como los ingresos por servicios profesionales brindados en el exterior y por dividendos.

Gastos deducibles/ no deducibles

Los gastos no deducibles son aquellos que están relacionados a la producción habitual de beneficios de una empresa, La Administración Tributaria no permite que estos gastos sean deducidos de la renta bruta. Para que un gasto sea deducible, este tiene que ser útil, necesario y pertinente a la producción de utilidades de la organización y además tiene que ser proporcional a los ingresos.

Periodo fiscal

En el pasado, el periodo fiscal se marcaba usando como referencia las cosechas de café, comenzando el primero de octubre de cada año y concluyendo el 30 de setiembre del año siguiente. Hoy en día, el periodo fiscal en Costa Rica empieza el primero de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. El Ministerio de Hacienda establece una fecha límite para declarar y pagar los impuestos que vence el 15 de marzo de cada ciclo fiscal.

Activo intangible

El activo intangible es un recurso identificable que no tiene una naturaleza física, pero aun así es una herramienta indispensable para la producción y suministro de bienes y servicios, para el arrendamiento a terceros y para uso a nivel administrativo.

Activo financiero

El activo financiero extiende un derecho de propiedad sobre activos tangibles e intangibles o un compromiso de naturaleza contractual entre dos partes. El activo financiero es un instrumento que puede ser comercializado en un mercado bursátil por su potencial para generar ganancias.

Pasivo financiero

El pasivo financiero es una obligación contractual de entregar efectivo o cualquier activo financiero en un tiempo establecido. Los pasivos financieros ayudan a las empresas a financiar las operaciones y son deudas que se deben de pagar en cuotas.

Instrumento financiero

Los instrumentos financieros son activos que se pueden intercambiar en el mercado. Inversores sofisticados buscan oportunidades para invertir en estos instrumentos con el objetivo de adquirir ganancias.

Análisis financiero

El análisis financiero es un método que sirve en el estudio de la información financiera y que aplica el uso de ratios y otros indicadores para entender a fondo la situación actual y futura de una empresa.

Inversionista

El inversionista o inversor es una persona física o jurídica que invierte en el mercado bursátil con la idea de obtener ganancias. El inversionista puede comprometer una porción o todo su capital en la atención de títulos financieros que pueden incluir acciones, bonos, contratos, materias primas y divisas, con el objetivo de aumentar las ganancias.

Dividendos

Los dividendos son una forma de compensación que reciben los tenedores de acciones por haber invertido en los instrumentos financieros de una empresa. Al distribuir las ganancias obtenidas, una entidad incentiva la inversión interna entre sus accionistas.

2.3 MARCO CONTEXTUAL

2.3.1 Historia de la institución

La institución en el estudio fue fundada en el año 1987 en la ciudad de Heredia, como un jardín de niños con el fin de formar jóvenes proactivos en busca de un desarrollo académico. Gracias al esfuerzo y dedicación de los miembros, dos años después, nació la escuela y sucesivamente se estableció el colegio, consolidando así un centro educativo de gran calidad.

La entidad educativa se interesa en fortalecer el aprendizaje del inglés y español, complementando estos campos alrededor de materias que incluyen la tecnología, ciencias, mandarín, arte y deporte. La institución además inculca valores y ayudan a desarrollar las habilidades particulares de cada estudiante. Construir el autoestima de los jóvenes y asistir a que alcancen sus objetivos son de gran importancia para la organización.

2.3.2 Aspectos demográficos

La institución educativa atiende una población de estudiantes de primaria de primero a sexto grado con un rango de edad entre 5 a 13 años, en su mayoría residentes de la zona de Heredia Centro y sus alrededores.

2.3.3 Ubicación y tamaño de la institución

La institución educativa privada en el estudio se encuentra en el distrito de Mercedes Norte, en el cantón de Heredia y la ciudad de Heredia y atiende a más de 300 estudiantes. Cuenta con 48 colaboradores y una edificación de 3,528 metros cuadrados.

2.3.4 Misión y visión

La institución educativa desea proveer un espacio académico y social, donde los alumnos son una parte integral de los procesos. Los participantes se esfuerzan por mantener un ambiente de confianza y familiaridad, estableciendo en los estudiantes relaciones interpersonales maduras que posibiliten su crecimiento en todas la dimensiones.

La entidad ofrece una formación académica de excelencia, donde puedan surgir personas competitivas y bien preparadas para afrontar los grandes desafíos de la sociedad contemporánea.

2.3.5 Modelo de negocios

A partir del 2014, la entidad adopto una estrategia de triple utilidad, la cual se ejecuta en armonía con diversos mecanismos para crear simultáneamente un valor económico, ambiental y social. La entidad pretende seguir las tendencias aplicadas a nivel internacional, adoptando así políticas más conscientes y sostenibles en cuanto a la manera de actuar. Debido a las numerosas exigencias en los mercados, la institución educativa decidió utilizar un nuevo marco metodológico como parte de su plan estratégico que aplica indicadores ambientales, sociales y de gobernanza (ESG Performance), temas que son gestionados desde hace 10 años.

2.3.6 Unidades de negocio

La institución educativa privada en el estudio depende de cuatro unidades principales de negocio, mencionadas a continuación:

- Programas académicos: consiste en diseñar y gestionar los programas de estudio que le ofrece la entidad sus estudiantes.
- Inversiones: inversiones en la producción de uniformes y la distribución de libros y material de estudio.
- Bebidas y alimentos: la entidad cuenta con proveedores para la venta de bebidas no alcohólicas y alimentos para el consumo de los estudiantes y miembros de facultad.
- Desarrollo inmobiliario: cuenta con proyectos de hospitalidad y hospedaje en Costa Rica y otros países de Latinoamérica.

2.3.7 Gobierno Corporativo

Se refiere a las normas, principios y procedimientos reguladores de la estructura y gestión de los órganos de gobierno de la institución educativa. Mediante el gobierno corporativo, la institución educativa logra establecer comunicación entre la junta directiva, la cúpula gerencial, accionistas y el resto de las partes relacionadas, además se establecen los pasos a seguir relacionados a la toma de decisiones a nivel estratégico.

En la próxima sección se ilustran varios documentos recopilados que contienen información relevante a las actuaciones del gobierno corporativo de la institución educativa.

Código de ética y conducta: aquí se definen los lineamientos a seguir por parte de todo el personal que mantiene relaciones comerciales con la institución educativa, por lo tanto, este código aplica a todas las subsidiarias, los departamentos y colaboradores y también es enviado a los proveedores activos.

Código de Gobierno Corporativo: en el 2014, la institución educativa diseñó su propio Código de Gobierno Corporativo, inspirado en el Código Voluntario de la Bolsa Nacional de Valores. Este Código de Gobierno Corporativo establece el proceso por el cual la institución

educativa es administrada bajo los principios de transparencia y sostenibilidad, y es de cumplimiento obligatorio.

Política de Control de Calidad: mediante la política de control de calidad, la institución educativa se compromete a seguir los pasos siguientes:

- Establecer amplia comunicación con todas las partes involucradas.
- Mantener relaciones con proveedores y personal responsable y bien capacitado.
- Promover una cultura de alta calidad entre los integrantes.
- Cumplir con las normativas aplicables y procesos legales requeridos.
- Asegurar la mejora continua.

Estados Financieros: con el fin de que los usuarios a nivel interno y externo de la institución tengan acceso a la información financiera, la entidad presenta los Estados Financieros Interinos cada tres meses y los Estados Financieros Auditados una vez al año.

Instrumentos Financieros: en el futuro, la institución educativa privada planea emitir acciones para ser colocadas en el mercado bursátil, con el fin de adquirir financiamiento para sus planes de expansión.

Comité de Gestión de Talento Humano: es el órgano que gestiona el proceso específico de remuneración y otros beneficios dirigidos a los miembros de la junta directiva y la cúpula gerencial. Este comité establece políticas, tomando en cuenta elementos clave, como el desempeño individual, el desempeño en general de la institución educativa y la manera en que se alcanzan las metas.

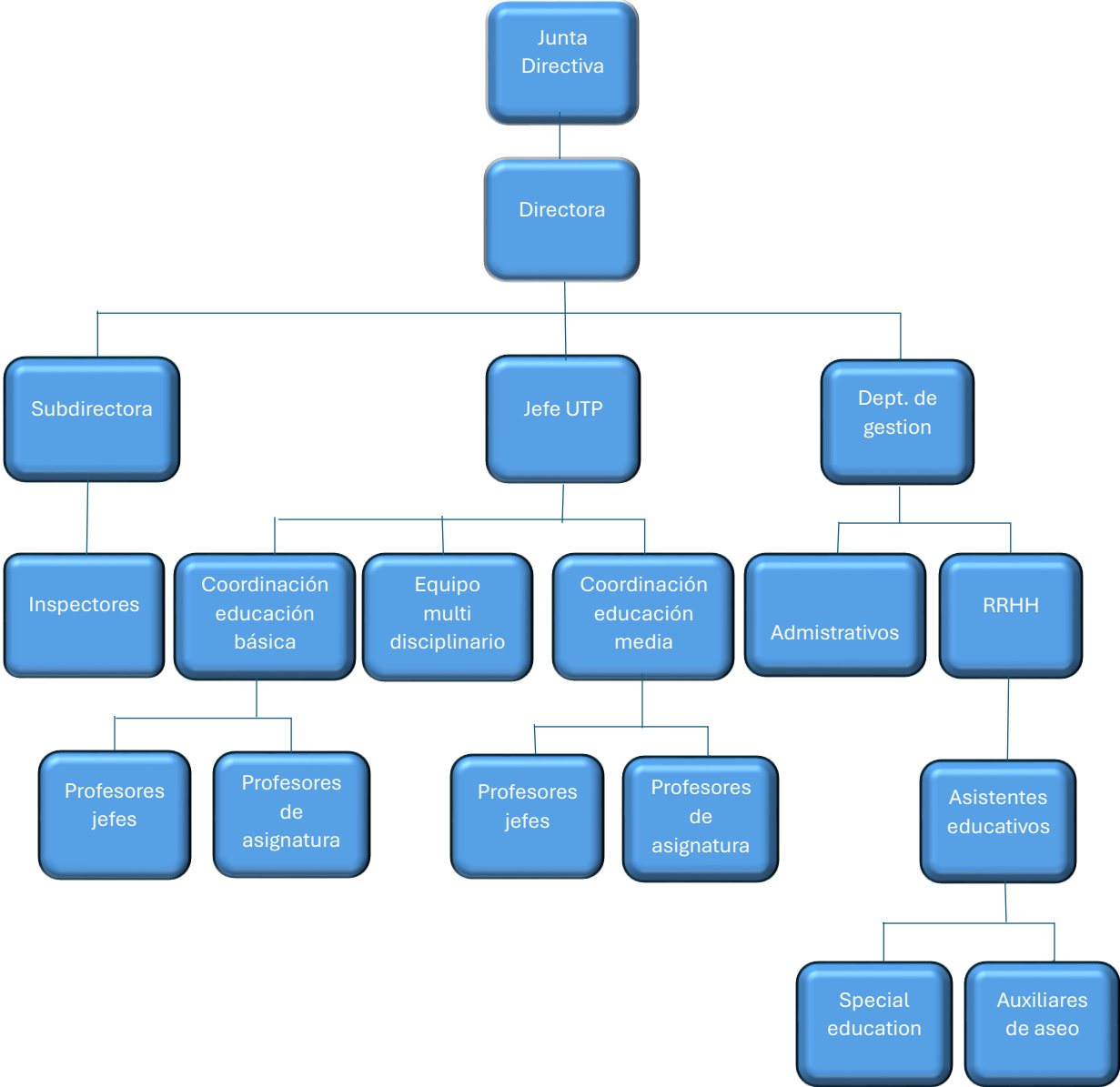
Comité Técnico de Auditoría y Gestión de Riesgos: comité encargado de dirigir el programa anual de auditoría y gestión de riesgo empresarial y se encarga también de asegurar que

se cumpla la normativa interna y externa de la institución. El comité está compuesto por tres miembros que se reúnen dos veces al año.

Comité Ejecutivo: el comité ejecutivo se encuentra conformado por cinco directores, quienes están encargados de dirigir diferentes áreas de la institución educativa.

Junta Directiva: la Junta Directiva está compuesta por siete representantes que incluye al presidente, vicepresidente, tesorero, secretaria, vocal uno, vocal dos y fiscal.

Figura 11:
Organigrama institucional



Fuente: elaboración propia, 2024

CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO

El marco metodológico de una tesis asiste al describir detalladamente el proceso de investigación aplicado para respaldar los hallazgos y resultados que se van registrando. En este capítulo se establecen las técnicas y procedimientos empleados durante el trabajo de investigación y la información se presenta después de las justificaciones, objetivos y marco referencial.

3.1 ENFOQUE

El enfoque del estudio presente es cualitativo, porque el proceso de investigación es un análisis que permite obtener resultados diferentes a otros enfoques, ya que la idea fundamental es de exponer los efectos que tiene la implantación de una norma nueva o reciente en la información financiera de una institución educativa privada.

A través de tiempo, muchas interpretaciones diferentes sobre dicho enfoque han surgido. De acuerdo con Carlos Castillo (2018), la investigación cualitativa es el acercamiento a las cosas o sujetos desde el plano especulativo de las cualidades; su estructura se identifica por estar inmersa en una descripción verbal y/o explicativa de un fenómeno o hecho determinado. El enfoque cualitativo de investigación es, por lo tanto, y por su propia naturaleza, dialectico y sistémico.

El investigador desarrolla varias fases que se deben de cumplir durante el estudio asignado. Cada fase es parte de una secuencia lógica de hechos empíricos aplicados para llegar a un resultado específico.

Bajo el criterio de (Mata Solís, 2019), la investigación cualitativa asume una realidad subjetiva, dinámica y compuesta por multiplicidad de contextos. El enfoque cualitativo de investigación privilegia el análisis profundo y reflexivo de los significados subjetivos e intersubjetivos que forman parte de las realidades estudiadas.

3.2 ALCANCE

Dependiendo del método aplicado y los objetivos de un estudio, se puede aplicar uno de tres tipos de investigación científica que responden a diferentes criterios. El alcance de la investigación presente es descriptivo, por ser un método favorable de recolección de datos, ya que el estudio se desarrolla alrededor del análisis e interpretación de la información financiera relacionada a los arrendamientos, las políticas empresariales y los sistemas de control interno.

De acuerdo con Elisa Carrero (2024), el alcance y limitaciones en la tesis de grado se deben de considerar al momento de iniciar la investigación. Tomando en cuenta que entre sus inconvenientes se nota que muchos temas se vuelven obsoletos debido a las actualizaciones que se realizan constantemente en el campo de conocimiento.

3.3 DISEÑO

El diseño le indica al investigador lo que debe de hacer para alcanzar un objetivo investigativo, aclarar interrogantes y analizar la veracidad de la hipótesis que se desarrolla dentro de un contexto en específico.

El estudio presente utiliza un diseño experimental- transversal, puesto que conduce una comparación entre los Estados Financieros de diferentes periodos. En un contexto cualitativo, es de investigación- acción al concentrarse en brindar información útil para la toma de decisiones sobre el tratamiento y control de los contratos de arrendamiento.

Para Hernández- Sampieri (2023), el precepto básico de la investigación- acción es que debe conducir a cambiar y, por lo tanto, este cambio debe de incorporarse en el propio proceso de investigación. Se indaga al mismo tiempo que se interviene.

3.4 UNIDADES DE ANALISIS U OBJETO DE ESTUDIO

Para el investigador, el objeto de estudio forma parte de la realidad de interés educativo. Los elementos del universo o conjunto de individuos a los que se le estudian y miden las variables o categorías de interés provienen de las unidades de análisis.

La unidad de análisis es la selección de la población que se elige para realizar un estudio. Dicho de otra forma, son entidades acerca de las que se obtiene cierta información (Tesis y Masters, 2025).

Para el estudio presente, el objeto de estudio o unidad de análisis será la institución educativa privada.

3.4.1 Población

La población es el conjunto completo de todos los individuos, las cosas o los elementos sobre los que se quiere investigar con respecto a una particularidad dada (Triola, 2018).

La población estudiada en el trabajo de investigación, con relación a la unidad de análisis incluye el estado de resultados integral, el estado de flujos de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de situación financiera de la institución educativa privada.

3.4.2 Tipo de muestra

La muestra del estudio es un subgrupo de la población. Un proyecto de investigación depende de la recopilación de información que luego es analizada para obtener conclusiones. En esencia, se debe de elegir una muestra, es decir, un fragmento de la totalidad de la población para adquirir datos durante la investigación.

De acuerdo con Baena Paz, G (2017), el muestreo es un procedimiento por el cual algunos miembros de una población se seleccionan como representativos de la población completa. La principal ventaja del muestreo es que nos capacita para conocer algo acerca de una gran población con un costo bajo, razonable y con mayor rapidez comparada con una enumeración completa de la población como sería el censo.

Por lo tanto, se establece que la muestra en el estudio presente está compuesta de la información financiera de la institución educativa correspondiente a los periodos fiscales del 2022, 2023 y 2024.

3.4.3 Criterios de inclusión y exclusión

Los criterios de inclusión destacan las características específicas que deben de cumplir los individuos de la población para poder participar en el estudio, mientras que los criterios de exclusión describen las características que causan que ciertos individuos no sean seleccionados para participar.

