

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS

Actualidad
Empresarial



NIIF 16: Arrendamientos

Presentación

El presente trabajo trata de acercar al usuario de la información financiera a entender los criterios de reconocimiento, medición presentación y revelación de los arrendamientos de la NIIF 16, principalmente para los arrendatarios a los cuales impacta el cambio en sus indicadores financieros más aún si estos están sujetos a requisitos de cumplimiento de instituciones de crédito que seguramente conllevara a modificaciones en sus contratos.

En la elaboración del presente manual práctico se requirió de la NIIF 16 así como de los fundamentos que la acompañan, También se presentan dos casos prácticos para un mejor entendimiento técnico de su aplicación enfocada a los arrendatarios ya que en estos sucede el particular cambio de modelo dual de la NIC 17 al modelo único actual.

En vista de la nueva versión del PCGE 2019, obligatorio a partir del 2020 con aplicación optativa para el año presente, se ha considerado su aplicación para la elaboración de la casuística.

1. Introducción

El modelo de contabilización de la NIC 17 disponía, que los arrendatarios y arrendadores clasificaran sus arrendamientos en financieros y operativos y que se contabilicen estos dos tipos de forma diferente.

No exigía que los arrendatarios reconozcan activos y pasivos que surgen de los arrendamientos operativos, pero si, cuando exista un arrendamiento financiero. El modelo dual de contabilización para los arrendatarios no cubría las expectativas de los usuarios de los Estados Financieros por cuanto no resultaba razonable reconocer un gasto sabiendo desde el inicio de la operación de arrendamiento que tal erogación generaría beneficios económicos futuros, además la incorporación del activo ocasionaría la aplicación de la base de medición “valor presente” es decir el efecto del valor del dinero en el tiempo lo cual conllevaría a una fiable presentación de los elementos de los Estados Financieros. (1)

El modelo dual significaba que transacciones que eran económicamente similares podrían contabilizarse de forma muy diferente. Las diferencias reducían la comparabilidad para los usuarios de los estados financieros y proporcionaban oportunidades de solución para estructurar transacciones y de esta manera lograr un resultado de contabilización concreto.

Otra desventaja era que el modelo antes de NIIF 16 , no proporcionaban información adecuada sobre la exposición del arrendador al riesgo crediticio (que surge de un arrendamiento) y la exposición al riesgo de los activos (que surge del participación del arrendador retenida en el activo subyacente), concretamente para arrendamientos de equipo y vehículos que se clasificaban como arrendamientos operativos.

La vigencia de la NIIF 16 es a partir del 01.01.2019 con aplicación optativa anticipada siempre que aplique la NIIF 15.

(1) Marco Conceptual de la Información Financiera P4.54 Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.P4.55 En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas.

2. Opciones de presentación que los usuarios utilizaban por la limitación de la NIC 17

Las entidades al buscar satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera aplicaban distintas bases de medición como por ejemplo; muchos usuarios ajustaban los estados financieros de los arrendatarios para capitalizar arrendamientos operativos porque, en su opinión, la financiación y los activos proporcionados por los arrendamientos deben reflejarse en el estado de situación financiera (“balance”). Algunos intentaban estimar el valor presente de los pagos futuros por arrendamiento. Sin embargo, debido a la información limitada que estaba disponible, muchos usaron diversas técnicas técnicas, Otros usuarios fueron incapaces de hacer ajustes y los que lo hacían dependían de fuentes de información, tales como agregaciones de datos cuando proyectaban inversiones potenciales o tomaban decisiones de inversión. Estos enfoques diferentes crearon asimetrías de información en el mercado.

3. Conceptos utilizados en la NIIF 16

Activo por derecho de uso

Un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.

Activo subyacente

Un activo que es el sujeto de un arrendamiento, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.

Arrendador

Una entidad que proporciona el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Arrendamiento

Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Arrendamiento a corto plazo

Un arrendamiento que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.

Arrendamiento financiero

Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Arrendamiento operativo

Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Arrendatario

Una entidad que obtiene el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Costos directos iniciales

Los costos incrementales de obtener un arrendamiento en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, excepto los costos incurridos por un arrendador, que es a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, en relación con un arrendamiento financiero.

Fecha de comienzo del arrendamiento

La fecha en la que un arrendador pone un activo subyacente a disposición de un arrendatario.

Fecha de inicio del acuerdo de arrendamiento

La fecha más temprana entre la del acuerdo de un arrendamiento y la del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo.

Fecha de vigencia de la modificación

La fecha en la que las partes acuerdan una modificación del arrendamiento.

Garantía de valor residual

Una garantía realizada a un arrendador por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un activo subyacente al final periodo de un arrendamiento será, al menos, de un importe especificado.

Incentivos del arrendamiento

Pagos realizados por un arrendador al arrendatario asociados con un arrendamiento, o el reembolso o la asunción por un arrendador de los costos de un arrendatario.

Ingresos financieros no devengados

La diferencia entre:

- (a) la inversión bruta en el arrendamiento; e
- (b) la inversión neta en el arrendamiento.

Inversión bruta en el arrendamiento

La suma de:

- (a) los pagos por arrendamiento a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; e
- (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Inversión neta en el arrendamiento

La inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en éste.

