

LA AUDITORÍA DE LOS CONTRATOS NIC-17 Y NIIF-16

Elaborado por:
Lic. María del Pilar Ugalde Herrera. MAF
Mayo 2017

LA AUDITORÍA DE LOS CONTRATOS NIC-17 Y NIIF-16

ARRENDAMIENTOS NIC-17 (SUSTITUIDA POR LA NIIF-16 ARRENDAMIENTOS)

El tema de los contratos se encuentra dentro de las normas internacionales de información financiera como arrendamiento a terceros, y se utiliza la NIC-17, arrendamientos o sea contratos. Tener presente que esta norma en el año 2020 será totalmente derogada por la NIIF-16 arrendamientos; no obstante, se procede analizar la NIC-17, sin dejar de lado los cambios que sugiere la NIIF-16. Debido a la gran variedad de contratos que existen actualmente se involucran varias normas como la NIC-11, contratos de construcción, la NIIF-15-, ingresos procedentes de contratos con los clientes, etc.

Al igual que toda auditoría, lo primero que se debe definir es el alcance, en donde se delimita lo que se auditará. En nuestro caso procederemos a realizar un análisis de cada uno de los diferentes contratos, para que el auditor identifique a cuál corresponde su auditoría. Antes obsérvese el cuadro 1, se observa la derogación de las normas como es la NIC-11 es sustituida por la NIIF-15 y la NIC-17 sustituida por la NIIF-16. El IASB, cuando deroga o modifica una norma lo que pretende es ser más inclusiva, ya que estas normas son a nivel internacional.



CUADRO 1. RELACIÓN DE LAS NIIF CON EL TEMA DE ARRENDAMIENTOS

NIC-11	NIIF-15	NIC-17	NIIF-16
Contratos de construcción	Ingresos procedentes de contratos con clientes	Arrendamientos	Arrendamientos
Derogada por NIIF-15 en 2014	Rige 2017	Derogada por NIIF-17 en el 2020	Rige en 2020
El ingreso se refleja por grado de avance.	Contrato incluye múltiples obligaciones que deben estar separadas.	La NIC 17 Arrendamientos no permitía a los inversionistas y otros obtener una imagen precisa de los activos y pasivos de arrendamiento de una empresa, sobre todo para las industrias, tales como los sectores de líneas aéreas, comercio al por menor y de transporte.	Se elimina la diferenciación entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.
Permite el juicio profesional en el reconocimiento de ingreso por contrato.	Establece el contrato para generar derecho y obligaciones.		Un modelo único de arrendamiento, se reconocen en el balance tanto en pasivo como activo.
	Cómo registrar las modificaciones a los contratos.		El contrato es si se le otorga al cliente el derecho de ejercer control del uso del activo.
Contiene reglas e interpretaciones para identificar los costos asociados a los contratos.		Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida a cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.	Si un proveedor posee un derecho sustantivo de sustituir un activo a largo del periodo de uso, en este caso es el proveedor quien tiene el control del uso del activo.
No aplica intercambio de bienes entre entidades de la misma actividad.		En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.	Los pasivos por arrendamiento deben incluir cuotas fijas, menos cualquier incentivo al arrendamiento que se vaya a recibir del arrendados.



NIC-11	NIIF-15	NIC-17	NIIF-16
			Incluye amortización por derecho de uso de activos de categoría de activo subyacente (cuando el activo está a disposición del arrendatario).
			Gasto por intereses en pasivos por arrendamiento
			gasto relacionado con arrendamientos de activos bajo valor (corto plazo que no incluye opción de compra).
	Las operaciones de sale and leaseback. Bajo NIC 17. Si una entidad (propietaria de un bien) lo vendía y, en el mismo acto, lo arrendaba al comprador bajo un "arrendamiento operativo", el bien (el activo vendido y arrendado) se daba de baja del balance del vendedor. De hecho, grandes entidades sacaron, de sus balances, sus edificios centrales de oficinas y otro tipo de activos a través de este tipo de contratos.		El bien vendido e inmediatamente arrendado no se podrá dar de baja de balance (como mínimo, la empresa se reconocerá el derecho de uso asociado con el nuevo contrato de arrendamiento). Por tanto, las operaciones de sale and leaseback que se llevaban a cabo con el objetivo principal de dar de baja activos de balance se espera que ya no se lleven a cabo.
			Se verá en los balances de las empresas arrendatarias: aparecerán nuevos activos (el derecho de uso de los bienes arrendados) y nuevos pasivos (la obligación de pago de las cuotas de arrendamiento).