Según Arias Gómez (2016), los criterios que especifican las características que la población debe de tener son denominados criterios de elegibilidad o de selección. Tales criterios son los de inclusión, exclusión y eliminación, que delimitan la población elegible.

A continuación, se ilustran los criterios de inclusión y exclusión de la muestra analizada en el trabajo de estudio:

Tabla 6:

Criterios de inclusión/ exclusión

Criterios de inclusión	Criterios de exclusión
<ul style="list-style-type: none">• Registros de ingresos y gastos• Activos diferidos• Pasivos diferidos• Contratos de arrendamiento• Información a revelar	<ul style="list-style-type: none">• Partidas del estado de resultados que no se ven afectadas por el impuesto sobre la renta• Estados Financieros Consolidados• Activos corrientes• Contratos de servicios

Fuente: elaboración propia, 2024

3.4.4 Consideraciones éticas

La ética sirve para la convivencia entre los seres humanos, promueve el comportamiento correcto para que las personas logren convivir en sociedad. Es el arte de vivir bien, de comprender y discernir lo bueno de lo malo y actuar en consecuencia (Cajal, 2022).

Durante el estudio, el investigador se somete a un acuerdo de confidencialidad con la institución educativa, con el fin de proteger su integridad, ya que se estará manejando información de uso restringido. La institución educativa y sus colaboradores acceden a compartir la información financiera pertinente a los periodos del 2022, 2023 y 2024, bajo la condiciones de

que se le brinde derecho al anonimato en todo momento y que la información compartida será de uso investigativo y educativo solamente.

3.5 INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE INFORMACION

Useche (2020) considera que, la recolección de datos consiste en recoger y organizar datos relacionados sobre variables, hechos, contextos, categorías, y comunidades involucradas en la investigación, y que son obtenidos mediante la aplicación de instrumentos que deben ser correctos, precisos, así como probados. Para toda investigación es importante tener claro el proceso, lugar y contexto de la relación de datos, por ser la fase operativa del diseño de investigación para alcanzar los objetivos deseados.

Los instrumentos de recolección de información en la investigación presente se definen a continuación:

3.5.1 Observación

La técnica de observación se aplica con el fin de analizar la información facilitada por la institución educativa sobre los registros encontrados en bases de datos, estados financieros, reportes, actas, etc.

3.5.2 Entrevistas

Mediante este método, se logrará establecer un espacio de discusión con el equipo de contabilidad y los administradores de la institución educativa. Se diseñó una guía semiestructurada con el fin de adquirir la opinión de los entrevistados, aplicando una dinámica presencial y otra virtual mediante el uso de la plataforma tecnológica de Microsoft Teams. Se cuenta con dos colaboradores seleccionados que son el contador privado y la subdirectora.

3.5.3 Revisión documental

Se llevará a cabo una investigación sobre la jurisprudencia con relación a las normas aplicables a través de la investigación, con relación a los documentos disponibles.

3.6 VARIABLES O CATEGORIAS

Para González (2020), la operacionalización de las variables o categorías consiste en un conjunto de técnicas y métodos que posibilitan medir la variable en una investigación, es un proceso de desglose y análisis de las variables en sus componentes que permiten su medición.

Tomando en cuenta la aclaración sobre esta estrategia, el investigador planea la manera en que se aborda el análisis de cada una de las variables y se identifican las herramientas que se deben de utilizar en el proceso.

Tabla 7:

Variables o categorías

Objetivo Específico 01	<i>Examinar los aspectos legales con relación al cumplimiento de la NIIF 16- Arrendamientos y los componentes que afectan las políticas contables de una institución privada educativa de primaria en la provincia de Heredia.</i>				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento
Tratamiento de los arrendamientos de acuerdo con la normativa vigente y su relación a la ley del impuesto sobre la renta	Son normas cuya importancia se comparan a la ley fiscal y que, conforme a la legislación, pueden modificar o suprimir tributos y otorgar	Principios contables contemplados en la norma internacional y la legislación nacional	Cualitativa nominal	Resumen de los principios tributarios aplicados al registro de arrendamientos	Tabulación de la normativa

	beneficios fiscales				
Objetivo Especifico 02	<i>Recopilar toda información relevante a las estrategias alineadas a la buena ética para la presentación de los estados financieros que tengan repercusiones por la implementación de la NIIF 16 durante la gestión contable fiscal de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia.</i>				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento
Procesos contables para el registro apropiado de los arrendamientos	Es el conjunto de actividades incluidas en el registro de los gastos/ingresos provenientes de los arrendamientos	Identificación de los procesos contables utilizados	Cualitativa nominal	Descripción de los procesos contables aplicados a los arrendamientos	Tabulación de los procesos contables
Objetivo Especifico 03	<i>Desarrollar un mecanismo de análisis de gestión contable eficaz para la plena implantación de la NIIF 16 en los estados financieros de una institución educativa privada de primaria en la provincia de Heredia.</i>				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento

Formato estandarizado	Se refiere a la estructura específica de un documento estandarizado que sirve como referencia para conducir una tarea	Diseño del proceso contable a seguir	Cualitativa nominal	Todos los pasos incluidos en la propuesta	Entrevistas con funcionarios clave
-----------------------	---	--------------------------------------	---------------------	---	------------------------------------

Fuente: elaboración propia, 2024

3.7 ESTRATEGIA DE ANALISIS DE LOS DATOS

Después de aplicar todos los instrumentos de recolección de información mencionados, se puede estudiar la información disponible.

Primero, la información recolectada mediante la técnica de observación se utilizará para desarrollar las conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación.

Se presentará también, un resumen de las anotaciones obtenidas durante entrevistas para resaltar puntos de interés que ayuden a llegar a conclusiones concretas y recomendaciones para complementar el estudio.

Por último, la información extraída mediante la revisión documental se reflejará en los resultados del estudio como evidencia para respaldar los sucesos dentro del trabajo de investigación y con el fin de producir conclusiones y recomendaciones.

CAPITULO IV: RESULTADOS

La sección de resultados sirve para demostrar la importancia del trabajo de investigación. En este capítulo se presentan y describen los datos obtenidos en el estudio, para su adecuada interpretación y complementación con relación a la metodología aplicada para recopilar y analizar la información obtenida durante el estudio.

4.1 CONSIDERACIONES PARA LA IMPLEMENTACION

Para aplicar la transición a los Estados Financieros de la Institución Educativa en el estudio, se toma en cuenta lo indicado por la NIIF 16- Arrendamientos, del párrafo 5c (a), inciso c, el cual establece que el arrendatario aplicara la norma a los arrendamientos de forma retroactiva, aplicando la NIC 8- Políticas Contables: cambios en las estimaciones contables y errores. Por lo tanto, todos los efectos que ocurren a raíz de la implantación se llevaran al periodo correspondiente, con el fin producir Información Financiera re expresada y comparativa al 31 de diciembre del 2024.

La NIC 8- Políticas Contables: cambios en las estimaciones contables y errores (2005) indica en el párrafo 14, inciso (b) lo siguiente:

La entidad cambiará una política contable solo si el cambio lleva a que los Estados Financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten la Situación Financiera, el Rendimiento Financiero o los Flujos de Efectivo de la entidad.

4.2 ESTADOS FINANCIEROS DE LA INSTUTUCION EDUCATVA

A continuación, se presenta una serie de documentos comparativos para mostrar el registro de la información en los Estados Financieros de los últimos tres años de la Institución Educativa en el estudio antes de la implementación de la NIIF 16:

4.2.1 Estados de Situación Financiera

El siguiente documento contiene información comparativa del Estado de Situación Financiera para el año 2022, 2023 y 2024 de la Institución Educativa antes de la implementación de la NIIF 16.

Tabla 8:
Estado de Situación Financiera antes de la NIIF 16

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX				
Estado de Situación Financiera al 1/01/2023, 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)				
	Saldo al 1/1/23	Saldo al 31/12/23	Saldo al 31/12/24	
ACTIVO				
Activo Corriente				
Efectivo y Equivalentes	125,756,328	122,660,390	129,894,853	
Inventarios Netos	4,800,541	4,180,991	3,388,560	
Inversiones Transitorias	6,707,215	4,659,391	4,014,976	
Cuentas por Cobrar	119,198,006	125,437,932	122,359,066	
Gastos Pagados por Anticipado	1,450,899	1,498,025	1,089,677	
Total Activo Corriente	257,912,989	258,436,729	260,747,132	
Activo No Corriente				
Propiedad de Inversión	125,756,900	128,734,666	133,961,536	
Propiedad Planta y Equipo	129,376,877	145,888,991	144,686,530	
Activos Intangibles	1,235,631	1,193,591	1,091,360	
Total Activo No Corriente	256,369,408	275,817,248	279,739,426	
TOTAL ACTIVO	514,282,397	534,253,977	540,486,558	
PASIVO Y PATRIMONIO				
PASIVO				
Pasivo Corto Plazo				
Gastos Acumulados por Pagar	3,545,191	3,405,995	2,172,096	
Cuentas por Pagar CP	16,800,078	17,574,431	10,014,838	
Impuestos por Pagar	2,964,500	2,569,563	2,032,635	
Provisiones	857,955	876,517	862,558	
Total Pasivo Corto Plazo	24,167,724	24,426,506	15,082,127	
Pasivo Largo Plazo				
Documentos por Pagar LP	119,906,329	117,163,001	112,014,026	
Obligaciones Financieras LP	69,936,177	66,689,379	55,116,136	
Total Pasivo Largo Plazo	189,842,506	183,852,380	167,130,162	
TOTAL PASIVO	214,010,230	208,278,886	182,212,289	
PATRIMONIO				
Capital Social	159,000,000	159,000,000	159,000,000	
Utilidades Retenidas	119,765,812	141,272,167	166,975,091	
Utilidades del Ejercicio	21,506,355	25,702,924	32,299,178	
TOTAL PATRIMONIO	300,272,167	325,975,091	358,274,269	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	514,282,397	534,253,977	540,486,558	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.2.2 Estados de Resultados

El próximo documento contiene información comparativa dentro del Estado de Resultados Integral proveniente de las operaciones de la Institución Educativa durante los periodos de 2023 y 2024 antes de aplicar la NIIF 16.

Tabla 9:

Estado de Resultados Integral antes de la NIIF 16

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX			
Estado de Resultados Integral al 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)			
		Saldo al 31/12/23	Saldo al 31/12/24
INGRESOS OPERATIVOS			
Servicios Complementarios Primaria			
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados		32,165,003	33,969,000
Sistema General de Participacion		78,056,929	92,773,146
Otros Servicios Escolares		20,450,587	19,759,790
Total Servicios Complementarios Primaria		130,672,519	146,501,936
TOTAL INGRESOS OPERATIVOS			
		130,672,519	146,501,936
GASTOS OPERATIVOS			
Gastos Administrativos		(69,764,836)	(73,805,561)
Gastos de Comercializacion		(29,033,951)	(19,936,011)
Otros Ingresos		9,336,063	8,633,910
Otros Gastos		(6,190,063)	(8,869,046)
TOTAL GASTOS OPERATIVOS		(95,652,787)	(93,976,708)
		(95,652,787)	(93,976,708)
UTILIDAD OPERACIONAL			
		35,019,732	52,525,228
OTROS GASTOS			
Ingresos Financieros		8,759,000	7,055,639
Gastos Financieros		(11,650,077)	(19,206,895)
TOTAL OTROS GASTOS		(2,891,077)	(12,151,256)
		(2,891,077)	(12,151,256)
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA			
		32,128,655	40,373,972
Impuesto Sobre la Renta(20%)		(6,425,731)	(8,074,794)
		25,702,924	32,299,178
UTILIDAD NETA			
		25,702,924	32,299,178

Fuente: elaboración propia, 2025

4.2.3 Estados de Flujo de Efectivo

A continuación, se presenta el documento que contiene la información comparativa de los Estados de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa para el año 2023 y 2024 antes de la implantación de la NIIF16.

Tabla 10:*Estado de Flujos de Efectivo antes de la NIIF 16*

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX					
Estado de Flujos de Efectivo al 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)					
		Saldo al 31/12/23	Saldo al 31/12/24		
Flujos de Efectivo y Equivalentes de Efectivo en Actividades de Operación					
Cobros a clientes		128,054,244	141,966,365		
Intereses y rendimientos recibidos		7,850,009	7,536,015		
Pagos a proveedores y otros		(18,140,910)	(23,567,390)		
Pagos a empleados		(14,909,725)	(18,936,065)		
Pagos al impuesto sobre la renta		(5,069,007)	(7,059,538)		
Pagos de intereses		(895,069)	(916,533)		
Variación de fondos restringidos para impuestos		435,637	1,435,007		
Otros cobros y pagos		1,205,810	7,033,196		
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación		98,530,989	107,491,057		
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Inversión					
Adquisición de propiedad, planta y equipo		(85,336,979)	(102,022,550)		
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación		(85,336,979)	(102,022,550)		
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Financiamiento					
Pago de obligaciones financieras		(16,289,948)	1,765,956		
Efectivo y equivalentes de Efectivo neto Provenientes de las Actividades de Financiamiento		(16,289,948)	1,765,956		
Incremento Neto de Efectivo y Equivalentes de Efectivo Durante el Periodo					
		(3,095,938)	7,234,463		
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Inicio del Periodo		125,756,328	122,660,390		
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Final del Periodo		122,660,390	129,894,853		

Fuente: elaboración propia, 2025

4.2.4 Estado de Cambios en el Patrimonio

El siguiente documento se ha utilizado para registrar información comparativa de acuerdo con los Estados de Flujo de Efectivo de la Institución Educativa de los últimos tres periodos antes de la aplicación de la NIIF 16.

Tabla 11:*Estado de Cambios en el Patrimonio antes de la NIIF 16*

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX							
Estado de Cambios en el Patrimonio al 1/01/2023, 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)							
Concepto	Saldo al 1/1/23	Incremento	Disminucion	Saldo al 31/12/23	Incremento	Disminucion	Saldo al 31/12/24
Capital Social	159,000,000	-	-	159,000,000	-	-	159,000,000
Utilidades Retenidas	119,765,812	21,506,355	-	141,272,167	25,702,924	-	166,975,091
Utilidades del Ejercicio	21,506,355	4,196,569	-	25,702,924	6,596,254	-	32,299,178
Total	300,272,167	25,702,924	-	325,975,091	32,299,178	-	358,274,269

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3 MANUAL DE CONTRATOS

Se recopiló la información de todos los contratos que la Institución Educativa maneja en función de arrendatario al 2024 para ser incluidos y codificados dentro de un manual de contratos:

Figura 12:*Manual de contratos*

CONTRATO	CODIGO
Contrato de alquiler microbus	CTO- 001
Contrato por mantenimiento zonas verdes	CTO- 002
Contrato servicios de seguridad	CTO- 003
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004
Contrato mantenimiento de equipos de computo	CTO- 005
Contrato por alquiler de camion	CTO- 006
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007
Contrato por servicios de contabilidad	CTO-008
Contrato por servicios legales	CTO-009

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3.1 Clasificación de contratos

Con la información del manual de contratos se procede a clasificar los contratos entre contratos de arrendamiento y contratos de servicio:

4.3.2 Activo identificado

Se reconoce la existencia de todo activo identificado para determinar si se cumple con los requisitos de un activo subyacente dentro del contrato respectivamente codificado.

Tabla 12:

Identificación de un activo subyacente

Contrato	Código	Identificación	¿Existe un activo subyacente?
Cotrato de alquiler microbús	CTO- 001	En el contrato se estipula el uso de una microbús	Si
Contrato por mantenimiento zonas verdes	CTO- 002	El contrato se enfoca en prestar servicios de mantenimiento	No
Contrato servicios de seguridad	CTO- 003	El cotrato ofrece una serie de servicios de seguridad	No
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	En el contrato se identifica el uso de una oficina	Si
Contrato mantenimiento de equipos de computo	CTO- 005	El contrato ofrece servicios de mantenimiento para computadoras	No
Contrato por alquiler de camión	CTO- 006	Se estipula en el contrato el uso de un camión de transporte	Si
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007	En el contrato se estipula el uso de una oficina administrativa	Si
Contrato por servicios de contabilidad	CTO-008	El contrato explica las clausulas de servicio de contaduría que requiere la institución	No
Contrato por servicios legales	CTO-009	El contrato se basa en servicios de asesoría legal de varios tipos	No

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3.3 Derecho a obtener los beneficio económicos

El párrafo B21 de la NIIF 16 (2016) dice que, para controlar el uso de un activo identificable, se requiere que un cliente (el arrendatario) tenga el derecho a obtener

sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso.

A continuación, se presenta la tabla para evaluar si la institución educativa tiene los derechos a obtener los beneficios económicos de los activos identificados mediante su uso o por un subarrendamiento:

Tabla 13:
Evaluación de los beneficios económicos

Contrato	Código	Evaluación	¿La institución tiene derecho a los beneficios económicos?
Contrato de alquiler microbús	CTO- 001	La microbús se utiliza para transportar a los estudiantes de la institución	Si
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	La bodega se utiliza para guardar equipo deportivo, de oficina y uniformes	Si
Contrato por alquiler de camión	CTO- 006	El camión se utiliza para transportar equipo de oficina de la institución educativa	Si
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007	La oficina se utiliza para conducir trabajo administrativo de publicidad	Si

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3.4 Derecho a dirigir el uso de los activos identificados

Se analizaron los activos subyacentes para decidir si se tiene el derecho a decidir el uso que se les va a dar.