Modificación del arrendamiento Un cambio en el alcance de un arrendamiento, o la contraprestación de un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales (por ejemplo, añadir o terminar el derecho a usar uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar la duración contractual del arrendamiento).

Pagos fijos

Los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente a lo largo del plazo del arrendamiento, excluyendo los pagos por arrendamiento variables.

Pagos opcionales del arrendamiento

Pagos a realizar por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un arrendamiento que están incluidos en el plazo del arrendamiento.

Pagos por arrendamiento

Los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador relacionados con el derecho a usar un activo subyacente a lo largo del plazo del arrendamiento, que comprenden lo siguiente:

- (a) pagos fijos (incluyendo los pagos fijos en esencia), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;
- (b) pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa;

(c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; e (d) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes a pagar por el arrendatario según las garantías de valor residual. Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar componentes que no son arrendamientos con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un componente de arrendamiento único.

Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo garantía; Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos asignados a componentes que no son arrendamientos.

Pagos variables del arrendamiento

La parte de los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador, por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la fecha de comienzo, y son distintos del paso del tiempo.

Periodo de uso

El periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).

Plazo del arrendamiento

El periodo no cancelable por el cual un arrendatario tiene un derecho a usar un activo subyacente, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; e

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

Subarrendamiento

Una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el arrendamiento (“arrendamiento principal”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario permanece vigente.

Tasa de interés implícita en el arrendamiento

Tasa de interés que iguala el valor presente de

- (a) los pagos por el 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.

Tasa incremental de los préstamos del arrendatario

La tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido.

Valor razonable

A efectos de que la aplicación por parte del arrendador de los requerimientos de contabilización de esta Norma, el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

Valor residual no garantizado

Parte del valor residual del activo subyacente, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o que solo está garantizada por un tercero relacionado con el arrendador.

Vida económica

El periodo a lo largo del cual se espera que un activo se use económicamente por uno o más usuarios o la cantidad de producción o unidades similares que se espera obtener de un activo por uno o más usuarios.

Contrato

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

Vida útil

El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una entidad.

4. Enfoque de la NIIF 16

El modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16 refleja el esencia económico de un arrendamiento porque, en la fecha de comienzo, un arrendatario obtiene el derecho a usar un activo subyacente para un periodo de tiempo, y el

arrendador ha entregado ese derecho poniendo el activo disponible para su uso por el arrendatario.

Un arrendatario tiene el derecho a usar un activo (2) subyacente durante el plazo del arrendamiento y una obligación de hacer pagos al arrendador por proporcionar el derecho a usar ese activo. El arrendatario también tiene una obligación de devolver el activo subyacente al arrendador en una condición especificada al final del plazo del arrendamiento. El arrendador tiene un derecho a recibir pagos del arrendatario por proporcionar el derecho a usar el activo subyacente.

El arrendador también conserva los derechos asociados con la propiedad del activo subyacente.

Para el arrendatario el derecho a uso del activo cumpliría la definición de activo por lo siguiente:

- El arrendatario controla el derecho a usar el activo subyacente a lo largo de todo el plazo del arrendamiento. Una vez que el activo está disponible para su uso por el arrendatario, el arrendador no puede recuperar o usar el activo subyacente para sus propios propósitos durante el plazo del arrendamiento, a pesar de ser el propietario legal del activo subyacente.
- El arrendatario tiene la capacidad de determinar cómo se usa el activo subyacente y, por ello, cómo genera beneficios económicos futuros de ese derecho de uso. Esta capacidad demuestra el control del arrendatario del derecho de uso.
- El control del arrendatario del derecho de uso surge de sucesos pasados, ya que en el compromiso se establecen obligaciones además el derecho de uso del activo subyacente.

El hecho que el arrendador posea la titularidad del activo subyacente no suprime el control para el arrendatario asimismo en el contrato de arrendamiento pueden existir restricciones del uso lo cual tampoco restringen los beneficios económicos futuros que emanan del control por ejemplo El arrendamiento de un automóvil donde según contrato el uso se efectuara entre las 8: 00 am y las 8:00 pm asimismo no deberá exceder los 100 km diarios, tales restricciones no impiden el reconocimiento del derecho al uso por parte del arrendatario.

Existe una forma inmediata con la cual se deje de controlar el activo subyacente y se extinga la obligación de pago (salvo alguna penalidad de por medio) cuando se rescinde el contrato por incumplimiento de algún compromiso.

Para el arrendatario según lo dispuesto en el Marco Conceptual define un pasivo como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El IASB concluyó que la obligación de un arrendatario de hacer los pagos por arrendamiento cumple la definición de un pasivo:

- El arrendatario tiene una obligación presente de realizar los pagos por arrendamiento, una vez que el activo subyacente ha sido puesto a su disposición. Esa obligación surge de sucesos pasados no solo del compromiso del contrato de arrendamiento sino

también del activo subyacente disponible para uso del arrendatario. A menos que el arrendatario renegocie el arrendamiento, éste no tiene derecho a cancelar el arrendamiento y evitar los pagos por arrendamiento contractuales (o penalizaciones por terminación) antes del final del plazo del arrendamiento.

- La obligación da lugar a una salida futura de beneficios económicos desde el arrendatario habitualmente pagos de efectivo contractuales de acuerdo con los términos y condiciones del arrendamiento.