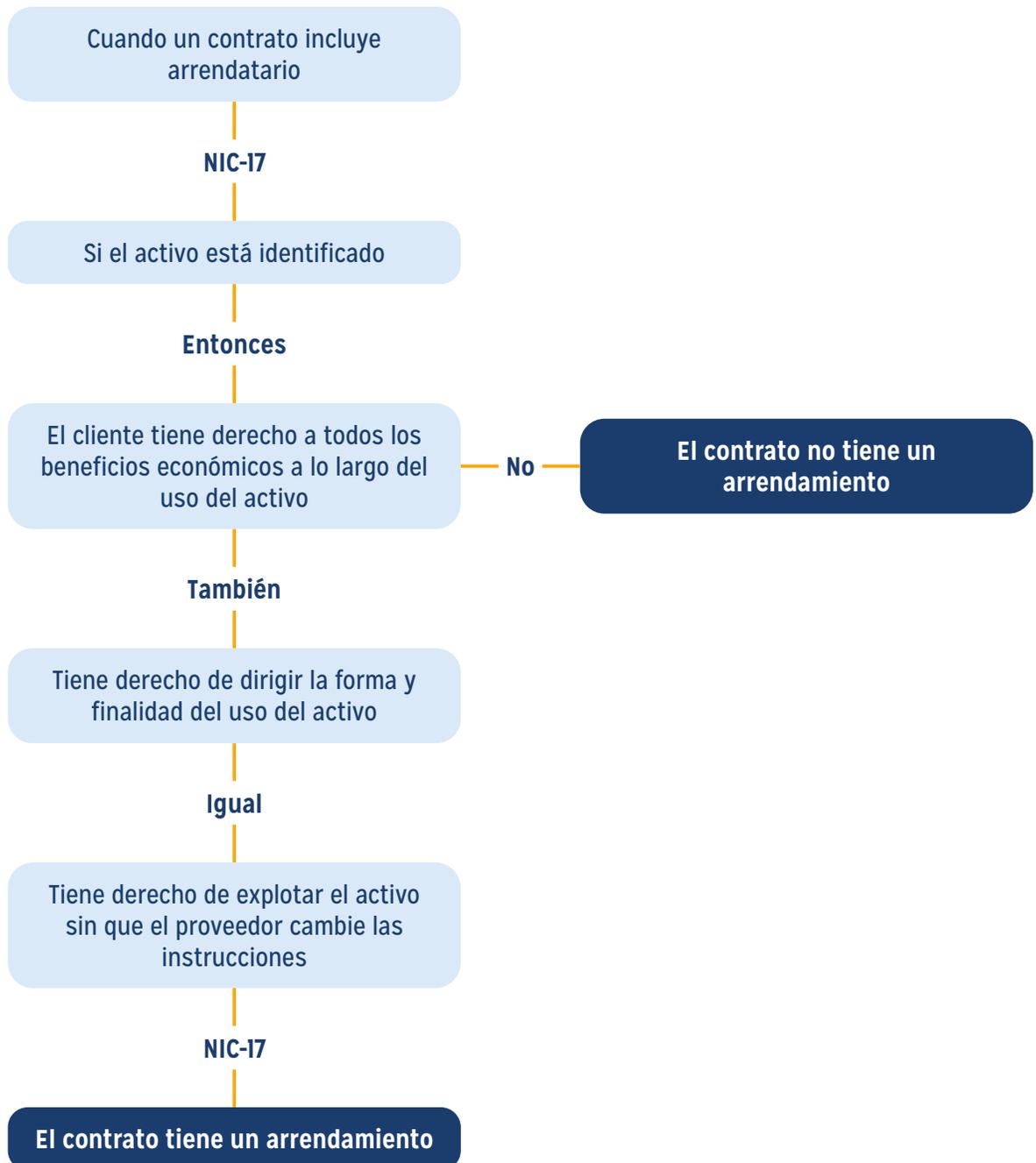
Fuente: elaboración propia.



AUDITORÍAS INICIALES

Una vez definido el tema de los contratos, como se puede observar el esquema que se encuentra en la figura 1, obsérvese el paso a seguir para identificar que un contrato contiene arrendamiento y cuándo no. Con esta información el auditor parte para proceder con la revisión minuciosa de los contratos y elaborar un profundo análisis de cada tratamiento que ha recibido el contrato en estudio.

FIGURA 1. UN CONTRATO INCLUYE ARRENDAMIENTO



Fuente: elaboración propia.

Para realizar este proceso es necesario que el auditor utilice las normas NAGAS (normas de auditorías generalmente aceptadas), estas normas contienen los principios fundamentales que le permiten al auditor mantener una guía para auditar correctamente; estas normas definen el trabajo del auditor, para lo cual se dividen en tres grandes grupos que son:

- » Normas generales
- » Normas de ejecución del trabajo
- » Normas de información

Normas generales: en estas normas el auditor debe demostrar su independencia, capacidad profesional, y sobre todo dominio del tema.

Normas de ejecución del trabajo: aquí, como en toda auditoría debe iniciar su planeamiento de la auditoría y cómo será supervisada, igual que el estudio del control interno, y lo más importante demostrar que tiene evidencia suficiente y competente.

La planeación del trabajo es decidir con antelación los pasos a seguir para la ejecución de la auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar, así como la extensión de las pruebas a realizar.