El párrafo B24 de la NIIF16 (2016) dice que un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso solo si (a) el cliente (arrendatario) tiene el derecho a decidir cómo y para que propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso y (b) las decisiones relevantes sobre cómo y para que propósito se usa están predeterminadas y:

- i. El cliente tiene el derecho a operar el activo o dirigir a otros a operar el activo de la forma que determine a lo largo de todo el periodo de uso sin que el proveedor(arrendador) tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas o
- ii. El cliente diseño el activo o aspectos específicos del mismo de forma que predetermina como y para que propósito se usara el activo a lo largo de todo el periodo de uso.

Tabla 14:
Evaluación del derecho a dirigir el activo subyacente

Contrato	Código	Evaluación	¿La institución tiene derecho a decidir el uso del activo identificado?
Contrato de alquiler microbús	CTO- 001	El cliente preestablece las condiciones de uso como la cantidad de pasajeros y horarios de transporte	Si
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	El cliente controla toda operación incluyendo los ingresos y salidas dentro de la bodega	Si
Contrato por alquiler de camión	CTO- 006	La disposición del camión se determina eventualmente, cuando se necesite trasladar equipo	No
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007	La oficina se encuentra a la disposición del cliente y tiene la capacidad de hacer mejoras	Si

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3.5 Exenciones a la norma

Se aplicó el análisis respectivo para determinar si alguno de los arrendamientos aplica a la exención de reconocimiento basándose en el plazo de arrendamiento y valor del activo subyacente:

Tabla 15:*Exenciones al reconocimiento de la norma*

Contrato	Código	¿El arrendamiento es menor a 12 meses?	¿El activo subyacente es de bajo valor?	¿Aplica la exención?
Contrato de alquiler microbús	CTO- 001	SI	No	Si
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	No	No	No
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007	No	No	No

Fuente: elaboración propia, 2025

4.3.6 Determinación de la renta fija

Con el fin de realizar el cálculo de Valor Presente de las cuotas futuras para los arrendamientos con activos identificados, se verifica que el importe mensual desembolsado no está siendo afectado por algún factor que impida procesar dicho cálculo.

Tabla 16:*Determinación de la renta fija*

Contrato	Código	Evaluación	El gasto por la cuota mensual es fijo
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	Por este contrato se paga una cuota mensual de 250,000	Si
Contrato alquiler de oficina	CTO- 007	Por este contrato se paga una cuota mensual de 100,000	Si

Fuente: elaboración propia, 2025

Posterior a evaluar los gastos mensuales, se demostró que hay dos arrendamientos que cumplen con los criterios establecidos por la NIIF 16 de reconocimiento, mientras que el resto de los contratos se llevan a gastos a como se van prestando los servicios a través del tiempo.

4.4 TRATAMIENTO CONTABLE NIC 17

Para integrar los procesos solicitados por la NIIF 16, se presenta el tratamiento contable que se llevó a cabo originalmente acatando los pasos de la NIC 17 para el registro de los contratos de arrendamiento o que contienen un arrendamiento, seguido por la presentación del registro contable de los mismos contratos bajo la nueva normativa.

4.4.1 Contrato por alquiler de bodega (Código CTO- 004)

Después de las evaluaciones respectivas, se ha concluido que el activo identificado se trata de una bodega, de la cual la institución educativa puede obtener todos los beneficios económicos y decidir el uso del activo durante el plazo del arrendamiento.

4.4.2 Tratamiento contable de acuerdo con la NIC 17 para el contrato (Código CTO- 004)

4.4.3 Detalles del contrato

A continuación, se produce un cuadro que contiene la información vital las condiciones importantes de contrato de (CTO- 004) de arrendamiento. El activo subyacente consiste de una bodega de 300 metros cuadrados que es usada para guardar diferentes artículos incluyendo, pero no limitado a equipo de oficina, computadoras, uniformes, equipos deportivos, herramientas y libros.

Figura 13:

Detalles del contrato (CTO- 004)

Contrato CTO- 004	
Activo identificado	Bodega
Fecha de inicio	1/1/2022
Cuota mensual	250,000
Cuota anual	3,000,000
Plazo	10 años

Fuente: elaboración propia, 2025

4.4.4 Registro de los costos fijos del contrato (CTO- 004)

Posteriormente, con la información básica del arrendamiento se construye una tabla de amortización para registrar el gasto fijo del Contrato (CTO- 004) de la bodega según lo que pide la NIC 17.

Tabla 17:

Registro de los gastos fijos del arrendamiento (CTO- 004)

#	Año	Saldo inicial	Cuota anual	Saldo final
1	2022	30,000,000.00	3,000,000.00	27,000,000.00
2	2023	27,000,000.00	3,000,000.00	24,000,000.00
3	2024	24,000,000.00	3,000,000.00	21,000,000.00
4	2025	21,000,000.00	3,000,000.00	18,000,000.00
5	2026	18,000,000.00	3,000,000.00	15,000,000.00
6	2027	15,000,000.00	3,000,000.00	12,000,000.00
7	2028	12,000,000.00	3,000,000.00	9,000,000.00
8	2029	9,000,000.00	3,000,000.00	6,000,000.00
9	2030	6,000,000.00	3,000,000.00	3,000,000.00
10	2031	3,000,000.00	3,000,000.00	-
			30,000,000.00	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.4.5 Asientos de diario Contrato (Código CTO- 004)

A partir de la información presentada en la tabla de amortización anterior, se pueden registrar los asientos de diario referentes al contrato de arrendamiento (CTO- 004) de la bodega.

Ciclo 2022

Figura 14:

Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2022

Asientos de diario al 31/12/ 2022		Debe	Haber
Gastos por arrendamiento		3,000,000.00	
Efectivo y equivalentes			3,000,000.00
Se hace el registro por el gasto de arrendamiento operativo 2022			
1			

Fuente: elaboración propia, 2025

Ciclo 2023

Figura 15:

Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2023

Asientos de diario al 31/12/ 2023		Debe	Haber
Gastos por arrendamiento		3,000,000.00	
Efectivo y equivalentes			3,000,000.00
Se hace el registro por el gasto de arrendamiento operativo 2023			
<u>2</u>			

Fuente: elaboración propia, 2025

Ciclo 2024

Figura 16:

Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2024

Asientos de diario al 31/12/ 2024		Debe	Haber
Gastos por arrendamiento		3,000,000.00	
Efectivo y equivalentes			3,000,000.00
Se hace el registro por el gasto de arrendamiento operativo 2024			
<u>3</u>			

Fuente: elaboración propia, 2025

Se registra un gasto fijo de acuerdo con la NIC 17 por los tres años del plazo del arrendamiento (CTO- 004) de la bodega para los ciclos fiscales del 2022, 2023 y 2024.

4.4.6 Contrato de alquiler de oficina (Código CTO- 007)

Después de las evaluaciones respectivas, se ha concluido que el activo identificado es una oficina corporativa, de la cual la institución educativa puede obtener todos los beneficios económicos y decidir el uso del activo durante el plazo del arrendamiento.

4.4.7 Tratamiento contable de acuerdo con la NIC 17 contrato (Código CTO- 007)

4.4.8 Detalles del contrato

A continuación, se demuestra un cuadro que contiene la información vital y características básicas del contrato de arrendamiento (CTO- 007). El activo identificado en el contrato es una oficina que se habilita con fines de mercadeo y publicidad.

Figura 17:

Detalles del contrato (CTO- 007)

Contrato CTO- 007	
Activo identificado	Oficina
Fecha de inicio	1/1/2024
Cuota mensual	100,000
Cuota anual	1,200,000
Plazo	5 años

Fuente: elaboración propia, 2025

4.4.9 Registro de los gastos fijos del contrato (CTO- 007)

Se construye una tabla de amortización para registrar el gasto fijo del contrato (CTO- 007) de arrendamiento de la oficina según lo que pide la NIC 17.

Tabla 18:

Registro de los gastos fijos del contrato (CTO- 007)

#	Año	Saldo inicial	Cuota anual	Saldo final
1	2024	6,000,000.00	1,200,000.00	4,800,000.00
2	2025	4,800,000.00	1,200,000.00	3,600,000.00
3	2026	3,600,000.00	1,200,000.00	2,400,000.00
4	2027	2,400,000.00	1,200,000.00	1,200,000.00
5	2028	1,200,000.00	1,200,000.00	-
			6,000,000.00	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.4.10 Asientos de diario Contrato (Código CTO- 007)

A partir de la información presentada en la tabla anterior, se pueden registrar los asientos de diario referentes al arrendamiento (CTO- 007) de la oficina de acuerdo con lo que pide la NIC 17.

Ciclo 2024

Figura 18:

Asiento de diario según la NIC 17 al final del 2024

Asientos de diario al 31/12/ 2024		Debe	Haber
Gastos por arrendamiento		1,200,000.00	
Efectivo y equivalentes			1,200,000.00
Se hace el registro por el gasto de arrendamiento operativo 2024			
4			

Fuente: elaboración propia, 2025

En los dos casos, se puede notar que aplicando la NIC 17, el arrendatario solo debe de registrar un gasto lineal durante el plazo de los arrendamientos sin tener que incluir nuevas partidas en el Estado de Situación Financiera de la Institución Educativa.

4.5 INICIO A LA IMPLEMENTACION NIIF 16

Después de verificar que la institución educativa cuenta con dos contratos que contienen arrendamientos operativos, se contactaron a las personas responsables de la manejar la presentación de la información financiera de la institución educativa, con el fin de obtener los datos importantes para la determinación de la tasa de descuento que se aplica para traer las cuotas futuras de los arrendamiento al valor presente. Para fines prácticos de la investigación, se decidió aplicar una tasa implícita de arrendamiento para el primer contrato (Código CTO- 004) y en el caso del segundo contrato (Código CTO- 007) se utilizó una tasa incremental de los préstamos del arrendatario.

4.5.1 Descifrando la tasa de descuento

Los arrendamientos están sujetos a una tasa de descuento. Bajo la NIIF 16, la tasa de descuento ayuda a determinar el valor presente de los pagos futuros de un arrendamiento que son necesarios para establecer el monto del pasivo por arrendamiento que se produce. La tasa de descuento también es indispensable para que el arrendador pueda clasificar un arrendamiento y logre medir su inversión neta en un contrato. El arrendatario puede descontar los pagos de arrendamiento utilizando una tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre y cuando esta se pueda determinar fácilmente, De lo contrario el arrendatario tendría que aplicar una tasa incremental por los préstamos.

Para cada arrendamiento identificado, el arrendatario debe asignar una tasa de descuento bajo el método contable de la NIIF 16. Sin embargo, podrían surgir algunas condiciones en las que no es necesario cumplir con esta regla. Por ejemplo:

- Cuando los pagos por arrendamiento son variables y cambian constantemente con relación a la producción o las ventas de una empresa.
- Cuando todos los pagos por arrendamiento se otorgan en la fecha de inicio del contrato o antes.
- Cuando se trata de un arrendamiento de corto plazo o el activo subyacente es de bajo valor.

4.5.2 Tasa de interés implícita de arrendamiento aplicada al contrato (CTO- 004)

En la NIIF 16, se define la tasa de interés implícita en el arrendamiento como la tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los pagos de arrendamiento y (b) el valor residual no

garantizado con la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Si la institución deseara comprar el activo subyacente en el contrato, tendría que desembolsar 21,000,000 más IVA por lo que decide que es más favorable adquirir el arrendamiento.

Figura 19:

Aspectos clave para aplicar la tasa de interés implícita

Planteo tasa de interes implicita	
(a) Pago del arrendamiento	30,000,000
(b) Valor residual no garantizado	0
(i) Valor razoable del activo	21,000,000
(ii) Costo directo inicial	0

Fuente: elaboración propia, 2025

Para conducir una operación simple con fin de determinar la tasa de interés implícita del contrato (CTO- 004) se puede aplicar el cálculo siguiente:

Figura 20:

Cálculo para la tasa de interés implícita

Operacion tasa de interes implicita	
Renta anual	3,000,000
Años de arrendamiento	10
Suma de pagos minimos (3,000,000 x 10)	30,000,000
Valor de mercado del activo	21,000,000
Interes implicito total (30,000 - 21,000,000)	9,000,000
Tasa de interes efectiva (9,000,000 /21,000,000)	42.86%
Tasa deinteres implicita anual(42.86% / 10)	4.29%

Fuente: elaboración propia, 2025

Se establece a partir de estos cálculos, que la tasa de interés implícita para el contrato (CTO-004) de arrendamiento de la bodega es de 4.29%

4.5.3 Tasa incremental de los préstamos del arrendatario aplicada al contrato (CTO- 007)

La tasa de interés implícita funciona de la misma manera para arrendatarios y arrendadores. Debido a que la interpretación de esta tasa se apoya en gran parte en los costos directos iniciales del arrendador, con frecuencia es difícil o imposible para un arrendatario reconocer con facilidad la tasa implícita de un arrendamiento. La falta de información sobre tal aspecto y otros como el valor de mercado y valor residual de un activo subyacente sugieren que la tasa implícita de arrendamiento solo debe usarse en casos donde esta tasa pueda ser fácilmente determinable.

Con frecuencia, un arrendatario opta por contratar a un experto en valuaciones para poder definir la tasa de interés implícita de un arrendamiento. Debido a que el juicio profesional requerido está sujeto a los criterios personales de cada experto, se podría concluir que una tasa implícita establecida por expertos no califica como fácilmente determinable.

Por otra parte, si la tasa de interés implícita en un arrendamiento depende del uso de estimaciones y supuestos significativos, el arrendatario puede concluir que dicha tasa no es fácilmente determinable.

Para tales casos, el arrendatario puede aplicar la tasa incremental de los préstamos. Este tipo de tasa refleja aspectos que afectan el arrendamiento como:

- El plazo de arrendamiento.
- El importe financiero para el arrendatario.
- La calidad de la garantía. El riesgo crediticio del arrendatario y
- El entorno económico.

La tasa incremental de los préstamos se puede aplicar utilizando indicadores del banco central y otras fuentes de información en el territorio. Si un arrendatario tiene préstamos directos, la tasa de interés efectiva de los préstamos puede usarse como punto de referencia para establecer una tasa incremental de los préstamos. Existen casos en los que un arrendatario utiliza la contabilidad de arrendamientos de un portafolio con varios contratos con características similares para establecer una tasa incremental.

La NIIF 16 define la tasa incremental de los préstamos del arrendatario como el monto que un arrendatario tendría que pagar en un préstamo por el importe necesario para obtener un activo de valor equivalente al activo por derecho de uso, en un entorno económico y con un plazo y garantía similar.

Con esta información presentada, se aplicó una tasa incremental de los préstamos del arrendatario para el contrato de arrendamiento (Código CTO-007). Se obtuvo la información de un banco estatal sobre el interés pertinente a un préstamo para adquirir un activo fijo de similar valor, y con un periodo contractual parecido. La tasa incremental de los préstamos identificada es de 11.80%

4.6 TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN NIIF 16 CONTRATO (CTO- 004)

Para empezar a registrar la información financiera del contrato de arrendamiento (código CTO- 004) de la bodega, se presenta a continuación, la tabla que demuestra la información vital para poder procesar la contabilidad de acuerdo con lo que pide la NIIF 16:

Figura 21:

Datos para registrar el contrato (CTO- 004) de la bodega según la NIIF 16

Contrato	Codigo	Tasa de descuento anual	Plazo contractual (años)	Plazo de renovacion	plazo de calculo
Contrato por alquiler de bodega	CTO- 004	4.29%	10	0	10

Fuente: elaboración propia, 2025

4.6.1 Cálculo del valor presente de las cuotas del contrato (Código CTO- 004)

A continuación, se demuestra la fórmula aplicada para calcular el Valor Presente que tiene al día en que se hace el cálculo, el flujo de efectivo que se compromete en el futuro:

Figura 22:

Fórmula para el valor presente (CTO- 004)

CALCULO VALOR PRESENTE	
$VP = \frac{VF}{(1 + r)^n}$	
VP =	Valor Presente
VF =	Valor Futuro
r =	Tasa anual
n =	Año

Fuente: elaboración propia, 2025

4.6.2 Tabla de cálculo del valor presente Contrato (Código CTO- 004)

Se diseña una tabla para calcular el valor presente de los flujos de efectivo futuros del arrendamiento (CTO- 004) de la bodega aplicando la tasa de descuento anteriormente establecida.

Tabla 19:

Cálculo del valor presente para el contrato (CTO- 004)

#	Año	Cuota anual	Tasa anual	Valor Presente
1	2022	3,000,000.00	4.29%	2,876,594
2	2023	3,000,000.00	4.29%	2,758,265
3	2024	3,000,000.00	4.29%	2,644,803
4	2025	3,000,000.00	4.29%	2,536,008
5	2026	3,000,000.00	4.29%	2,431,688
6	2027	3,000,000.00	4.29%	2,331,660
7	2028	3,000,000.00	4.29%	2,235,747
8	2029	3,000,000.00	4.29%	2,143,779
9	2030	3,000,000.00	4.29%	2,055,594
10	2031	3,000,000.00	4.29%	1,971,036
				23,985,172

Fuente: elaboración propia, 2025

4.6.3 Control del activo por derecho de uso contrato (Código CTO- 004)

Una vez que se ha calculado el valor presente de los flujos de efectivo futuros del contrato de arrendamiento (CTO- 004) de la bodega, se puede hacer una tabla de amortización donde se va registrando el gasto por depreciación proveniente del Activo por Derecho de Uso que se debe de reconocer de acuerdo con los requisitos establecidos por la NIIF 16.