Para el arrendador, el derecho de cobro califica como un Activo:

- Cuando el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso, ha cumplido con su obligación de transferir al arrendatario el derecho a usar ese activo en este sentido el arrendatario controla el derecho de uso por consecuencia el arrendador tiene un derecho incondicional a recibir los pagos por arrendamiento (la cuenta por cobrar del arrendamiento). El arrendador controla ese derecho, por ejemplo, puede decidir vender o titularizar ese derecho.
- El derecho surge de sucesos pasados (no solo del compromiso del contrato de arrendamiento, sino también del activo subyacente que se está poniendo a disposición del arrendatario para su uso) y se espera que dé lugar a la obtención de beneficios económicos futuros (habitualmente efectivo del arrendatario) por parte del arrendador.

Además del derecho de cobro existen derechos retenidos especialmente en un arrendamiento operativo porque:

- Aunque el arrendador transfiere el derecho de uso del activo subyacente al arrendatario en la fecha de comienzo, conserva el derecho al activo subyacente al final del plazo del arrendamiento (y también retiene algunos derechos al activo subyacente durante el plazo del arrendamiento; por ejemplo, el arrendador conserva la titularidad del activo). Por consiguiente, el arrendador conserva algunos de los beneficios económicos potenciales implícitos en el activo subyacente.
- El arrendador controla los derechos que retiene en el activo subyacente. Un arrendador puede, a menudo, por ejemplo, vender el activo subyacente (con el arrendamiento asociado), o acordar en cualquier momento durante el plazo de arrendamiento inicial vender o volver a arrendar el activo subyacente al final del plazo de arrendamiento.
- Los derechos del arrendador al activo subyacente surgen de un suceso pasado—la compra del activo subyacente o del compromiso con un arrendamiento principal, si el arrendador subarrienda el activo.
- Los beneficios económicos futuros de los derechos retenidos por el arrendador en el activo subyacente se espera que vayan al arrendador, suponiendo que el arrendamiento es por un plazo distinto a la vida económica completa del activo subyacente. El arrendador puede esperar la obtención de beneficios económicos de la venta, nuevo arrendamiento o uso del activo subyacente al final del plazo del arrendamiento.

La obligación de entregar el Activo subyacente por parte del arrendador no califica como Pasivo tal evento es posible sea revelado en la información financiera como pasivo contingente, surgirá un Pasivo como consecuencia de la compra del activo subyacente por el arrendador para luego transferirlo al arrendatario.

(2) El Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB (Marco Conceptual) define un activo como “un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”. El IASB concluyó que el derecho de un arrendatario a usar un activo subyacente cumple la definición de un activo

5. Diferencia del arrendamiento de los contratos de servicios para el arrendatario en aplicación del único modelo de la NIIF 16

Arrendamiento	Contrato de servicios
<ul style="list-style-type: none"> El arrendatario obtiene y controla el activo por derecho de uso al mismo tiempo que el activo subyacente se pone a disposición del arrendatario para su uso. El arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso, ha cumplido con su obligación de transferir al arrendatario el derecho a usar ese activo. El arrendatario controla ahora ese derecho de uso. Por consiguiente, el arrendatario tiene una obligación incondicional de pagar por ese derecho de uso. 	<ul style="list-style-type: none"> El cliente no obtiene un activo que controla al comienzo del contrato. el cliente obtiene el servicio solo en el momento en que se produce la prestación El cliente habitualmente tiene una obligación incondicional de pagar solo por los servicios proporcionados hasta esa fecha. El cumplimiento de un contrato de servicios requiere, a menudo, el uso de activos, el cumplimiento de la obligación de desempeño , habitualmente, no requiere poner esos activos a disposición del cliente para su uso a lo largo del plazo del contrato.

6. Alcance

La NIIF 16 se aplica a todos los arrendamientos con excepción:

- Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (3);
- Activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura mantenidos por un arrendatario; “La NIC 41 especifica la contabilización de activos biológicos, distintos de las plantas productoras, que quedan dentro del alcance de la NIC 16.

Por consiguiente, los arrendamientos de plantas productoras tales como huertos y viñedos mantenidos por un arrendatario quedan dentro del alcance de la NIIF 16.”

- Acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios;

“El IASB decidió excluir del alcance de la NIIF 16 los acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12. En congruencia con las conclusiones de la CINIIF 12 cualquier acuerdo dentro de su alcance (es decir, que cumpla las condiciones del párrafo 5 de la Interpretación) no cumple la definición de un arrendamiento. Esto es porque el operador en un acuerdo de concesión de servicios no tiene el derecho a controlar el uso del activo subyacente. Por esta razón, el IASB consideró si era

necesario excluir explícitamente del alcance de la NIIF 16 los acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12, recordemos que en la CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento, ya existía una exclusión de la CINIIF 12 en este sentido era conveniente excluir de la NIIF 16.

d) Licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes (4); y

e) Derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor. (5) La exclusión es porque estos acuerdos de licencia se contabilizan al aplicar la NIC 38.

(3) La NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales especifica la contabilización de los derechos de exploración y evaluación de recursos naturales.

(4) Existen requerimientos específicos relacionados con las licencias dentro de la NIIF 15 por ello se incorpora la exclusión .

(5) Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles distintos de los mencionados.