Normas de información: en esta etapa el auditor debe aplicar las normas de información financiera, y demostrar que la revelación es suficiente para que pueda emitir la opinión.

Antes de elaborar un programa para auditar los contratos y arrendamientos se debe considerar:

- » El contrato tiene condición de transferencia de propiedad.
- » El arrendatario dispone de una opción de compra a precio nominal.
- » El plazo del arrendamiento es mayor que la vida del activo.
- » El valor presente de los pagos por el arrendamiento es igual al valor razonable del activo arrendado inicial.
- » El activo es naturaleza específica para el arrendatario y puede hacer modificaciones.
- » Las pérdidas por cancelación anticipadas las asume el arrendatario.

Para realizar este proceso es necesario que el auditor utilice las normas NAGAS (normas de auditorías generalmente aceptadas), estas normas contienen los principios fundamentales que le permiten al auditor mantener una guía para auditar correctamente; estas normas definen el trabajo del auditor, para lo cual se dividen en tres grandes grupos que son:

- » Normas generales
- » Normas de ejecución del trabajo
- » Normas de información

Normas generales: en estas normas el auditor debe demostrar su independencia, capacidad profesional, y sobre todo dominio del tema.

Normas de ejecución del trabajo: aquí, como en toda auditoría debe iniciar su planeamiento de la auditoría y cómo será supervisada, igual que el estudio del control interno, y lo más importante demostrar que tiene evidencia suficiente y competente.

La planeación del trabajo es decidir con antelación los pasos a seguir para la ejecución de la auditoría. Para cumplir con esta norma, el auditor debe conocer a fondo la empresa que va a ser objeto de su investigación, para así planear el trabajo a realizar, decidir los procedimientos y técnicas a aplicar, así como la extensión de las pruebas a realizar.

Normas de información: en esta etapa el auditor debe aplicar las normas de información financiera, y demostrar que la revelación es suficiente para que pueda emitir la opinión.

Antes de elaborar un programa para auditar los contratos y arrendamientos se debe considerar:

- » El contrato tiene condición de transferencia de propiedad.
- » El arrendatario dispone de una opción de compra a precio nominal.
- » El plazo del arrendamiento es mayor que la vida del activo.
- » El valor presente de los pagos por el arrendamiento es igual al valor razonable del activo arrendado inicial.
- » El activo es naturaleza específica para el arrendatario y puede hacer modificaciones.
- » Las pérdidas por cancelación anticipadas las asume el arrendatario.

CONTRATOS REPETIDOS

En la norma internacional de contabilidad NIC-17 arrendamientos, define dos tipos de contratos de arrendamiento: el operativo y el financiero, donde el arrendamiento operativo se registra como gastos a pesar de mantener un activo en uso y el financiero, se revela en el balance de situación, esto de una forma anómala le permite a la empresa omitir activos y una vez que el contrato se extingue, puede ser que los activos no sean dados de baja y aquí es donde se considera que los contratos son repetidos, por lo que NIIF-16, viene a sustituir la NIC-17. Su finalidad precisamente es eliminar la clasificación de los arrendamientos tanto financieros como operativos, y que tanto uno como el otro se deben de conformar dentro del balance de situación.

En la figura 2, analicemos como el arrendatario, que es quien recibe el bien no incurre en depreciación, pero si en gastos por alquiler y el mantenimiento no lo recibe de quien le alquila el bien, sino del fabricante. Ahora, de acuerdo a las condiciones del contrato, el plazo de este debe ser no mayor del periodo de vida del activo, por lo que cuando el activo está totalmente depreciado pasa a manos del arrendatario y este por estar depreciado no lo registra como activo, generando una disminución de sus activos y como tal pagar menos impuestos.

FIGURA 2. PROCESO GENERAL DE LEASING



Fuente: elaboración propia con base en: <http://www.gestionatuempresa.com/que-es-un-leasing-o-arrendamiento-financiero/>.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

American Institute of Certified Public Accountants. (2006). *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)*. México: AICPA. Disponible en: <http://www.aicpa.org/Press/Pages/default.aspx>

Fiero, A. (2015). *Contabilidad de activos con enfoque NIIF para pyme (3 ed.)*. Bogotá, Colombia: Editorial ECOE ediciones.

International Financial Reporting Standards. (2005). *La Norma internacional de Contabilidad 17 de Arrendamientos*. Reino Unido, Inglaterra: IFRS

Organización Interamericana de Ciencias Económicas (2016). *Normas internacionales de información financiera NIIF/NIC*. Barcelona, España: Editorial Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE

Organización Interamericana de Ciencias Económicas (2016). *Normas internacionales de información financiera NIIF/NIC*. Barcelona, España: Editorial Organización Interamericana de Ciencias Económicas OICE

Santillana, J. (2015). *Sistemas de Control Interno*. México: Editorial Pearson

The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, resembling a stylized eye or a lens. The logo is positioned on the left side of the page, partially overlapping a large, semi-transparent blue circle that is centered on the page. The background consists of a dark blue, low-poly geometric pattern of triangles and polygons.