Tabla 20:

Gastos por depreciación del activo por derecho de uso (CTO- 004)

#	Año	Saldo Inicial	Depreciacion	Saldo Final
1	2022	23,985,172	2,398,517	21,586,655
2	2023	21,586,655	2,398,517	19,188,138
3	2024	19,188,138	2,398,517	16,789,621
4	2025	16,789,621	2,398,517	14,391,103
5	2026	14,391,103	2,398,517	11,992,586
6	2027	11,992,586	2,398,517	9,594,069
7	2028	9,594,069	2,398,517	7,195,552
8	2029	7,195,552	2,398,517	4,797,034
9	2030	4,797,034	2,398,517	2,398,517
10	2031	2,398,517	2,398,517	0
			23,985,172	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.6.4 Control del pasivo por arrendamiento contrato (Código CTO- 004)

Una vez establecido el Valor Presente de los Flujos de Efectivo futuros del contrato de arrendamiento (CTO- 004) de la bodega, se procede a presentar una tabla de amortización para registrar los gastos financieros provenientes del Pasivo por Arrendamiento que se debe de reconocer de acuerdo con los requisitos exigidos por la NIIF 16.

Tabla 21:*Gastos financieros del Pasivo por Arrendamiento Contrato (CTO- 004)*

#	Año	Saldo Inicial	Cuota	Interes	Amortizacion	Saldo Final
1	2022	23,985,172	3,000,000	1,028,964	1,971,036	22,014,136
2	2023	22,014,136	3,000,000	944,406	2,055,594	19,958,543
3	2024	19,958,543	3,000,000	856,221	2,143,779	17,814,764
4	2025	17,814,764	3,000,000	764,253	2,235,747	15,579,018
5	2026	15,579,018	3,000,000	668,340	2,331,660	13,247,357
6	2027	13,247,357	3,000,000	568,312	2,431,688	10,815,669
7	2028	10,815,669	3,000,000	463,992	2,536,008	8,279,661
8	2029	8,279,661	3,000,000	355,197	2,644,803	5,634,859
9	2030	5,634,859	3,000,000	241,735	2,758,265	2,876,594
10	2031	2,876,594	3,000,000	123,406	2,876,594	0
			30,000,000	6,014,828	23,985,172	

*Fuente: elaboración propia, 2025***4.6.5 Asientos contables según la NIIF 16 para el registro del contrato (Código CTO- 004)**

A continuación, se presentan los asientos de diario relacionados al reconocimiento inicial y posterior del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento pertinentes al contrato (CTO- 004) de la bodega de acuerdo con lo que pide la NIIF 16.

4.6.6 Reconocimiento inicial contrato (Código CTO- 004)**Ciclo 2022****Figura 23:***Asiento de ajuste por el reconocimiento inicial (CTO- 004)*

Asientos de ajuste al 31/12/2022		Debe	Haber
Activo por derecho de uso		23,985,172	
Pasivo por arrendamiento			23,985,172
Reconocimiento inicial del activo por derecho de uso			
5			

Fuente: elaboración propia, 2025

4.6.7 Reconocimiento posterior contrato (Código CTO- 004)

Figura 24:

Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2022

Asientos de ajuste al 31/12/2022		Debe	Haber
Gasto por depreciacion Activo por Derecho de Uso		2,398,517	
Depreciacion Acumulada			2,398,517
Gastos Administrativos		2,398,517	
Carga Imputable			2,398,517
Registro del gasto y destino de la depreciacion activo por derecho de uso			
	<u>6</u>		
Gastos por intereses Pasivo por Arrendamiento		1,028,964	
Pasivo por Arrendamiento- Intereses			1,028,964
Gastos Financieros		1,028,964	
Carga Imputable			1,028,964
Registro del gasto financiero producido por el pasivo por arrendamiento			
	<u>7</u>		
Pasivo por Derecho de Uso- Intereses		1,028,964	
Pasivo por Derecho de Uso		1,971,036	
Efectivo y Equivalentes			3,000,000
Registro del pago de la primera cuota del arrendamiento al 31/12/2022			
	<u>8</u>		

Fuente: elaboración propia, 2025

Ciclo 2023

Figura 25:

Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2023

Asientos de ajuste al 31/12/2023		Debe	Haber
Gasto por depreciacion Activo por Derecho de Uso		2,398,517	
Depreciacion Acumulada			2,398,517
Gastos Administrativos		2,398,517	
Carga Imputable			2,398,517
Registro del gasto y destino de la depreciacion activo por derecho de uso			
	<u>9</u>		
Gastos por intereses Pasivo por Arrendamiento		944,406	
Pasivo por Arrendamiento- Intereses			944,406
Gastos Financieros		944,406	
Carga Imputable			944,406
Registro del gasto financiero producido por el pasivo por arrendamiento			
	<u>10</u>		
Pasivo por Derecho de Uso- Intereses		944,406	
Pasivo por Derecho de Uso		2,055,594	
Efectivo y Equivalentes			3,000,000
Registro del pago de la primera cuota del arrendamiento al 31/12/2023			
	<u>11</u>		

Fuente: elaboración propia, 2025

Ciclo 2024

Figura 26:

Asientos de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 004) al final del 2024

Asientos de ajuste al 31/12/2024		Debe	Haber
Gasto por depreciacion Activo por Derecho de Uso		2,398,517	
Depreciacion Acumulada			2,398,517
Gastos Administrativos		2,398,517	
Carga Imputable			2,398,517
Registro del gasto y destino de la depreciacion activo por derecho de uso			
	<u>12</u>		
Gastos por intereses Pasivo por Arrendamiento		856,221	
Pasivo por Arrendamiento- Intereses			856,221
Gastos Financieros		856,221	
Carga Imputable			856,221
Registro del gasto financiero producido por el pasivo por arrendamiento			
	<u>13</u>		
Pasivo por Derecho de Uso- Intereses		856,221	
Pasivo por Derecho de Uso		2,143,779	
Efectivo y Equivalentes			3,000,000
Registro del pago de la primera cuota del arrendamiento al 31/12/2024			
	<u>14</u>		

Fuente: elaboración propia, 2025

Se han registrado los asientos contables para el reconocimiento inicial y posterior del Activo por Derecho de Uso y el Pasivo por Arrendamiento con relación al Activo Identificado en el contrato (CTO- 004) de la bodega. También se ha registrado un gasto administrativo proveniente de la amortización del Activo Subyacente, ya que el activo subyacente no está directamente vinculado a las operaciones económicas habituales de la institución educativa. Además, se ha registrado un gasto financiero proveniente de la amortización por el pago del Pasivo por Derecho de Uso del Activo Subyacente.

4.7 TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN NIIF 16 CONTRATO (CODIGO CTO- 007)

Para empezar a registrar la información financiera del contrato (código CTO- 007), se presenta a continuación, la tabla que demuestra la información vital para poder procesar la contabilidad de acuerdo con lo que pide la NIIF 16:

Figura 27:

Datos para registrar el contrato (CTO- 007) de la oficina según la NIIF 16

Contrato	Codigo	Tasa de descuento anual	Plazo contractual (años)	Plazo de renovacion	Plazo de calculo
Contrato alquiler de oficina	CTO-007	11.80%	5	0	5

Fuente: elaboración propia, 2025

4.7.1 Cálculo del valor presente de las cuotas del contrato (Código CTO- 007)

A continuación, se presenta la tabla para calcular el Valor Presente que tiene al día en que se hace el cálculo, el flujo de efectivo que se compromete en el futuro con relación al contrato de arrendamiento (CTO- 007) de la oficina.

4.7.2 Tabla de cálculo del valor presente Contrato (Código CTO- 007)

Se diseña una tabla para calcular el valor presente de los flujos de efectivo futuros del arrendamiento (CTO- 007) de la oficina, aplicando la tasa de descuento anteriormente establecida.

Tabla 22:

Cálculo del valor presente para el contrato (CTO- 007)

#	Año	Cuota anual	Tasa anual	Valor Presente
1	2024	1,200,000	11.80%	1,073,345
2	2025	1,200,000	11.80%	960,058
3	2026	1,200,000	11.80%	858,728
4	2027	1,200,000	11.80%	768,093
5	2028	1,200,000	11.80%	687,025
				4,347,250

Fuente: elaboración propia, 2025

4.7.3 Control del activo por derecho de uso contrato (Código CTO- 007)

Después de hacer el cálculo del Valor Presente de los Flujos de Efectivo futuros relacionados al contrato (CTO- 007) de la oficina, se puede hacer una tabla de amortización para registrar el gasto por depreciación proveniente del Activo por Derecho de Uso que se reconoce de acuerdo con los requisitos establecidos por la NIIF 16.

Tabla 23:*Gastos por depreciación del activo por derecho de uso (CTO- 007)*

#	Año	Saldo Inicial	Depreciacion	Saldo Final
1	2024	4,347,250	869,450	3,477,800
2	2025	3,477,800	869,450	2,608,350
3	2026	2,608,350	869,450	1,738,900
4	2027	1,738,900	869,450	869,450
5	2028	869,450	869,450	-
			4,347,250	

*Fuente: elaboración propia. 2025***4.7.4 Control del pasivo por arrendamiento contrato (Código CTO- 007)**

Una vez establecido el Valor Presente de los Flujos de Efectivo futuros del contrato de arrendamiento (CTO- 007) de la oficina, se desarrolla una tabla de amortización para registrar los gastos financieros provenientes del Pasivo por Arrendamiento que se debe de reconocer de acuerdo con los requisitos exigidos por la NIIF 16.

Tabla 24:*Gastos financieros del Pasivo por Arrendamiento Contrato (CTO- 007)*

#	Año	Saldo Inicial	Cuota	Interes	Amortizacion	Saldo Final
1	2024	4,347,250	1,200,000	512,975	687,025	3,660,225
2	2025	3,660,225	1,200,000	431,907	768,093	2,892,132
3	2026	2,892,132	1,200,000	341,272	858,728	2,033,404
4	2027	2,033,404	1,200,000	239,942	960,058	1,073,345
5	2028	1,073,345	1,200,000	126,655	1,073,345	-
			6,000,000	1,652,750	4,347,250	

*Fuente: elaboración propia, 2025***4.7.5 Asientos contables según la NIIF 16 para el registro del contrato (Código CTO- 007)**

A continuación, se presentan los asientos de diario relacionados al reconocimiento inicial y posterior del Activo por Derecho de Uso y el Pasivo por Arrendamiento pertinentes al contrato (CTO- 007) de la oficina, de acuerdo con lo que pide la NIIF 16.

4.7.6 Reconocimiento inicial contrato (Código CTO- 007)

Ciclo 2024

Figura 28:

Asiento de ajuste para el reconocimiento inicial (CTO- 007)

Asientos de ajuste al 31/12/2024		Debe	Haber
Activo por derecho de uso		4,347,250	
Pasivo por arrendamiento			4,347,250
Reconocimiento inicial del activo por derecho de uso contrato CTO- 007			
	15		

Fuente: elaboración propia, 2025

4.7.7 Reconocimiento posterior contrato (Código CTO- 007)

Figura 29:

Asiento de ajuste para el reconocimiento posterior (CTO- 007) al final del 2024

Asientos de ajuste al 31/12/2024		Debe	Haber
Gastos por depreciacion Activo por Derecho de Uso		869,450	
Depreciacion Acumulada			869,450
Gastos de Comercializacion		869,450	
Carga Imputable			869,450
Registro del gasto y destino de la depreciacion activo por derecho de uso			
	16		
Gastos por intereses Pasivo por Arrendamiento		512,975	
Pasivo por Arrendamiento- Intereses			512,975
Gastos Financieros		512,975	
Carga Imputable			512,975
Registro del gasto financiero producido por el pasivo por arrendamiento			
	17		
Pasivo por Derecho de Uso- Intereses		512,975	
Pasivo por Derecho de Uso		687,025	
Efectivo y Equivalentes			1,200,000
Registro del pago de la primera cuota del arrendamiento al 31/12/2024			
	18		

Fuente: elaboración propia, 2025

Se han registrado los asientos contables para el reconocimiento inicial y posterior del Activo por Derecho de Uso y el Pasivo por Arrendamiento con relación al Activo Identificado en el contrato (CTO- 007) de la oficina. También se ha registrado un gasto de comercialización proveniente de la amortización del Activo por Derecho de Uso, ya que el activo subyacente se

utiliza principalmente para implementar estrategias de mercadeo y publicidad. Además, se ha registrado un gasto financiero proveniente de la amortización por el pago del Pasivo por Derecho de Uso del Activo Subyacente en el contrato.

4.8 EFECTOS DE LA IMPLEMENTACION NIIF 16 EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Se desarrollaron los documentos comparativos con base a la NIC 17 y lo que exige la NIIF 16 para el registro de los arrendamientos operativos de la Institución Educativa dentro de los Estados Financieros para los periodos de 2022, 2023 y 2024.

4.8.1 Estructuración de los ajustes por la adopción de la NIIF 16 en los Estados Financieros

El próximo paso requiere desarrollar los documentos comparativos para expresar los ajustes que deben de registrar en los Estados Financieros de la Institución Educativa durante los últimos tres años. Los ajustes se registran dentro del Estado de Situación Financiera, el Estado de resultados, Estados de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Patrimonio.

4.8.2 Ajustes a los Estados de Situación Financiera

A continuación, se muestra el documento comparativo expresando los ajustes que se deben de reconocer en el Estado de Situación Financiera para aplicar la NIIF 16 a los arrendamientos de la institución educativa. En este documento se aprecian los saldos de acuerdo con la NIC 17, la NIIF 16 y los ajustes necesarios para la implementación de la nueva normativa durante los periodos de 1/01/23, 31/12/23 y 31/12/24.

Tabla 25:
Ajustes a los Estados de Situación Financiera

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX									
Ajustes por la Adopción de la NIIF 16 en los Estados de Situación Financiera al 1/01/2023, 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)									
	Saldos al 1 de enero de 2023			Saldos al 31 de diciembre de 2023			Saldos al 31 de diciembre de 2024		
	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16
ACTIVO									
Activo Corriente									
Efectivo y Equivalentes de Efectivo	(3,000,000)	(3,000,000)	-	(6,000,000)	(6,000,000)	-	(10,200,000)	(10,200,000)	-
Total Activo Corriente	(3,000,000)	(3,000,000)	-	(6,000,000)	(6,000,000)	-	(10,200,000)	(10,200,000)	-
Activo No Corriente									
Activo por Derecho de Uso	-	21,586,655	21,586,655	-	19,188,138	19,188,138	-	20,267,421	20,267,421
Total Activo No Corriente	-	21,586,655	21,586,655	-	19,188,138	19,188,138	-	20,267,421	20,267,421
TOTAL ACTIVO	(3,000,000)	18,586,655	21,586,655	(6,000,000)	13,188,138	19,188,138	(10,200,000)	10,067,421	20,267,421
PASIVO Y PATRIMONIO									
PASIVO									
Pasivo Corto Plazo									
Pasivo por Arrendamiento a Corto Plazo	-	1,540,990	1,540,990	-	1,596,683	1,596,683	-	2,791,749	2,791,749
Total Pasivo Corto Plazo	-	1,540,990	1,540,990	-	1,596,683	1,596,683	-	2,791,749	2,791,749
Pasivo Largo Plazo									
Pasivo por Arrendamiento a Largo Plazo	-	20,473,147	20,473,147	-	18,361,859	18,361,859	-	18,683,241	18,683,241
Total Pasivo Largo Plazo	-	20,473,147	20,473,147	-	18,361,859	18,361,859	-	18,683,241	18,683,241
TOTAL PASIVO	-	22,014,136	22,014,136	-	19,958,543	19,958,543	-	21,474,990	21,474,990
PATRIMONIO									
Utilidades Retenidas				(3,000,000)	(3,427,481)	(427,481)	(6,000,000)	(6,770,405)	(770,405)
Utilidades del Ejercicio	(3,000,000)	(3,427,481)	(427,481)	(3,000,000)	(3,342,924)	(342,924)	(4,200,000)	(4,637,164)	(437,164)
TOTAL PATRIMONIO	(3,000,000)	(3,427,481)	(427,481)	(6,000,000)	(6,770,405)	(770,405)	(10,200,000)	(11,407,569)	(1,207,569)
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	(3,000,000)	18,586,655	21,586,655.09	(6,000,000)	13,188,138	19,188,138	(10,200,000)	10,067,421	20,267,421

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.3 Ajustes a los Estados de Resultados Integrales

A continuación, se muestra el documento comparativo expresando los ajustes que se deben de reconocer en el Estado de Resultados Integral para aplicar la NIIF 16 a los arrendamientos de la institución educativa. En este documento se aprecian los saldos de acuerdo con la NIC 17, la NIIF 16 y los ajustes necesarios para la implementación de la nueva normativa durante los periodos de 31/12/23 y 31/12/24.