7. Aplicación de la Materialidad en NIIF 16

El IASB destacó que no se requeriría que un arrendatario aplicase los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 16 si el efecto de hacerlo no fuera significativo para sus estados financieros.

De forma análoga se aplicaría la NIIF 16 , si las actividades de arrendamiento de un arrendatario son significativas para sus estados financieros.

El efecto de medir los pasivos por arrendamiento sobre una base descontada no es significativo, no se requeriría que el arrendatario mida sus pasivos por arrendamiento sobre una base descontada y podría, en su lugar, por ejemplo, medirlos sobre una base sin descontar.

8. Exenciones al reconocimiento

La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información.

Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar. El IASB concluyó que los beneficios de requerir que un arrendatario aplique todos los requerimientos de la NIIF 16 a arrendamientos a corto plazo no compensan los costos asociados.

Antes de emitir la NIIF 16 el IASB también evaluó utilizar técnicas de medición simplificada en arrendamientos a corto plazo – arrendatario- con el propósito de no caer

dentro de la restricción de los costos (6), tal evaluación concluyo no compensan los costos asociados.

Un arrendatario puede optar por reconocer en el gasto el derecho de uso de un activo subyacente de :	
1.- Arrendamientos a corto plazo ;y ⁷	2.- Arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor

Ver referencia en Tabla (7)

(6) Marco Conceptual de la Información Financiera P CC36 “Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.”

(7) La NIIF 16 define un arrendamiento a corto plazo como aquel que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo máximo posible de 12 meses o menos. Como se observa el arrendatario puede tomar la opción de reconocer como activo y pasivo el arrendamiento en el supuesto no exista restricción de los costos.

9. Activo subyacente de bajo valor

El IASB decidió que el resultado de la evaluación de si un activo subyacente es es decir, la exención se basa en el valor, cuando es nuevo, del activo arrendado; no se basa en el tamaño o naturaleza de la entidad que arrienda el activo.

El IASB decidió que la exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor debe aplicarse arrendamiento por arrendamiento. Un requerimiento de aplicar la exención por clase de activo subyacente, en lugar de arrendamiento por arrendamiento, habría introducido una carga sobre los arrendatarios para evaluar cada activo individual dentro de una clase.

Criterios de identificación de un activo de bajo valor	
El arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario	El activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

El enfoque de identificación no cumple cuando el activo subyacente no es de bajo valor, el IASB señalo ejemplos de activos que califican de bajo valor:

Tablets y computadoras personales, así como los elementos pequeños de mobiliario de oficina y teléfonos.

El IASB también señaló un automóvil no cumpliría los el requisito de activo de bajo valor.

En tal sentido el arrendatario tendrá que establecer como política contable un valor para separar los activos subyacentes de bajo valor tomando en consideración lo dispuesto por el consejo.

10. Plazo del arrendamiento

El IASB decidió conservar el concepto de la NIC 17 de que el plazo de arrendamiento usado para medir un pasivo por arrendamiento debería incluir los periodos opcionales de ampliación que sean razonablemente seguro que el arrendatario vaya a ejercer su opción de ampliar (o no terminar) el arrendamiento. Además observó que la aplicación del concepto de “razonablemente seguro” requiere el juicio y, por ello, también decidió proporcionar las siguientes guías de aplicación para ayudar a las entidades a utilizar este concepto:

1. Si solo el arrendatario tiene el derecho a terminar un arrendamiento, ese derecho se considera que es una opción a terminar el arrendamiento disponible para el arrendatario, que una entidad ha de considerar al determinar el plazo del arrendamiento.
2. Si solo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento incluye el periodo cubierto por la opción de terminar el arrendamiento.

En la fecha de comienzo, una entidad evaluará si es razonablemente seguro que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción de terminar el arrendamiento.

Las experiencias de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos, (arrendados o comprados) junto con sus razones económicas , pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos. Por ejemplo una empresa de transporte que posee ómnibus para sus operaciones adquiridos por medio de un arrendamiento además el plan de uso es de 4 años(cumplido los 4 años serán vendidos), adquiere automóviles por medio de un arrendamiento sin opción de compra (con NIC 17 arrendamiento operativo)para el área de operaciones los cuales serán usados para supervisión exclusiva de los ómnibus , el contrato es por el plazo de doce meses con la opción de renovación automática salvo comunicación de la renuncia de la opción por parte del arrendatario ,para este supuesto existen razones económicas que evidencian razonable certeza de usar la opción de renovación por 4 años según el plan de operaciones.