Tabla 26:**Ajustes a los Estados de Resultados Integrales**

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX						
Ajustes por la Adopción de la NIIF 16 en los Estados de Resultados Integrales al 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)						
	Saldos al 31 de diciembre de 2023			Saldos al 31 de diciembre de 2024		
	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16
INGRESOS OPERATIVOS						
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados	-	-	-	-	-	-
Sistema General de Participacion	-	-	-	-	-	-
Otros Servicios Escolares	-	-	-	-	-	-
TOTAL INGRESOS OPERATIVOS	-	-	-	-	-	-
GASTOS OPERATIVOS						
Gastos Administrativos	(3,000,000)	(2,398,517)	601,483	(3,000,000)	(2,398,517)	601,483
Gastos de Comercializacion	-	-	-	(1,200,000)	(869,450)	330,550
TOTAL GASTOS OPERATIVOS	(3,000,000)	(2,398,517)	601,483	(4,200,000)	(3,267,967)	932,033
UTILIDAD OPERACIONAL	(3,000,000)	(2,398,517)	601,483	(4,200,000)	(3,267,967)	932,033
OTROS GASTOS						
Gastos Financieros	-	(944,406)	(944,406)	-	(1,369,196)	(1,369,196)
TOTAL OTROS GASTOS	-	(944,406)	(944,406)	-	(1,369,196)	(1,369,196)
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	(3,000,000)	(3,342,923)	(342,923)	(4,200,000)	(4,637,163)	(437,163)
Impuesto Sobre la Renta Corriente	-	-	-	-	-	-
Impuesto Sobre la Renta Diferido	-	-	-	-	-	-
UTILIDAD NETA	(3,000,000)	(3,342,923)	(342,923)	(4,200,000)	(4,637,163)	(437,163)

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.4 Ajustes a los Estados de Flujos de Efectivo

A continuación, se muestra el documento comparativo expresando los ajustes que se deben de reconocer en el Estado de Flujos de Efectivo para aplicar la NIIF 16 a los arrendamientos de la institución educativa. En este documento se aprecian los saldos de acuerdo con la NIC 17, la NIIF 16 y los ajustes necesarios para la implementación de la nueva normativa durante los periodos de 31/12/23 y 31/12/24.

Tabla 27:
Ajustes a los Estados del Flujos de Efectivo

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX						
Ajustes por la Adopción de la NIIF 16 en los Estados de Flujos de Efectivo al 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)						
	Saldos al 31 de diciembre de 2023			Saldos al 31 de diciembre de 2024		
	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16	Saldos según la NIC 17	Saldos según la NIIF 16	Ajustes según la NIIF 16
Flujos de Efectivo y Equivalentes de Efectivo en Actividades de Operación						
Cobros a clientes	-	-	-	-	-	-
Intereses y rendimientos recibidos	-	-	-	-	-	-
Pagos a proveedores y otros	(3,000,000)		3,000,000	(4,200,000)		4,200,000
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación	(3,000,000)	-	3,000,000	(4,200,000)	-	4,200,000
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Financiamiento						
Pago de Pasivo por Arrendamiento	-	(2,055,594)	(2,055,594)		(2,830,804)	(2,830,804)
Pago de Intereses Pasivo por Arrendamiento	-	(944,406)	(944,406)		(1,369,196)	(1,369,196)
Pago de obligaciones Financieras	-	-	-	-	-	-
Efectivo y equivalentes de Efectivo neto Provenientes de las Actividades de Financiamiento	-	(3,000,000)	(3,000,000)	-	(4,200,000)	(4,200,000)
Incremento Neto de Efectivo y Equivalentes de Efectivo Durante el Periodo	(3,000,000)	(3,000,000)	-	(4,200,000)	(4,200,000)	-
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Final del Periodo	(3,000,000)	(3,000,000)	-	(4,200,000)	(4,200,000)	-

Fuente: elaboración propia, 2025

Al final de cada ciclo fiscal, se debe de cumplir con la obligación tributaria correspondiente a las utilidades de la empresa. Este proceso requiere el reconocimiento del impuesto corriente que se debe de pagar cada año de acuerdo con la ley del impuesto sobre la renta y (Ley 7092) y también se debe de registrar un monto por el impuesto diferido del impuesto sobre la renta de acuerdo con la NIC 12 del Impuesto Sobre las Ganancias.

Para declarar el Impuesto Sobre la renta ante la Administración Tributaria y hacer el registro adecuado del Impuesto Corriente, cada año la Institución Educativa debe de presentar una Conciliación Fiscal. El reconocimiento de arrendamientos operativos bajo la NIIF 16 puede causar diferencias entre la base contable y la base fiscal en las cuentas de Estado de Situación Financiera. Las diferencias temporales que se producen cada año por el registro de los arrendamientos de acuerdo con la NIIF 16 producen Activos y Pasivos Diferidos. Estos activos y pasivos componen

los elementos necesarios para registrar un monto cada año del Efecto del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

4.8.5 Conciliación Fiscal 2022

A continuación, se aprecia la tabla que contiene la información de la Conciliación Fiscal del año 2022 de la Institución Educativa que se necesita para cumplir con la obligación tributaria correspondiente al año en cuestión.

Tabla 28:

Cálculo del impuesto corriente al 2022

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX			
Conciliación Fiscal 1/01/2023			
	NIC 17	NIIF 16	
Conciliación Fiscal 1/01/2023			
Utilidad Contable	26,882,944	26,455,463	
	26,882,944		
(-) Gastos Deducibles			
Gastos por Arrendamiento Operativo	-	(3,000,000)	
(+) Gastos no Deducibles			
Gastos por Depreciación	-	2,398,517	
Gastos Financieros Pasivo por Arrendamiento	-	1,028,964	
UTILIDAD GRAVABLE	26,882,944	26,882,944	
Impuesto Sobre la Renta(20%)	5,376,589	5,376,589	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.6 Impuesto Diferido 1/01/2023

A continuación, se puede ver una pequeña sección del Estado de Situación Financiera de la institución educativa donde se evidencia el efecto del impuesto sobre la renta diferido que producen las diferencias temporarias para el año 2022.

Tabla 29:*Cálculo del impuesto diferido al 2022*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX					
Determinación del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 1/01/2023 (expresado en colones)					
Concepto	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Efecto ISR	AISRD/PISRD
Activo por Derecho de Uso	21,586,655	-	21,586,655	4,317,331	PISRD
Pasivo por arrendamiento	22,014,136	-	22,014,136	4,402,827	AISRD
Impuesto Diferido Acumulado				85,496	AISRD
Impuesto Diferido del Periodo				85,496	AISRD

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.7 Conciliación Fiscal 2023

A continuación, se aprecia la tabla que contiene la información de la Conciliación Fiscal del año 2023 de la Institución Educativa que se necesita para cumplir con la obligación tributaria correspondiente al año en cuestión.

Tabla 30:*Cálculo del impuesto corriente al 2023*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX			
Conciliación Fiscal 31/12/2023			
	NIC 17	NIIF 16	
Conciliación Fiscal 31/12/2023			
Utilidad Contable	32,128,655	31,785,732	
(-) Gastos Deducibles			
Gastos por Arrendamiento Operativo	-	(3,000,000)	
(+) Gastos no Deducibles			
Gastos por Depreciación	-	2,398,517	
Gastos Financieros Pasivo por Arrendamiento	-	944,406	
UTILIDAD GRAVABLE	32,128,655	32,128,655	
Impuesto Sobre la Renta(20%)	6,425,731	6,425,731	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.8 Impuesto Diferido 31/12/2023

A continuación, se puede ver una pequeña sección del Estado de Situación Financiera de la institución educativa donde se evidencia el efecto del impuesto sobre la renta diferido que producen las diferencias temporarias para el año 2023.

Tabla 31:

Cálculo del impuesto diferido al 2023

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX						
Determinación del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31/12/2023 (expresado en colones)						
Concepto	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Efecto ISR	AISRD/PISRD	
Activo por Derecho de Uso	19,188,138	-	19,188,138	3,837,628	PISRD	
Pasivo por arrendamiento	19,985,543	-	19,985,543	3,997,109	AISRD	
Impuesto Diferido Acumulado				244,977	AISRD	
Impuesto Diferido del Periodo				159,481	AISRD	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.9 Conciliación Fiscal 2024

A continuación, se aprecia la tabla que contiene la información de la Conciliación Fiscal del año 2024 de la Institución Educativa que se necesita para cumplir con la obligación tributaria correspondiente al año en cuestión.

Tabla 32:*Cálculo del impuesto corriente al 2024*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX			
Conciliación Fiscal 31/12/2024			
	NIC 17	NIIF 16	
Conciliación Fiscal 31/12/2023			
Utilidad Contable	40,373,972	41,319,234	
(-) Gastos Deducibles			
Gastos por Arrendamiento Operativo	-	(4,200,000)	
(+) Gastos no Deducibles			
Gastos por Depreciación	-	2,398,517	
Gastos Financieros Pasivo por Arrendamiento	-	856,221	
UTILIDAD GRAVABLE	40,373,972	40,373,972	
Impuesto Sobre la Renta (20%)	8,074,794	8,074,794	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.8.10 Impuesto Diferido 31/12/2024

A continuación, se puede ver una pequeña sección del Estado de Situación Financiera de la institución educativa donde se evidencia el efecto del impuesto sobre la renta diferido que producen las diferencias temporarias para el año 2024.

Tabla 33:*Cálculo del impuesto diferido al 2024*

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX						
Determinación del Impuesto Sobre la Renta Diferido al 31/12/2024 (expresado en colones)						
Concepto	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Efecto ISR	AISRD/PISRD	
Activo por Derecho de Uso	20,267,421	-	20,267,421	4,053,484	PISRD	
Pasivo por arrendamiento	21,474,989	-	21,474,989	4,294,998	AISRD	
Impuesto Diferido Acumulado				400,995	AISRD	
Impuesto Diferido del Periodo				241,514	AISRD	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9 ESTADOS FINANCIEROS REEXPRESADOS

El próximo paso es de confeccionar un documento para presentar la información financiera de la Institución Educativa Re expresada, registrando los saldos originales de acuerdo con la NIC 17, los ajustes de acuerdo con la NIIF 10 y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley 7092) para obtener los saldos finales de acuerdo con la NIIF 16.

4.9.1 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 1/01/23

La próxima tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Situación Financiera de la Institución Educativa para el año 2022 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 34:

Estado de Situación Financiera reexpresado al 1/01/23

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX					
Estado de Situación Financiera Reexpresado al 1/01/2023 (expresado en colones)					
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Ajustes LISR	Saldos Reexpresados	
ACTIVO					
Activo Corriente					
Efectivo y Equivalentes	125,756,328	-	-	125,756,328	
Inventarios Netos	4,800,541	-	-	4,800,541	
Inversiones Transitorias	6,707,215	-	-	6,707,215	
Cuentas por Cobrar	119,198,006	-	-	119,198,006	
Gastos Pagados por Anticipado	1,450,899	-	-	1,450,899	
Total Activo Corriente	257,912,989	-	-	257,912,989	
Activo No Corriente					
Propiedad de Inversión	125,756,900	-	-	125,756,900	
Propiedad Planta y Equipo	129,376,877	-	-	129,376,877	
Activos Intangibles	1,235,631	-	-	1,235,631	
Activo por Derecho de Uso	-	21,586,655	-	21,586,655	
Activo por Impuesto Diferido	-	-	85,496	85,496	
Total Activo No Corriente	256,369,408	21,586,655	85,496	278,041,559	
TOTAL ACTIVO	514,282,397	21,586,655	85,496	535,954,548	
PASIVO Y PATRIMONIO					
PASIVO					
Pasivo Corto Plazo					
Gastos Acumulados por Pagar	3,545,191	-	-	3,545,191	
Cuentas por Pagar CP	16,800,078	-	-	16,800,078	
Impuestos por Pagar	2,964,500	-	-	2,964,500	
Provisiones	857,955	-	-	857,955	
Pasivo por Arrendamiento a Corto Plazo	-	1,540,990	-	1,540,990	
Total Pasivo Corto Plazo	24,167,724	1,540,990	-	25,708,714	
Pasivo Largo Plazo					
Documentos por Pagar LP	119,906,329	-	-	119,906,329	
Obligaciones Financieras LP	69,936,177	-	-	69,936,177	
Pasivo por Arrendamiento a Largo Plazo	-	20,473,147	-	20,473,147	
Total Pasivo Largo Plazo	189,842,506	20,473,147	-	210,315,653	
TOTAL PASIVO	214,010,230	22,014,136	-	236,024,366	
PATRIMONIO					
Capital Social	159,000,000	-	-	159,000,000	
Utilidades Retenidas	119,765,812	-	-	119,765,812	
Utilidades del Ejercicio	21,506,355	(427,481)	85,496	21,164,370	
TOTAL PATRIMONIO	300,272,167	(427,481)	85,496	299,930,182	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	514,282,397	21,586,655	85,496	535,954,548	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.2 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/23

La siguiente tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Situación Financiera de la Institución Educativa para el año 2023 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 35:
Estado de Situación Financiera reexpresado al 31/12/23

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX					
Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/2023 (expresado en colones)					
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Ajustes LISR	Saldos Reexpresados	
ACTIVO					
Activo Corriente					
Efectivo y Equivalentes	122,660,390	-	-	122,660,390	
Inventarios Netos	4,180,991	-	-	4,180,991	
Inversiones Transitorias	4,659,391	-	-	4,659,391	
Cuentas por Cobrar	125,437,932	-	-	125,437,932	
Gastos Pagados por Anticipado	1,498,025	-	-	1,498,025	
Total Activo Corriente	258,436,729	-	-	258,436,729	
Activo No Corriente					
Propiedad de Inversion	128,734,666	-	-	128,734,666	
Propiedad Planta y Equipo	145,888,991	-	-	145,888,991	
Activos Intangibles	1,193,591	-	-	1,193,591	
Activo por Derecho de Uso	-	19,188,138	-	19,188,138	
Activo por Impuesto Diferido	-	-	244,977	244,977	
Total Activo No Corriente	275,817,248	19,188,138	244,977	295,250,363	
TOTAL ACTIVO	534,253,977	19,188,138	244,977	553,687,092	
PASIVO Y PATRIMONIO					
PASIVO					
Pasivo Corto Plazo					
Gastos Acumulados por Pagar	3,405,995	-	-	3,405,995	
Cuentas por Pagar CP	17,574,431	-	-	17,574,431	
Impuestos por Pagar	2,569,563	-	-	2,569,563	
Provisiones	876,517	-	-	876,517	
Pasivo por Arrendamiento a Corto Plazo	-	1,596,683	-	1,596,683	
Total Pasivo Corto Plazo	24,426,506	1,596,683	-	26,023,189	
Pasivo Largo Plazo					
Documentos por Pagar LP	117,163,001	-	-	117,163,001	
Obligaciones Financieras LP	66,689,379	-	-	66,689,379	
Pasivo por Arrendamiento a Largo Plazo	-	18,361,859	-	18,361,859	
Total Pasivo Largo Plazo	183,852,380	18,361,859	-	202,214,239	
TOTAL PASIVO	208,278,886	19,958,542	-	228,237,428	
PATRIMONIO					
Capital Social	159,000,000	-	-	159,000,000	
Utilidades Retenidas	141,272,167	(427,481)	85,496	140,930,182	
Utilidades del Ejercicio	25,702,924	(342,923)	159,481	25,519,482	
TOTAL PATRIMONIO	325,975,091	(770,404)	244,977	325,449,664	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	534,253,977	19,188,138	244,977	553,687,092	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.3 Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/24

La siguiente tabla muestra la información financiera Re expresada del Estado de Situación Financiera de la Institución Educativa para el año 2024 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 36:

Estado de Situación Financiera reexpresado al 31/12/24

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX					
Estado de Situación Financiera Reexpresado al 31/12/2024 (expresado en colones)					
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Ajustes LISR	Saldos Reexpresados	
ACTIVO					
Activo Corriente					
Efectivo y Equivalentes	129,894,853	-	-	129,894,853	
Inventarios Netos	3,388,560	-	-	3,388,560	
Inversiones Transitorias	4,014,976	-	-	4,014,976	
Cuentas por Cobrar	122,359,066	-	-	122,359,066	
Gastos Pagados por Anticipado	1,089,677	-	-	1,089,677	
Total Activo Corriente	260,747,132	-	-	260,747,132	
Activo No Corriente					
Propiedad de Inversion	133,961,536	-	-	133,961,536	
Propiedad Planta y Equipo	144,686,530	-	-	144,686,530	
Activos Intangibles	1,091,360	-	-	1,091,360	
Activo por Derecho de Uso	-	20,267,421	-	20,267,421	
Activo por Impuesto Diferido	-	-	400,995	400,995	
Total Activo No Corriente	279,739,426	20,267,421	400,995	300,407,842	
TOTAL ACTIVO	540,486,558	20,267,421	400,995	561,154,974	
PASIVO Y PATRIMONIO					
PASIVO					
Pasivo Corto Plazo					
Gastos Acumulados por Pagar	2,172,096	-	-	2,172,096	
Cuentas por Pagar CP	10,014,838	-	-	10,014,838	
Impuestos por Pagar	2,032,635	-	-	2,032,635	
Provisiones	862,558	-	-	862,558	
Pasivo por Arrendamiento a Corto Plazo	-	2,791,749	-	2,791,749	
Total Pasivo Corto Plazo	15,082,127	2,791,749	-	17,873,876	
Pasivo Largo Plazo					
Documentos por Pagar LP	112,014,026	-	-	112,014,026	
Obligaciones Financieras LP	55,116,136	-	-	55,116,136	
Pasivo por Arrendamiento a Largo Plazo	-	18,683,241	-	18,683,241	
Total Pasivo Largo Plazo	167,130,162	18,683,241	-	185,813,403	
TOTAL PASIVO	182,212,289	21,474,990	-	203,687,279	
PATRIMONIO					
Capital Social	159,000,000	-	-	159,000,000	
Utilidades Retenidas	166,975,091	(770,405)	244,977	166,449,663	
Utilidades del Ejercicio	32,299,178	(437,164)	241,514	32,103,528	
TOTAL PATRIMONIO	358,274,269	(1,207,569)	486,491	357,553,191	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	540,486,558	20,267,421	486,491	561,240,470	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.4 Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/23