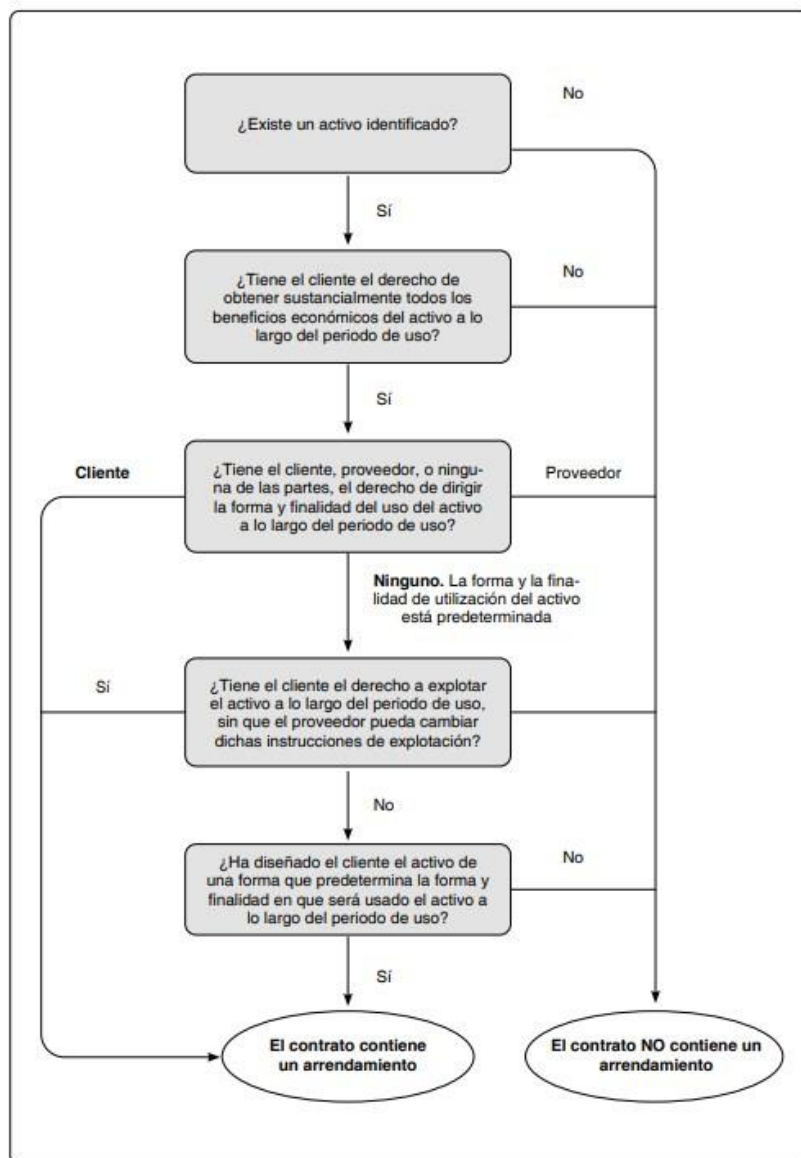
11. Identificación de un arrendamiento

Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Criterios para identificar el control del uso del activo	
¿El arrendatario tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado?	¿El arrendatario tiene el derecho a decidir el uso del activo identificado?

Si las respuestas son afirmativas existe control del uso del activo por parte del cliente.

Flujograma para realizar la evaluación si un contrato es o contiene un arrendamiento financiero



Dirigir la forma y finalidad del uso del activo

La NIIF 16 precisa, un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo si tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (es decir, el derecho a tomar las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso.) Si el proveedor tiene ese derecho, él dirige el uso del activo y, por ello, no existe arrendamiento. (8)

Cómo y para qué propósito se usa un activo es un concepto único, es decir, “cómo” se usa un activo no se evalúa de forma separada de “para qué propósito” se usa un activo. Las decisiones con respecto a las operaciones de un activo son generalmente sobre la implementación de las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo y dependen (y están subordinadas a) de esas decisiones. Por ejemplo, decisiones operativas de un proveedor no tendrían efecto sobre los beneficios económicos derivados del uso de un activo si el cliente decide que el activo no debe usarse. Además, si el proveedor toma decisiones sobre las operaciones o mantenimiento del activo subyacente, a menudo lo hace para proteger su participación en ese activo.(el arrendador cuida su activo)

La utilización del activo esta predeterminado

El IASB destacó que, en algunos casos, las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo son predeterminadas y no pueden realizarse por el cliente o el proveedor durante el periodo de uso. Esto podría suceder si, por ejemplo, todas las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo se acuerdan entre el cliente y el proveedor en la negociación del contrato y no pueden cambiarse después de la fecha de comienzo, o son, de hecho, predeterminadas por el diseño del activo.

El enfoque para determinar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo identificado cambia si se predeterminan las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo. La NIIF 16 aclara que, si se predeterminan las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo, un cliente puede todavía dirigir el uso de un activo si tiene el derecho a operar el activo, o si diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo.

La NIIF 16 también aclara que solo deben considerarse las decisiones realizadas durante el periodo de uso (y no antes del periodo de uso) en la evaluación del control, a menos que el cliente diseñara el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo. En la opinión del IASB, si un cliente especifica la producción de un activo antes del comienzo del periodo de uso (por ejemplo, incluyéndola dentro de los términos del contrato) y no puede cambiar esa especificación durante el periodo de uso, generalmente no controla el uso de un activo. En ese caso, no tendrá más derechos de toma de decisiones que cualquier cliente en un contrato típico de suministro o de servicios.

(8) Si el proveedor tiene el derecho a cambiar esas instrucciones operativas entonces no existe arrendamiento, salvo que el cliente diseñe el activo de forma que predetermina como y para que propósito se usara a los largo del periodo de utilización.

12. Contabilización para los Arrendatarios

Medición inicial del Activo y Pasivo (9)

El IASB decidió que un arrendatario debería medir el activo por derecho de uso al costo, definido como:

- a) El valor presente de los pagos del arrendamiento es decir el importe de la **medición inicial del pasivo** por arrendamiento;
- b) Los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;
- c) Cualquier **costo directo inicial** incurrido por el arrendatario ; y
- d) Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios.