La siguiente tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Resultados Integral de la Institución Educativa para el año 2023 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 37:

Estado de Resultados Integral reexpresado al 31/12/23

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX					
Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/2023 (expresado en colones)					
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Ajustes LISR	Saldos Reexpresados	
INGRESOS OPERATIVOS					
Servicios Complementarios Primaria					
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados	32,165,003	-	-	32,165,003	
Sistema General de Participacion	78,056,929	-	-	78,056,929	
Otros Servicios Escolares	20,450,587	-	-	20,450,587	
Total Servicios Complementarios Primaria	130,672,519	-	-	130,672,519	
TOTAL INGRESOS OPERATIVOS	130,672,519	-	-	130,672,519	
GASTOS OPERATIVOS					
Gastos Administrativos	(69,764,836)	601,483	-	(69,163,353)	
Gastos de Comercializacion	(29,033,951)	-	-	(29,033,951)	
Otros Ingresos	9,336,063	-	-	9,336,063	
Otros Gastos	(6,190,063)	-	-	(6,190,063)	
TOTAL GASTOS OPERATIVOS	(95,652,787)	601,483	-	(95,051,304)	
UTILIDAD OPERACIONAL	35,019,732	601,483	-	35,621,215	
OTROS GASTOS					
Ingresos Financieros	8,759,000	-	-	8,759,000	
Gastos Financieros	(11,650,077)	(944,406)	-	(12,594,483)	
TOTAL OTROS GASTOS	(2,891,077)	(944,406)	-	(3,835,483)	
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	32,128,655	(342,923)	-	31,785,732	
Impuesto Sobre la Renta Corriente(20%)	(6,425,731)	-	-	(6,425,731)	
Impuesto Sobre la Renta Diferido	-	-	159,481	159,481	
UTILIDAD NETA	25,702,924	(342,923)	(159,481)	25,519,482	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.5 Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/24

La siguiente tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Resultados Integral de la Institución Educativa para el año 2024 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 38:

Estado de Resultados Integral reexpresado al 31/12/24

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX					
Estado de Resultados Integral Reexpresado al 31/12/2024 (expresado en colones)					
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Ajustes LISR	Saldos Reexpresados	
INGRESOS OPERATIVOS					
Servicios Complementarios Primaria					
Certificados, Cosntancias y Derechos a Grados	33,969,000	-	-	33,969,000	
Sistema General de Participacion	92,773,146	-	-	92,773,146	
Otros Servicios Escolares	19,759,790	-	-	19,759,790	
Total Servicios Complementarios Primaria	146,501,936	-	-	146,501,936	
TOTAL INGRESOS OPERATIVOS	146,501,936	-	-	146,501,936	
GASTOS OPERATIVOS					
Gastos Administrativos	(73,805,561)	601,483	-	(73,204,078)	
Gastos de Comercializacion	(19,936,011)	330,550	-	(19,605,461)	
Otros Ingresos	8,633,910	-	-	8,633,910	
Otros Gastos	(8,869,046)	-	-	(8,869,046)	
TOTAL GASTOS OPERATIVOS	(93,976,708)	932,033	-	(93,044,675)	
UTILIDAD OPERACIONAL	52,525,228	932,033	-	53,457,261	
OTROS GASTOS					
Ingresos Financieros	7,055,639	-	-	7,055,639	
Gastos Financieros	(19,206,895)	(1,369,196)	-	(20,576,091)	
TOTAL OTROS GASTOS	(12,151,256)	(1,369,196)	-	(13,520,452)	
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA	40,373,972	(437,164)	-	39,936,808	
Impuesto Sobre la Renta Corriente(20%)	(8,074,794)	-	-	(8,074,794)	
Impuesto Sobre la Renta Diferido	-	-	241,514	241,514	
UTILIDAD NETA	32,299,178	(437,164)	(195,650)	32,103,528	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.6 Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/23

La siguiente tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa para el año 2023 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 39:

Estado de Flujos de Efectivo reexpresado al 31/12/23

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX				
Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/2023 (expresado en colones)				
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Saldos Reexpresados	
Flujos de Efectivo y Equivalentes de Efectivo en Actividades de Operación				
Cobros a clientes	128,054,244	-	128,054,244	
Intereses y rendimientos recibidos	7,850,009	-	7,850,009	
Pagos a proveedores y otros	(18,140,910)	3,000,000	(15,140,910)	
Pagos a empleados	(14,909,725)	-	(14,909,725)	
Pagos al impuesto sobre la renta	(5,069,007)	-	(5,069,007)	
Pagos de intereses	(895,069)	-	(895,069)	
Variación de fondos restringidos para impuestos	435,637	-	435,637	
Otros cobros y pagos	1,205,810	-	1,205,810	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación	98,530,989	3,000,000	101,530,989	
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Inversión				
Adquisición de propiedad, planta y equipo	(85,336,979)	-	(85,336,979)	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación	(85,336,979)	-	(85,336,979)	
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Financiamiento				
Pago de Pasivo por Arrendamiento	-	(2,055,594)	(2,055,594)	
Pago de Intereses Pasivo por Arrendamiento	-	(944,406)	(944,406)	
Pago de obligaciones financieras	(16,289,948)	-	(16,289,948)	
Efectivo y equivalentes de Efectivo neto Provenientes de las Actividades de Financiamiento	(16,289,948)	(3,000,000)	(19,289,948)	
Incremento Neto de Efectivo y Equivalentes de Efectivo Durante el Periodo	(3,095,938)	-	(3,095,938)	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Inicio del Periodo	125,756,328	-	125,756,328	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Final del Periodo	122,660,390		122,660,390	

Fuentes: elaboración propia, 2025

4.9.7 Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/24

La siguiente tabla muestra la información financiera reexpresada del Estado de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa para el año 2024 de acuerdo con la NIIF 16.

Tabla 40:

Estado de Flujos de Efectivo reexpresado al 31/12/24

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX				
Estado de Flujos de Efectivo Reexpresado al 31/12/2024 (expresado en colones)				
	Saldos NIC 17	Ajustes NIIF 16	Saldos Reexpresados	
Flujos de Efectivo y Equivalentes de Efectivo en Actividades de Operación				
Cobros a clientes	141,966,365	-	141,966,365	
Intereses y rendimientos recibidos	7,536,015	-	7,536,015	
Pagos a proveedores y otros	(23,567,390)	4,200,000	(19,367,390)	
Pagos a empleados	(18,936,065)	-	(18,936,065)	
Pagos al impuesto sobre la renta	(7,059,538)	-	(7,059,538)	
Pagos de intereses	(916,533)	-	(916,533)	
Variación de fondos restringidos para impuestos	1,435,007	-	1,435,007	
Otros cobros y pagos	7,033,196	-	7,033,196	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación	107,491,057	4,200,000	111,691,057	
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Inversión				
Adquisición de propiedad, planta y equipo	(102,022,550)	-	(102,022,550)	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo Neto Provenientes de las Actividades de Operación	(102,022,550)	-	(102,022,550)	
Flujos de Efectivo y Equivalentes en Actividades de Financiamiento				
Pago de Pasivo por Arrendamiento	-	(2,830,804)	(2,830,804)	
Pago de Intereses Pasivo por Arrendamiento	-	(1,369,196)	(1,369,196)	
Pago de obligaciones financieras	1,765,956	-	1,765,956	
Efectivo y equivalentes de Efectivo neto Provenientes de las Actividades de Financiamiento	1,765,956	(4,200,000)	(2,434,044)	
Incremento Neto de Efectivo y Equivalentes de Efectivo Durante el Periodo	7,234,463	-	7,234,463	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Inicio del Periodo	122,660,390	-	122,660,390	
Efectivo y Equivalentes de Efectivo al Final del Periodo	129,894,853	-	129,894,853	

Fuente: elaboración propia, 2025

4.9.8 Estado de Cambios en el Patrimonio Reexpresado

A continuación, se enseña una tabla donde se registran los datos del Estado de Cambios en el Patrimonio Re expresado al 1/01/23, 31/12/23 y el 31/12/24 de acuerdo con lo que exige la NIIF 16 sobre arrendamientos.

Tabla 41:
Estado de Cambios en el Patrimonio reexpresados

CENTRO EDUCATIVO XXXX XXXX										
Estado de Cambios en el Patrimonio Reexpresado al 1/01/2023, 31/12/2023 y al 31/12/2024 (expresado en colones)										
Concepto	1/1/2023	Efecto NIIF 16	Efecto ISRD	Saldos 1/01/23 reexpresados	Incremento	Disminucion	Saldos 31/12/23 reexpresados	Incremento	Disminucion	Salos 12/31/24 reexpresados
Capital Social	159,000,000			159,000,000	-	-	159,000,000	-	-	159,000,000
Utilidades Retenidas	119,765,812			119,765,812	21,164,370	-	140,930,182	25,519,482	-	166,449,663
Utilidades del Ejercicio	21,506,355	(427,481)	85,496	21,164,370	4,355,112	-	25,519,482	(25,519,482)	-	32,103,528
Total	300,272,167			299,930,182	25,519,482	-	325,449,663	-	-	357,553,191

Fuente: elaboración propia, 2025

CAPITULO V: DISCUSION

El capítulo de discusiones sirve para profundizar sobre la importancia y significado de los resultados obtenidos en la investigación. La idea es de analizar los hallazgos y explicar su conexión con toda la revisión literaria y la pregunta de investigación, para así obtener un criterio informado que respalde la conclusión general en el estudio.

5.1 DISCUSION 1

Los resultados de la investigación demuestran que el análisis de los efectos de la aplicación de la NIIF 16 a la Información de Situación Financiera de la Institución Educativa, provocó un aumento en los saldos de los activos no corrientes de la empresa para los periodos de enero del 2023, diciembre 2023, y diciembre del 2024, por el registro de la nueva cuenta de Activo por Derecho de Uso, cuya saldos para estos periodos reflejan los montos de 21,586,655, 19,188,138 y 20,267,421 respectivamente.

Al mismo tiempo, durante los mismos periodos se reflejó un efecto al pasivo de la institución por el ingreso de la nueva partida de Pasivo por Arrendamiento, donde se registraron saldos de 22,014,137, 19,958,542 y 21,474,990 para los tres periodos respectivos. Estos registros causaron una disminución al Patrimonio de la institución por 427,481, 770,404 y 1,207,569 durante los mismos tres años.

Los efectos de implementar la Norma de Información Financiera 16 a la información financiera que se presentan en el Estado de Resultados Integral de la institución educativa para los periodos del 31/12/23 31/12/24, corresponde al des reconocimiento del gasto por arrendamiento de acuerdo a la NIC 17 y el reconocimiento de la depreciación acumulada por el desgaste del

Activo por Derecho de Uso del Arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16, registrando así una disminución en el gasto operativo de 601,483 y 932,033 para cada año.

Asimismo, se registró un gasto financiero proveniente de los intereses del financiamiento del Pasivo por Arrendamiento, donde se muestra un aumento a los resultados por 444,406 y 1,369,196 para cada año. Aplicando la NIIF 16, se presenta la carga financiera mediante la deuda por la financiación del Pasivo por Arrendamiento y se registra un proceso de consumo del Activo por Derecho de Uso durante el plazo del arrendamiento a través del gasto por depreciación.

Estos cambios en la aplicación de la norma traen también un efecto al Estado de Flujos de Efectivo de la institución educativa, donde se registra un incremento en el flujo de efectivo proveniente de actividades de operación por 3,000,000 al 31/12/23 y otro de 4,200,000 al 31/12/24 por el mismo motivo. Se registró también una disminución en los flujos de efectivo provenientes de actividades de financiamiento por 3,000,000 al 31/12/23 y una de 4,200,000 para el 31/12/24.

Analizando el efecto de estos resultados, se puede concluir, que la información reexpresada en los Estados Financieros de la institución Educativa va de acuerdo con los objetivos de la NIIF 16 que conducen a la preparación de información financiera más fiable, precisa y libre de errores.

Existen aspectos importantes que se encuentran fuera del alcance de este estudio que ayudarían a determinar el costo de inversión para implementar la nueva norma que incluyen capacitaciones especiales a los funcionarios y la adquisición de tecnologías de punta que ayudan en la gestión de control interno para el registro y seguimiento apropiados de los contratos de arrendamiento.

5.2 DISCUSION 2

Los efectos de la implementación de la NIIF 16 sobre la información financiera dentro del Estado de Situación Financiera de la Institución Educativa en las fechas de 1/01/23, 31/12/23 y 31/12/24, se materializan con la adquisición de un Activo Intangible, proveniente del activo identificado en un contrato y del cual se tiene control sobre su uso y los beneficios económicos que produce. Al mismo tiempo, se identifica un Pasivo por Arrendamiento, producto del financiamiento obtenido por el activo subyacente durante los mismos tres periodos.

Este proceso permite una presentación de la información financiera más cercana a la realidad de la institución educativa en el estudio y ayuda a una mejor toma de decisiones.

Por otro lado, la generalización de los resultados se puede ver limitada por el bajo número de arrendamientos que la institución maneja al momento que se conduce el trabajo de investigación.

5.3 DISCUSION 3

Los efectos de la implementación de la NIIF 16 sobre la información financiera dentro del Estado de Resultados Integral de la Institución Educativa en las fechas de 31/12/23 y 31/12/24, se materializan con el registro de los gastos financieros derivados del Pasivo por Arrendamiento a través del tiempo y el gasto por depreciación del Activo por Derecho de Uso.

Al analizar estos resultados se concluye, que la aplicación de la NIIF 16 causa partidas que disminuyen los gastos operativos de la Institución Educativa, lo cual afecta la utilidad neta de la entidad, registrando así, menores ganancias durante los primeros años de un contrato de arrendamiento.

El análisis de estos resultados no toma en cuenta el cambio anual de los tramos del impuesto sobre la renta más allá de los periodos estudiados, ni cualquier posible cambio que se pueda implementar en el futuro a la Ley 7092.

5.4 DISCUSION 4

Los efectos de la implementación de la NIIF 16 sobre la información financiera dentro del Estado de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa en las fechas de 31/12/23 y 31/12/24, se materializan al presentar una Re-expresión con los cambios en las actividades de operación y financiamiento durante esos periodos.

En conclusión, a partir del análisis de los resultados, se nota que la implantación de la NIIF 16 tiene un efecto en la información de los Estados de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa en los periodos estudiados, como un producto de los pagos de un contrato de arrendamiento.

Los resultados de este estudio no toman en cuenta la información del párrafo 5 de la NIC 7, donde se menciona el uso de la información histórica de los flujos para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto a los flujos futuros.

5.5 DISCUSION 5

El efecto demostrado en la información de los Estados Financieros de la Institución Educativa por adaptar la NIIF 16, reconoce el origen de un financiamiento otorgado al arrendatario mediante un arrendamiento operativo por el uso de un activo subyacente y el derechos a sus beneficios económicos y se incluye el registro de dicho financiamiento en el balance de la entidad.

Este cambio resulta en una representación más correcta de las transacciones, lo cual conduce a proveer Estados Financieros más transparentes y comparables a nivel global.

Los resultados de este estudio no tomaron en cuenta algún registro que la Institución Educativa tenga sobre arrendamientos financieros, los cuales también tienen un efecto que se debe de reflejar en el Estado de Situación Financiera de la empresa.

5.6 DISCUSION 6

La aplicación de la NIIF 16, tiene efectos en la declaración del impuesto sobre la renta, ya que de acuerdo con la NIC 12, al registrar algunos movimientos se pueden producir diferencias temporales entre la base contable y la base fiscal de las cuentas del estado de situación financiera de la institución educativa. En el caso presente, los resultados analizados dieron como producto un activo por impuesto diferido, el cual tiene una naturaleza deducible y es un monto que se pretende recuperar en el futuro.

En conclusión, se puede notar que la implementación de la NIIF 16, tiene efectos en los impuesto sobre las ganancias de la institución educativa.

El estudio presente no incluye resultados con información útil para implementar una estrategia fiscal para que la institución educativa pueda tratar los activos y pasivos diferidos derivados de las diferencias temporarias de una manera más favorable.

5.7 DISCUSION 7

Después de un extenso trabajo de investigación, indispensable para entender más a fondo el procedimiento contable para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIIF 16, se desarrollaron una serie de aspectos que, debido a su complejidad y el uso necesario de un juicio profesional adecuado, anuncian una gran diferencia en la estrategia contable apropiada, la cual se evidencia en la presentación de la información financiera de una empresa.

Se puede concluir por los resultados del estudio, que la aplicación de la NIIF 16, puede significar cambios que se alinean al principio de negocio en marcha y los objetivos a largo plazo de la Institución Educativa Privada, enfocados en el crecimiento de la empresa y enriquecimiento de los socios.

Todos los resultados obtenidos sugieren que a como pase el tiempo, la demanda para la aplicación de la NIIF 16, solo va a crecer, por lo que se considera que será el sistema contable del futuro para gestionar los arrendamientos de manera óptima y maximizar el rendimiento de los recursos de las empresas.

El alcance del estudio no toma en consideración la naturaleza y comportamientos del empresario costarricense común. Inseguro, tímido, introvertido y egoísta, su perfil no brinda espacio para tomar muchos riesgos y opta por aferrarse a costumbres financieras más conservadoras. Cualquier novedad en el *modus operandi* puede causar sentimientos controversiales que casualmente se le ameritan al uso de la NIIF 16, como el temor, la ansiedad y otras inquietudes que son generadas por la incertidumbre y la falta de experiencia e información.

Es posible que a como pase el tiempo, el pensamiento colectivo se ira modificando y muy lentamente, la NIIF 16 ganara el favor y simpatía de la población profesional en general.

CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

Este capítulo representa la última sección del contenido investigativo de la tesis, donde se hace una reflexión final sobre los temas desarrollados y lo que significan. En esta sección se celebra el cumplimiento de los objetivos en general y ayuda al lector a entender las características fundamentales del estudio de investigación.

6.1.1 Conclusión general

Mediante el trabajo de investigación presente, se ha logrado determinar cuáles son los efectos que surgen al aplicar la NIIF 16 en la gestión contable de cierre fiscal para la institución educativa para el año 2024. Se demostró un cambio en la contabilidad dentro del Estado de Situación Financiera en los periodos de 1/01/23, 31/12/23 y 31/12/24, al registrar un arrendamiento operativo, donde se reconoce un Activo por Derecho de Uso del activo subyacente, junto con el reconocimiento de un Pasivo por Arrendamiento.

El efecto de la aplicación de la nueva norma también se hizo evidente en los Estados de Resultados Integrales de la Institución Educativa para los periodos del 31/12/23 y 31/12/24, donde se ve afectada la utilidad operativa de la entidad, producto de un gasto administrativo por el registro de la depreciación acumulada del Activo por Derecho de Uso, así como un gasto financiero por el registro del pago de las cuotas provenientes del Pasivo por Arrendamiento.

El efecto de la aplicación de la NIIF 16 también se manifestó en los Estados de Flujos de Efectivo de la Institución Educativa en los periodos del 31/12/23 y 31/12/24, al registrar partidas por movimientos de efectivo relacionadas a las actividades de operación provenientes de la

depreciación del Activo por Derecho de Uso y movimientos de efectivo relacionados a las actividades de financiamiento por el registro de las cuotas del pago del Pasivo por Arrendamiento.

El patrimonio de la Institución refleja un efecto por la implementación de la NIIF 16 a raíz del registro del Activo por Derecho de Uso y el Pasivo por Arrendamiento, donde se identificó una disminución en los montos de cada año incluido en la investigación.

La implantación de la NIIF 16 le ayuda a la Institución Educativa a producir Estados Financieros más precisos y cercanos a la realidad de sus transacciones, resultando una información financiera más transparente y comparable, lo cual puede darle una ventaja competitiva en el mercado a la entidad investigada.

En general, se considera que todos los objetivos se cumplieron, todas las incógnitas se aclararon, la justificación para solucionar una problemática fue respaldada con resultados favorables y, por lo tanto, es razonable concluir que el trabajo de investigación presente ha sido un éxito.

El trabajo de investigación presente no toma en cuenta la estructura jurídica de la empresa en el estudio, puesto que esta cae en la categoría de Pymes y debido a que la NIIF 16 fue diseñada para el cumplimiento obligatorio contable de entidades de capital abierto, por lo que la Institución Educativa en el estudio no está obligada a aplicar la nueva norma.

6.1.2 Conclusión Primer Objetivo Específico

La entidad encargada en gestionar la adopción y cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera en el país es el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, organismo que regula y promueve la implementación de estas normas, asegurando que

las empresas operando en el territorio costarricense respeten los estándares internacionales para la presentación de la información financiera.

El artículo 100- Registro de las operaciones (decreto ejecutivo 43198, 2021), de la ley 7092 dice así:

El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro.

EL conjunto de NIIF pretende implementar un proceso estandarizado a nivel global, donde las empresas puedan presentar estados financieros que son más fáciles de entender y verificar. El 7 de junio de 2022, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, publico la Circular No 06-2022- R, anunciando lo siguiente:

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de conformidad con las facultades que le confiere la ley de regulación de la profesión de contadores públicos y creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica No 1038, del 19 de agosto de 1947, para promover la profesión de la contaduría pública acordó ratificar la adopción plena de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, realizadas desde el 27 de agosto de 2001. El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica deseaba fomentar transparencia, comparabilidad y eficiencia en la presentación de los estados financieros de las empresas.

Al aplicar la NIIF 16, se puede concluir que la Institución Educativa en el estudio puede adquirir un nivel más alto de transparencia, comparabilidad, eficiencia y acceso a nuevos mercados a partir de una información financiera de mayor calidad.

El trabajo de investigación presente no incluye ningún resultado que ayude a analizar la relación entre el costo y los beneficios implicados en la aplicación de la NIIF 16 para la presentación de los Estados Financieros de la Institución Educativa en los periodos estudiados.

6.1.3 Conclusión Segundo Objetivo Específico

La Institución Educativa en el estudio, cuenta con un estricto código de ética, el cual define los lineamientos que deben obedecer los integrantes de los diferentes departamentos, incluyendo el personal administrativo encargado de la apropiada presentación de los Estados Financieros.

El Código de Gobierno Corporativo de la Institución Educativa, fue diseñado en 2014, con el fin de establecer el proceso administrativo basado en la sostenibilidad y transparencia. Algunos de los puntos clave de la Política de Control de Calidad de la institución educativa incluyen promover una cultura de alta calidad, cumplir con las normas aplicables y procesos legales requeridos y asegurar una mejora continua.

Se puede concluir entonces, que la Institución Educativa cuenta con los lineamientos requeridos para gestionar el proceso operativo y contable de los contratos por arrendamientos. Además, el equipo administrativo es capaz de diferenciar los diferentes tipos de arrendamiento, su impacto financiero la manera en que afectan la información dentro de los Estados Financieros.

En el estudio se reconoce, que todos los mecanismos de gestión contable que la Institución Educativa implementa para el registro de los contratos por arrendamientos se aplican en torno a la NIIF para Pymes y no a la NIIF 16.

6.1.4 Conclusión Tercer Objetivo Específico

El trabajo de investigación presente permite demostrar que actualmente, la Institución Educativa cuenta con los mecanismos de análisis y personal adecuado para la implementación plena de la NIIF 16 en su información financiera. La entidad contrata los servicios de un contador

privado quien confecciona los estados financieros y monitorea la gestión de los contratos de arrendamiento en conjunto con el equipo administrativo de la entidad.

Es importante mencionar que durante el estudio no se pudo comprobar un nivel adecuado de conocimiento ni experiencia previa por parte del equipo administrativo de la institución o el contador privado que contratan en materia de la implantación y uso de la NIIF 16 para los arrendamientos.

6.2 RECOMENDACIONES

En esta sección, se presenta una propuesta como parte de los objetivos y resultados del trabajo de investigación presente.

6.2.1 Recomendación General

Establecer programas especiales de capacitación para el personal administrativo sobre la aplicación y cumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera 16 para reforzar el control de los procesos y adquirir acceso a aplicaciones modernas de planeamiento de recursos empresariales y tecnologías de punta para disminuir el margen de error. La implementación de la NIIF 16 requiere de una inversión importante para poder optimizar el tratamiento contable de los contratos con arrendamientos que maneja una empresa. La temprana implementación de la norma podría haberle dado a la Institución Educativa una ventaja en el mercado. Además, que la información financiera actualizada ayuda a las empresas a verse más atractivas para inversionistas y entidades financieras al producir Estados Financieros de alta calidad.

6.2.2 Recomendación Primer Objetivo Específico

Desarrollar nuevos estudios dedicados a analizar los Pros y Contras que se presentan al aplicar la Norma Internacional de Información Financiera 16 para poder estimar con mayor certeza los impactos directos e indirectos por el uso de este marco metodológico. Una de las inquietudes

más grandes que enfrentan las entidades, proviene del preocupante proceso de inversión. Se deben de tomar en cuenta las mejoras que se aplican a los sistemas de tecnologías de información y las capacitaciones para asegurar que el personal esta apropiadamente calificado para gestionar cada aspecto relacionado a los arrendamientos. Desarrollar nuevos trabajos de investigación dedicados a ayudar a las personas a poder pronosticar los gastos con relación al rendimiento de la implementación de la NIIF 16 fomenta el crecimiento y también sirve en función del interés social.

6.2.3 Recomendación Segundo Objetivo Específico

Mejorar los mecanismos de gestión contable de la Institución Educativa para que sean compatibles con los procesos requeridos para cumplir con lo que pide la Norma Internacional de Información Financiera 16 (IFRS 16) sobre el tratamiento de los contratos de arrendamiento. La Institución Educativa Privada en el estudio ya cuenta con los mecanismos para cumplir con los requisitos mínimos para la implementación de la NIIF 16. Todo es cuestión de hacer ciertos ajustes a los controles internos de la entidad para poder aplicar la nueva norma con un mínimo esfuerzo.

6.2.4 Recomendación Tercer Objetivo Específico

Se recomienda que la Institución Educativa intente contratar profesionales especializados y con experiencia en el tratamiento de los contratos de arrendamientos de acuerdo con lo que exige la Norma Internacional de Información Financiera 16 (IFRS 16) para la presentación de los Estados Financieros. La implementación de la nueva norma requiere de las habilidades de un experto con experiencia, preparado para tomar decisiones basadas en un criterio informado. El juicio profesional de una persona a la hora de elegir el tratamiento que le da a los contratos con arrendamientos se convierte en un tema polémico que inspira tanto admiración como críticas.

CAPITULO VII: PROPUESTA

La propuesta de investigación es el resultado de un proceso investigativo donde se describe una serie de aspectos importantes que pueden determinar el éxito o fracaso de un estudio.

A continuación, se establece la propuesta para el desarrollo del presente trabajo de investigación, que va en torno a los efectos que tiene la aplicación de la NIIF 16 sobre la gestión contable fiscal de una Institución Educativa Privada de Primaria en la provincia de Heredia, durante el último cuatrimestre del 2024:

7.1 NOMBRE DE LA PROPUESTA

Archivo de control para la implementación de la NIIF 16 en los registros contables relacionados a los contratos de arrendamientos operativos que le pertenecen a una Institución Educativa Privada en la provincia de Heredia durante el último cuatrimestre del 2024.

7.2 INSTITUCION, ORGANIZACIÓN O POBLACION EN LA CUAL SE DESARROLLARÁ

Una Institución Educativa Privada de Primaria en la provincia de Heredia (nombre comercial protegido). El archivo será usado por el asistente del área de contabilidad y revisado por el director de contabilidad contratado por el centro educativo (CPI).

7.3 OBJETIVO GENERAL Y ESPECIFICOS DE LA PROPUESTA

7.3.1 Objetivo General

Analizar la información relacionada a los contratos de arrendamiento para comprobar la veracidad del proceso contable a la hora de presentar la información financiera de acuerdo con la NIIF 16 y gestionar el control interno para el cumplimiento de la normativa y el monitoreo periódico de las partidas de los arrendamientos.

7.3.2 Objetivos Específicos

- Analizar el estado de los procesos actuales relacionados a la presentación de información financiera proveniente de contratos de arrendamiento.
- Identificar movimientos provenientes de contratos de arrendamiento de acuerdo con el listado generado por las partidas monetarias y no monetarias en el manual de cuentas para examinar la credibilidad de los ajustes registrados.
- Aplicar el uso de un formato estándar para obtener un informe de índole contable- tributario.
- Documentar y gestionar el proceso contable para el registro de los contratos con arrendamientos.

7.4 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES Y RESPONSABLES

A continuación, se ilustra el cronograma detallado que describe las actividades y los responsables para aplicar el uso de un archivo de control inspirado en el diagrama de Gantt

Tabla 40

Diagrama de Gantt (cronograma de actividades y responsables)

Nombre de la propuesta: Archivo de control para la implementación de la NIIF 16 en los registros contables relacionados a los contratos de arrendamientos operativos que le pertenecen a una Institución Educativa Privada en la provincia de Heredia durante el último cuatrimestre del 2024							Octubre				Noviembre				Diciembre				Enero				Febrero				
Tarea	Detalle de la Tarea	Dueño de la Tarea	Días	Fecha de Inicio	Fecha Final	Estado	Week 1	Week 2	Week 3	Week 4	Week 1	Week 2	Week 3	Week 4	Week 1	Week 2	Week 3	Week 4	Week 1	Week 2	Week 3	Week 4	Week 1	Week 2	Week 3	Week 4	
Fase 1: Planificación																											
F.1.1	Evaluación Inicial	Asistente de contabilidad	6	14/10/24	19/10/24	Compleado	█																				
F.1.2	Definición de Alcance y Objetivos	Asistente de contabilidad	5	20/10/24	24/10/24	Compleado		█	█	█																	
F.1.3	Elaborar el archivo de control	CPI	5	25/10/24	29/10/24	Compleado			█	█																	
F.1.4	Realizar pruebas del archivo de control	CPI	8	30/10/24	6/11/2024	Compleado				█	█	█	█														
Fase 2: Diagnostico																											
F.2.1	Identificar el proceso	Asistente de contabilidad	6	11/11/2024	16/11/24	Compleado					█	█	█														
F.2.2	Ejecución del archivo de control	Jefe de conatbilidad	7	17/11/24	23/11/24	Compleado						█	█	█													
F.2.3	Observar el proceso de implementación	Asistente de contabilidad	5	24/11/24	28/11/24	Compleado							█	█	█												
F.2.4	Estudiar las capacidades del archivo de control	CPI		29/11/24	4/12/2024	Compleado								█	█												
Fase 3: Revisión																											
F.3.1	Analizar el proceso	Asistente de contabilidad	6	9/12/2024	14/12/24	Compleado																					
F.3.2	Identificar patrones de comportamiento	Asistente de contabilidad	11	16/12/24	1/1/2025	Compleado																					
F.3.3	Examinar variaciones significativas	CPI	9	2/1/2025	10/1/2025	Compleado																					
F.3.4	Actualizar el archivo de control	CPI	7	13/1/25	18/1/25	Compleado																					
Fase 4: Implementación																											
F.4.1	Determinar nuevos procesos contables	Jefe de conatbilidad	8	20/1/25	27/1/25	Compleado																					
F.4.2	Identificar ventajas/ desventajas del proceso	Jefe de conatbilidad	5	28/1/25	1/2/2025	Compleado																					
F.4.3	Inicio de la implementación	CPI	3	3/2/2025	5/2/2025	Compleado																					
F.4.4	Monitorear los cambios en el proceso	Asistente de contabilidad	3	6/2/2025	8/2/2025	Compleado																					
Fase 5: Monitoreo y Cumplimiento																											
F.5.1	Implementar actividades de control	Jefe de conatbilidad	8	10/2/2025	17/2/25	Compleado																					
F.5.2	Ajustar posibles cambios del archivo de control	CPI	5	18/2/25	22/2/25	Compleado																					
F.5.3	Revisión final	CPI	5	24/2/25	28/2/25	Compleado																					

Fuente: elaboración propia, 2025

Este diagrama se usa como herramienta en la gestión de proyectos que ayuda a visualizar un cronograma, demostrando la duración de cada tarea mediante un gráfico de barras horizontales. Cada una de las barras en el grafico representa una tarea y demuestra cuanto tiempo se tomará para cumplirla.

7.5 PRESUPUESTO NECESARIO PARA SU IMPLEMENTACION

Se estima que se necesitara un presupuesto de 4, 849, 550. 60 para la implementación y desarrollo de la propuesta proyectando un periodo de aproximadamente cinco meses.

Figura 28

Estimación del presupuesto

CENTRO EDUCATIVO XXXXX XXXX						
ESTIMACION DEL PRESUPUESTO						
Nombre de la propuesta: Archivo de control para la implementacion de la NIIF 16 en los registros contables relacionados a los contratos de arrendamientos operativos que le pertenecen a una Institucion Educativa Privada en la provincia de Heredia durante el ultimo cuatrimestre del 2024						
Recursos Humanos						
	Fases	Posicion	Salario Mensual	Salario/ hora	Horas	Costo Total
Internos:	1-2-3-4	Asistente de Contabilidad	755,905.67	3,800.51	120	456,061.20
	1-2-3-4-5	Contador Privado Incorporado	1,659,300.67	31,239.21	140	4,373,489.40
Externos: No aplica						
Otros Costos						
	Fase	Posicion	Razon	Monto Aprobado por Dia	Dias	Costo Total
Transporte:	2-3-4-5	Contador Privado Incorporado	Gasolina	3,000.00	4	12,000.00
	Fase	Posicion	Razon	Monto Aprobado por Dia	Dias	Costo Total
Viaticos	1-2-3-4	Asistente de Contabilidad	Refirgerios	2,000.00	4	8,000.00
Total Presupuestado						4,849,550.60

Fuente: elaboración propia, 2025

7.5.1 Recursos Humanos

Colaboradores internos:

Contador Público Incorporado: para la implementación de la propuesta, se estima que se necesitara la ayuda del profesional en contabilidad contratado por la Institución Educativa Privada, de acuerdo con las necesidades de cumplimiento de las tareas respectivas durante un periodo de aproximadamente 140 horas. No se requiere que el CPI cumpla con una jornada laboral completa o que se presente físicamente en la institución cada vez que se necesite de sus servicios.