La NIC 17 incorporaba el valor razonable en el reconocimiento en cambio la NIIF 16 descarta tal medición por cuanto aplico el enfoque de congruencia con la medición de muchos otros activos no financieros, tales como los activos dentro del alcance de la NIC 16 y NIC 38. La medición de los activos por derecho de uso sobre una base similar a la usada para medir el activo subyacente mantiene la comparabilidad de los importes presentados para los activos poseídos y arrendados, lo que contribuye a la utilidad de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros. Además, medir el activo por derecho de uso al costo es menos complejo y menos costoso para las entidades que medir ese activo a valor razonable, porque no existe, a menudo, un mercado activo para los activos por derecho de uso. El IASB considera que, para muchos arrendamientos una base de medición del costo proporcionará también una aproximación razonable del valor razonable del activo por derecho de uso en la fecha de comienzo.

Aplicación técnica para la medición del Activo por derecho de uso

a) Medición inicial del pasivo por arrendamiento

En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita (TIR) en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

“En este sentido el orden de medición comenzara primero por el pasivo considerando los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo no se toman en cuenta para la medición los pagos que se efectúen en la fecha de comienzo del arrendamiento, para efectos de capitalizar el Activo por derecho a uso.”

Los siguientes son pagos considerados en la medición del Pasivo necesarios para reconocer la contrapartida activo por derecho en uso:

I. Pagos fijos (incluyendo los pagos en especie fijos menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar);

II. Pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo);

III. Importes que espera pagar el arrendatario como garantías de valor residual;

IV. El precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción y

V. Pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

b) Pagos por el arrendamiento

Como por ejemplo pago realizado al arrendador para terminar remediar o sanear el bien en arrendamiento neto de cualquier descuento o incentivo del arrendador. “El valor se capitalizara como parte del activo por derecho a uso.”

c) Costos directo inicial

La NIIF 16 requiere que un arrendatario incluya los costos directos iniciales en la medición inicial del activo por derecho de uso y deprecie esos costos a lo largo del plazo del arrendamiento. La introducción de los costos directos iniciales en la medición del activo por derecho de uso es congruente con el tratamiento de los costos asociados con la adquisición de otros activos no financieros (por ejemplo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles).

El IASB decidió que los arrendatarios y arrendadores deberían aplicar la misma definición de costos directos iniciales. Esta decisión se tomó principalmente para reducir la complejidad al aplicar la NIIF 16. Como se describe en el párrafo , el IASB también decidió que la definición de los costos directos iniciales para los arrendadores debe ser congruente con la de “costos incrementales” de la NIIF 15. Por consiguiente, la NIIF 16 define costos directos iniciales como los costos incrementales de obtener un arrendamiento en los que no hubiera incurrido si no se hubiera obtenido el arrendamiento.

El IASB consideró si los costos directos iniciales incurridos por los arrendatarios deben asignarse entre el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo. Sin embargo, el IASB concluyó que este enfoque podría ser costoso de aplicar para las entidades, con pocos beneficios añadidos para los usuarios de los estados financieros.

“Tales costos directos se incorporaran en la capitalización del Activo por derecho en uso.”

d) Costos para desmantelar y eliminar el activo subyacente

Tales erogaciones futuras formaran parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurra en una obligación a consecuencia de esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 Inventarios a los costos en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por estos costos contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y medirán aplicando la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Medición Posterior del Activo

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá su activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo (NIC 16) (10), a menos que aplique los modelos de medición de la NIC 40 Valor razonable o el modelo de la revaluación de la NIC 16.

Modelo de la NIC 16:

Costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor de acuerdo a la NIC 36.

Modelo de la NIC 40:

Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40.

Modelo de la revaluación de la NIC 16:

Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, éste podría optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

Medición Posterior del Pasivo

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:

- a) Incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;
- b) Reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados;
- e
- c) Midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados.

Presentación de Activos y Pasivos en los EEEFs del Arrendatario (11)

Estado de Situación Financiera

- a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos.

Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:

I. incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; y

II. revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.

Lo señalado en el punto a) no se aplica a los activos por derecho de uso que cumplen la definición de propiedades de inversión, los cuales se presentarán en el estado de situación financiera como propiedades de inversión.

b) Los pasivos por arrendamiento por separado de los demás pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos. (12)

Estado del Resultado del Periodo y Otro Resultado Integral

Se presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.

Estado de Flujos de Efectivo

a) Los pagos en efectivo por la parte del principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;

b) Los pagos en efectivo por la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo por los intereses pagados; y

c) Los pagos por arrendamiento a corto plazo, pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y los pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

Información a revelar en la nota de los EEFFs del arrendatario

Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

a) Cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente;

b) Gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;

- c) El gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;
- d) El gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en c);
- e) El gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento.
- f) Ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;
- g) Salidas de efectivo totales por arrendamientos;
- h) Incorporaciones de activos por derecho de uso;
- i) Ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y
- j) El importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente.

La NIIF 16 requiere que un arrendatario revele información sobre sus arrendamientos en una sola nota o sección separada en sus estados financieros, y presente información cuantitativa en forma de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado.