Asistente de contabilidad: para la implementación y desarrollo de la propuesta, se estima que se necesitaría la ayuda del auxiliar contable de la Institución Educativa Privada, de acuerdo con las necesidades de cumplimiento de las tareas respectivas durante un periodo de aproximadamente 120 horas. No es necesario que el auxiliar contable cumpla con una jornada laboral completa o que se presente físicamente en la institución cada vez que se necesite de su ayuda.

Colaboradores externos:

La implementación de la propuesta no requiere de una subcontratación por servicios profesionales por parte de la Institución Educativa Privada.

7.5.2 Otros Costos

Transporte: con fines de asegurar la asistencia al instituto del Contador Privado Incorporado, se presupuesta un gasto para cubrir la gasolina necesaria.

Viáticos: se presupuesta un gasto para la alimentación el auxiliar contable durante las horas que debe de estar presente en la Institución Educativa Privada.

7.6 FASES DE LA PROPUESTA

Para una ejecución eficaz de la implementación de la propuesta, se identifican cuatro fases de cumplimiento que se detallan dentro del grafico de Gantt presentado anteriormente, el cual describe el cronograma de actividades y el personal responsable.

7.6.1 Fase 1 (Planificación)

La primera fase consiste en evaluar los procesos actuales tratamiento contable de los contratos y de establecer alcances y objetivos para una nueva implementación, construir un archivo de control y conducir pruebas para la Re-expresión de la información financiera de la Institución Educativa Privada.

7.6.2 Fase 2 (Diagnostico)

Durante la etapa de diagnóstico, se realizan pruebas para analizar el proceso de implementación y se actualiza el archivo de control para contrarrestar deficiencias y errores que puedan surgir durante el proceso.

7.6.3 Fase 3 (Revisión)

Durante la tercera fase, se analizan los hallazgos y se establecen protocolos para mejorar el proceso de implementación y la eficacia del archivo de control.

7.6.4 Fase 4 (Implementación)

Se establecerá una fecha para la revisión final y ejecución del archivo de control final según la NIIF 16 para el tratamiento de los contratos de arrendamiento de la Institución Educativa Privada y la revisión de los cambios que se deben de hacer.

7.6.5 Fase 5 (Monitoreo y cumplimiento)

En la última fase se establecen las actividades de control interno finales y se monitorean y se mejoran variaciones en el archivo de control para la plena implementación de la propuesta.

7.7 REFERENCIAS

Circular 06- 2022- R (2022) Adopción Plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. San José, Costa Rica. Found at: [Circular 06-2022.pdf](#)

Decreto Ejecutivo 32876- H (2006)- *Arrendamientos*. El presidente de la república y el ministro de hacienda. Gaceta Judicial 29. San José, Costa Rica. Retrieved from: [GACETA N° 29 COMP 09 02 2006](#)

Decreto Ejecutivo 43198 (2021) *Artículo 100,- Registro de las Operaciones*. Ley 7092, El presidente de la Republica y la Asamblea Legislativa. Sistema Costarricense de Información Jurídica. Found at: [Sistema Costarricense de Información Jurídica](#)

NIC 8 (2005)- *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Extraído de: [N](#)

NIC 17 (2001)- *Arrendamientos*. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Full PDF at: [N](#)

NIIF 16 (2016)- *Arrendamientos*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Encontrado en: [NIIF 16 Arrendamientos](#)

Ley 7092 (1988)- *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. San José, Costa Rica. Extraído de: [Sistema Costarricense de Información Jurídica](#)

REFERENCIAS

1Library (2025) *Arrendamiento de activos de valor bajo 1 Activos de valor bajo- Definición y ejemplos*. Barcelona, España.

Arenas, Tunque (2020) *Repercusión de la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera 16- Arrendamientos, en la presentación de los Estados Financieros de la Empresa de Servicios Generales EF Soluciones S.A.C, Arequipa- 2019*. Universidad de Santa María. Arequipa, Perú.

Arias Gómez, Villasis- Kever, Miranda. Novales (2016) *El Protocolo de Investigación III: la población de estudio*. México. Recuperado de: [92b010acf9756ec0e800749bbe868c4e68f7.pdf](https://www.semanticscholar.org/paper/92b010acf9756ec0e800749bbe868c4e68f7) ([semanticscholar.org](https://www.semanticscholar.org))

Baena Paz, G (2017) *Metodología de la Investigación, 3ra edición*. Grupo Editorial Patria. México.

Belén Álvarez, Pérez (2017)- *Implicaciones de la nueva NIIF 16: el futuro de los arrendamientos*. Universidad de Oviedo. Asturias, España.

Bonilla, Felipe (2024) *Las transacciones de venta con arrendamiento posterior o lease back*. Rumbo Económico. San José, Costa Rica. Reporte obtenido en: [Las Transacciones de Venta con Arrendamiento Posterior \(Lease-Back\) - Rumbo Económico](#)

Caivano, G (2022) *NIIF 16: revisión doctrinaria e investigación empírica de su impacto en Argentina*. Journal of Accounting, Auditing and Business Management. Version en línea: [Dialnet-NIIF16RevisionDoctrinariaEInvestigacionEmpiricaDeS-8963197.pdf](#)

Cajal, Alberto (2022) *Para que sirve la ética?* Lifeder- Cultura General y Sociedad. México.
Retrieved from: [¿Para qué sirve la ética?](#)

Castillo, Carlos C (Julio 2018) *Estudio de la Realidad en su Contexto Natural. 1ra Edición.* Artes Escritos- Barquisimeto, Venezuela.

Carrero, Elisa (2024)- *Alcance y limitaciones en la tesis de grado.* Todosobretesis. Bogotá, Colombia. Found on: [Alcance y limitaciones en las tesis de grado — TodoSobreTesis](#)

Circular 06- 2022- R (2022) Adopción Plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. San José, Costa Rica. Found at: [Circular 06-2022.pdf](#)

Decreto Ejecutivo 32876- H (2006)- *Arrendamientos.* El presidente de la república y el ministro de hacienda. Gaceta Judicial 29. San José, Costa Rica. Retrieved from: [GACETA N° 29 COMP 09 02 2006](#)

Decreto Ejecutivo 43198 (2021) *Artículo 100,- Registro de las Operaciones.* Ley 7092, El presidente de la Republica y la Asamblea Legislativa. Sistema Costarricense de Información Jurídica. Found at: [Sistema Costarricense de Información Jurídica](#)

Fahad, N, Scott, T (2022) *The impact of Lessee and Lessor accounting in local governments.* Department of Accounting, Auckland University of Technology. Auckland, New Zealand. Full PDF: [ssrn-4757494.pdf](#)

Financial Accounting Standard Borad (2024)- *FASB seeks Public Comment on Proposal to Improve Financial Accounting for a Disclosure of Environmental Credits and Environmental Credits Obligations.* Retrieved from: [FASB Seeks Public Comment on Proposal to Improve](#)

Financial Accounting for and Disclosure of Environmental Credits and Environmental Credit Obligations

González, L (2020) Guía para elaborar la operación de variables. Universidad Católica de Santa María. Arequipa, Perú. Artículo científico encontrado en: [Guía para elaborar la operacionalización de variables](#)

Henrikhaugen, T, Abelvold, A (2023) *The implementation of IFRS 16 across Europe. A value relevance study of IFRS 16 in European countries*. Oslo Metropolitan University. Norway. Full pdf at: [Henrikhaugen_Åbelvold_ØMAS_2023.pdf \(oslomet.no\)](#)

Hernandez Sampieri (2023) *Metodología de la investigación, cuarta edición*. McGraw- Hill. E-book at: [HERNANDEZ SAMPIERI. Metodología de la Investigación.pdf - Google Drive](#)

Ley 6826 (1982) *Impuesto al Valor Agregado*. San José, Costa Rica. Extraído de: [Sistema Costarricense de Información Jurídica](#)

Ley 7092 (1988)- *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. San José, Costa Rica. Extraído de: [Sistema Costarricense de Información Jurídica](#)

Madrigal Chavarría, S (2021) *Implementación de la norma de información financiera NIIF 16- contratos de arrendamientos a la empresa Dentons Muñoz Costa Rica Limitada para el periodo 2019- 2020*. Universidad San Marcos, Costa Rica.

Martínez Bastidas, Sánchez Layana (2018) *Análisis del impacto financiero y tributario de la aplicación de la NIIF 16 Arrendamientos en el sector de la comercialización de electrodomésticos en la ciudad de Guayaquil*. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Ecuador. Full thesis at: [T-UCSG-PRE-ECO-CICA-342.pdf](#)

Mata Solís, L (2019). *El enfoque cualitativo de investigación*. Investigalia. Retrieved from: [El enfoque cualitativo de investigación - Investigalia](#)

NIC 1 (2001)- *Presentación de Estados Financieros*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Extraído de: [NIC 1](#)

NIC 7(2001)- *Estado de Flujo de Efectivo*. IASB. Retrieved from: [NIC 7](#)

NIC 8 (2005)- *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Extraído de: [N](#)

NIC 17 (2001)- *Arrendamientos*. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Full PDF at: [N](#)

NIIF para PYMES (2009)- *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Consejo de Normas Internacionales de contabilidad. Link: [NIIF® para las PYMES](#)

NIIF 15 (2015)- *Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*. IASB. Full report on: [ES GVT 2021 NIIF15.pdf](#)

NIIF 16 (2016)- *Arrendamientos*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Encontrado en: [NIIF 16 Arrendamientos](#)

Rojas Rojas (2018) *Propuesta para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicada en la empresa Materiales San Miguel S.A.* Universidad de Costa Rica- Facultad de Ciencias Económicas.

Tahtah, J (2019) NIIF 16- Mas allá de la implementación. Estudio post- implementación de la NIIF 16, 2019. PWC International. Full report at: [PowerPoint Presentation \(pwc.es\)](#)

Tesis y Masters (2025) *Que es una unidad de análisis*. Buenos Aires, Argentina. Retrieved from:

[Unidad de análisis estadística: ¿Qué es y cómo se aplica? !\[\]\(05b32b046b7e22591c66224cbc2abd62_img.jpg\)](#)

Triola, Mario (2018) *Estadística- 12ª edición*. Pearson. México. Full PDF at: [\(99+\) Estadística Mario F Triola 12ED](#)

Varona- Calle (2024) *El efecto de la NIIF 16 en indicadores financieros de rentabilidad y endeudamiento*. Journal of Accounting, Auditing and Business Management. Version en línea: [ID+Art+4+Vol+22-2024+ID+223 \(1\).pdf](#)

Ugalde Herrera (2019) *Desafíos de una PYMES empresa de servicios ante la implementación en la NIIF 16- contratos de arrendamiento actualizada al 2019*. Revista Multidisciplinar Ciencia Latina. Full article at: [Desafios de una PYME empresa de servicios ante la .pdf](#)

Useche, M (2020) *Técnicas e instrumentos de recolección de datos cuali- cuantitativos*. Universidad de la Guajira. Editorial Gente Nueva, Colombia. Full PDF at: [LIBROtecnicaseinstrumentosrecoleccindedatos-web- \(1\).pdf](#)

World Leasing Yearbook (2019). Unknown author, unknown publisher.

ANEXOS

ANEXO 1. Guía de entrevista semiestructurada dirigida a los colaboradores

Universidad Hispanoamericana

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Contaduría Pública

Tesis para optar para el grado de Licenciatura en Contaduría Pública

Estudiante: Aaron Josué Barquero Sylvester

Objetivo:

La guía a continuación se aplicará con el fin de obtener información importante correspondiente al proceso estructurado sobre el tratamiento de los contratos de arrendamiento y la manera en que se obtiene dicha información que es vital para la gestión contable fiscal de la Institución Educativa en el estudio durante el tercer cuatrimestre de año 2024.

Instrucciones:

- El documento presente es de carácter formal.
- Las respuestas obtenidas son de carácter anónimo y confidencial.
- La guía cuenta con 8 preguntas.

Guía semiestructurada diseñada para fomentar espacios seguros de conversación con los integrantes del equipo de Contabilidad de la Institución Educativa Privada ubicada en la provincia de Heredia, Costa Rica, durante el tercer cuatrimestre del año 2024.

Posición del participante: _____

1. ¿Existen sistemas de TI para el manejo de los contratos?
2. Si la respuesta es sí ¿cuáles son?
3. ¿Cuáles son las mayores preocupaciones del proceso contable de los arrendamientos?
4. ¿Se reportan ajustes a los responsables de gestionar el área contable?
5. ¿Cuáles son los funcionarios involucrados con el proceso contable de los arrendamientos?
6. ¿Existen capacitaciones para asegurar el tratamiento adecuado de los contratos de arrendamiento?
7. ¿Cuáles son los controles internos diseñados para el monitoreo apropiado de los arrendamientos?
8. ¿Tiene alguna opinión o información relevante que desea mencionar?

ANEXO 2. Diagrama de Gantt



Diagrama de
Gantt.xlsx

ANEXO 3. Presupuesto necesario



Presupuesto
Tesis.xlsx

Documentación obligatoria establecida por la Universidad Hispanoamericana

ANEXO 4. Declaración Jurada

DECLARACIÓN JURADA

Yo Aaron Josué Barquero Sylvester, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1-1073- 0538, en condición de egresado de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de Licenciatura, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: "La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16- contratos de arrendamientos y los efectos que tiene sobre la gestión contable de cierre fiscal para una institución educativa privada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024", es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70. Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de Heredia, a los 4 días del mes de marzo del año dos mil veinticinco.



Firma del estudiante

Cédula de identidad 1- 1073- 0538

ANEXO 5. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Tutor(a)

Anexo 4. Carta de aprobación del Tutor/de la Tutora

Alajuela, 17 de marzo de 2025.

Señoras y señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Hispanoamericana

Departamento de Servicios Estudiantiles
Universidad Hispanoamericana

Estimadas personas:

El estudiante **Aaron Josué Barquero Sylvester** cédula de identidad número **110730538** me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **Aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16- contratos de arrendamientos y los efectos que tiene sobre la gestión contable de cierre fiscal para una institución educativa privada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024.**, el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

En mi calidad de Tutora, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por la postulante, se obtiene la siguiente calificación:

Rubro de evaluación	Porcentaje asignado	Porcentaje obtenido
a) Original del tema	10%	10
b) Cumplimiento de entrega de avances	20%	20
c) Coherencia entre los objetivos, los instrumentos aplicados y los resultados de la investigación	30%	30
d) Relevancia de las conclusiones y recomendaciones	20%	20
e) Calidad, detalle del marco teórico	20%	20
Total	100%	100

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,

Firma
Maria del Pilar Ugalde Herrera
Cédula de identidad 2-0390-0639
Carné Colegio Profesional N° 6245

MARIA DEL PILAR UGALDE HERRERA
HERRERA
(FIRMA)

Firmado digitalmente por MARIA DEL PILAR UGALDE HERRERA (FIRMA)
Fecha: 2025.03.17 12:57:09 -06'00'

ANEXO 6. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Lector(a)

CARTA DEL LECTOR

Puntarenas, 17 de abril del 2025

Msc. Gustavo Adolfo Chaves
Director Carrera Contaduría Pública
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante: **Barquero Sylvester Aaron**, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "**La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16- contratos de arrendamientos y los efectos que tiene sobre la gestión contable de cierre fiscal para una institución educativa privada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024**", la cual ha elaborado para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente, lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y el análisis de datos; la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre estos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación.

He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas. Además, se ha realizado la revisión antiplagio para el trabajo de investigación remitido a este servidor como Lector de acuerdos a la "Política Antiplagio de la Universidad", aplicado para este efecto el "Sistema Antiplagio Turnitin", obteniendo un resultado de similitudes favorable.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Cordialmente,

ROBLAN FRANCISCO
MARTINEZ LEDEZMA
(FIRMA)

Firmado digitalmente por
ROBLAN FRANCISCO MARTINEZ
LEDEZMA (FIRMA)
Fecha: 2025.04.17 12:16:56
-06'00'

Lic. Roblan Francisco Martínez Ledezma, CPA y CPI
Cédula identidad No. 6-316-470
Carné Colegio Profesional No. 6130 y 26650

ANEXO 7. Licencia y autorización al CENIT para la utilización del TFG

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA
CENTRO DE INFORMACION TECNOLOGICO (CENIT)
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA LA CONSULTA, LA
REPRODUCCION PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DE
LOS TRABAJOS FINALES DE GRADUACION

San José, lunes 10 de marzo de 2025

Señores: Universidad Hispanoamericana
Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) Aaron Barquero Sylvester, con número de identificación 1- 1073- 0538, autor (a) del trabajo de graduación titulado "La aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 16- contratos de arrendamientos y los efectos que tiene sobre la gestión contable de cierre fiscal para una institución educativa privada en Heredia, Costa Rica durante el tercer cuatrimestre del 2024", presentado y aprobado en el año 2025 como requisito para optar al título de Licenciatura; (SI / NO) autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que, con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

De conformidad con lo establecido en la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos N° 6683, Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Cordialmente,



Aaron Barquero Sylvester
1-1073-0538