(9) Ambos reconocimientos van en paralelo es decir en primer lugar se mide el Pasivo por arrendamiento originando parte de la capitalización del activo por derecho en uso.

(10) Ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento

(11) Por la misma naturaleza de este informe se sugiere revisar la NIIF 16 a fin de complementar .

(12) Recordemos para efectos de presentación de los EEEFs no se considera los intereses a devengar los cuales pueden ser reportados con cuenta de orden o según el PCGE con la cuenta 37 Activos Diferidos y la contrapartida cuenta 45 Obligaciones financieras.

13. Contabilización para los arrendadores

Clasificación de los arrendamientos en el arrendador

“Un arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero.”

Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.

Contabilización de los arrendamientos financieros

Medición inicial del Activo

En la fecha de comienzo, un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

El arrendador usará la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta en el arrendamiento es decir deberá hallar la tasa interna de retorno TIR.

Los pagos por arrendamiento incluidos en la medición de la inversión neta del arrendamiento comprenden los siguientes no se incluirán los pagos realizados en la fecha de comienzo:

- a) Pagos fijos menos los incentivos del arrendamiento por pagar;
- b) Pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medida usando el índice o tasa en la fecha de comienzo;
- c) Cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo la garantía;
- d) El precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; e
- e) Pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

La NIIF 16 define los costos directos iniciales de forma congruente con la definición de costos incrementales de obtener un contrato de la NIIF 15.

Medición posterior del Activo

Un arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento TIR constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento.

Un arrendador distribuirá el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Un arrendador aplicará los pagos por arrendamiento relacionados con el periodo contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros aun no devengados.

Un arrendador aplicará los requerimientos de baja en cuentas y de deterioro de valor de la NIIF 9 a la inversión neta en el arrendamiento. Un arrendador revisará regularmente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión neta en el arrendamiento. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual (13) no garantizado, el arrendador revisará el ingreso asignado a lo largo del plazo del arrendamiento, y reconocerá prospectivamente de forma inmediata cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados).

Contabilización de los arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática (14). El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa del patrón con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.

Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento.

Un arrendador añadirá los costos directos iniciales incurridos para obtener un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costos como gasto a lo largo de la duración de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 38.

Un arrendador aplicará la NIC 36 para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo ha sufrido deterioro de valor y contabilizará cualquier pérdida por deterioro de valor identificada.

Presentación de los arrendamientos financieros y operativos para el arrendador

Un arrendador presentará los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de los activos subyacentes.

En el caso de las cuentas por cobrar la presentación se precisa en la NIIF 9.

Información a revelar de los arrendamientos financieros y operativos para el arrendador

La NIIF 16 mejoro los requerimientos de información a revelar del arrendador anteriores de la NIC 17 para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen mejor el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo que surgen de las actividades de arrendamiento de un arrendador.

Un arrendador revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa en formato de tabla a menos que sea más apropiado en otro formato:

Para arrendamientos financieros:

- (i) Resultados de las ventas;
- (ii) Ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; y
- (iii) El ingreso relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.

Para arrendamientos operativos,

El ingreso del arrendamiento, revelando por separado el ingreso relacionado con pagos por arrendamiento variables que no dependen de un índice o una tasa.

La incertidumbre sobre el valor residual del activo subyacente al final del arrendamiento es, a menudo, el principal riesgo de un arrendador. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendador revele información sobre cómo gestiona su riesgo asociado con cualquier derecho que retiene en el activo subyacente.

En concreto, un arrendador revelará su estrategia de gestión de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual, o pagos por arrendamiento variables a usar al superar límites especificados.

También revelará información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento.

(13) El IASB también destacó que revelar información sobre el riesgo del activo residual también proporcionará a los usuarios de los estados financieros información útil sobre la distribución del riesgo para un arrendador entre el riesgo crediticio relacionado con las cuentas por cobrar de los pagos por arrendamiento y el riesgo del activo residual relacionado con la participación en el activo subyacente. El IASB consideró requerir que un arrendador revele el valor razonable de los activos residuales en cada fecha de presentación. Sin embargo, el IASB concluyó que este requerimiento podría ser oneroso para los arrendadores. Aunque es fundamental para el negocio de un arrendador que éste gestione su exposición al riesgo del activo residual, el IASB pensaba que los costos asociados con tener que revelar, y tener que auditar, la información sobre el valor razonable sobre los activos residuales superaría el beneficio para los usuarios de los estados financieros.

(14) Como por ejemplo en función al consumo de suministros, a los kilometrajes usados o por el desgaste en caso de depreciación .

14. Transición

El IASB decidió que no se requiera que una entidad evalúe nuevamente si los contratos son, o contienen, arrendamientos en la transición a la NIIF 16 porque sería costoso. Por consiguiente, una entidad puede optar por aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a todos los contratos existentes que cumplan la definición de un arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 17 y de la CINIIF 4. De forma análoga, una entidad no necesita aplicar la NIIF 16 a contratos existentes que no cumplan la definición de un arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 17 y de la CINIIF 4.

Transición en los arrendatarios

Un arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos:

- De forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores; o
- Retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, es decir reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

El IASB decidió no requerir un enfoque totalmente retroactivo para todos los arrendamientos porque los costos de este enfoque podrían ser significativos y superarían los beneficios.

El IASB también rechazó un enfoque prospectivo es decir, la aplicación de la NIIF 16 solo a arrendamientos que comiencen después de la fecha de transición, esta aplicación sería menos costoso pero dejaría fuera del beneficio que tendrían los usuarios de aplicar la NIIF 16 por ejemplo dejarían fuera a arrendamientos operativos de 20 a 30 años que se hubieran celebrado con anterioridad a la transición.

Transición en los arrendadores

Los requerimientos de contabilización del arrendador en la NIIF 16 están sustancialmente sin cambios de los de la NIC 17. Por consiguiente, el IASB decidió que no se requiera que un arrendador haga ningún ajuste en la transición y debería contabilizar sus arrendamientos aplicando la NIIF 16 desde la fecha de aplicación inicial (excepto por los arrendadores intermedios en un subarrendamiento (15)).

(15) Véase en el párrafo C15 de la NIIF 16.

15. Casuística

Caso práctico N.º 1

Reconocimiento de arrendamiento con opción de compra (antes arrendamiento financiero)

El 1.1.2021 Compañía “Alpha” S.A. celebra un contrato de arrendamiento con el Banco Eficacia para la adquisición de 5 vehículos valorizados en S/ 200,000. Los datos del contrato son los siguientes

- Cuota mensuales
- Tasa de interés del préstamo 10% anual.
- Tasa incremental 11.50%
- Opción de compra de S/ 5,000.
- Plazo del contrato: 3 años
- Medición posterior , modelo del costo

Se solicita efectuar los calculos en aplicación de la NIIF 16 para el arrendatario y los registros contables correspondientes.

Solución

1. El banco nos proporciona el cronograma además la tasa de interés anual , la cual utilizando la fórmula de conversión hallamos la tasa de interés mensual afin de corroborar los calculos del cronograma.

CRONOGRAMA DEL BANCO EFICACIA

Capital	200,000.00
Interes anual	10%
Tasa Incremental	11.50%
Cuota	S/.6,413.04
Pazo meses	36
Opción de compra	5,000.00
Interes mensual	0.7974140%

Nro de Cuotas	Saldo Capital	Capital	Interes	Cuota	IGV	Total
0	200,000					
1	195,182	4,818	1,595	6,413.04	1,154.35	7,567.39
2	190,325	4,857	1,556	6,413.04	1,154.35	7,567.39
3	185,430	4,895	1,518	6,413.04	1,154.35	7,567.39
4	180,495	4,934	1,479	6,413.04	1,154.35	7,567.39
5	175,522	4,974	1,439	6,413.04	1,154.35	7,567.39
6	170,508	5,013	1,400	6,413.04	1,154.35	7,567.39
7	165,455	5,053	1,360	6,413.04	1,154.35	7,567.39
8	160,361	5,094	1,319	6,413.04	1,154.35	7,567.39
9	155,227	5,134	1,279	6,413.04	1,154.35	7,567.39
10	150,052	5,175	1,238	6,413.04	1,154.35	7,567.39
11	144,835	5,217	1,197	6,413.04	1,154.35	7,567.39
12	139,577	5,258	1,155	6,413.04	1,154.35	7,567.39
13	134,277	5,300	1,113	6,413.04	1,154.35	7,567.39
14	128,935	5,342	1,071	6,413.04	1,154.35	7,567.39
15	123,550	5,385	1,028	6,413.04	1,154.35	7,567.39
16	118,122	5,428	985	6,413.04	1,154.35	7,567.39
17	112,651	5,471	942	6,413.04	1,154.35	7,567.39
18	107,136	5,515	898	6,413.04	1,154.35	7,567.39
19	101,577	5,559	854	6,413.04	1,154.35	7,567.39
20	95,974	5,603	810	6,413.04	1,154.35	7,567.39
21	90,327	5,648	765	6,413.04	1,154.35	7,567.39
22	84,634	5,693	720	6,413.04	1,154.35	7,567.39
23	78,896	5,738	675	6,413.04	1,154.35	7,567.39
24	73,112	5,784	629	6,413.04	1,154.35	7,567.39
25	67,282	5,830	583	6,413.04	1,154.35	7,567.39
26	61,405	5,877	537	6,413.04	1,154.35	7,567.39
27	55,482	5,923	490	6,413.04	1,154.35	7,567.39
28	49,511	5,971	442	6,413.04	1,154.35	7,567.39
29	43,493	6,018	395	6,413.04	1,154.35	7,567.39
30	37,427	6,066	347	6,413.04	1,154.35	7,567.39
31	31,312	6,115	298	6,413.04	1,154.35	7,567.39
32	25,149	6,163	250	6,413.04	1,154.35	7,567.39
33	18,936	6,212	201	6,413.04	1,154.35	7,567.39
34	12,674	6,262	151	6,413.04	1,154.35	7,567.39
35	6,362	6,312	101	6,413.04	1,154.35	7,567.39
36	0	6,362	51	6,413.04	1,154.35	7,567.39
Opción de compra		-	-	5,000.00	900.00	5,900.00
Totales		200,000	30,869	235,869.43	42,456.50	278,325.93

2. Procedemos hallar el interes implicito del contrato con la formula TIR de excel , porque se determinarse facilmente según lo dispuesto en el p.26 de la NIIF

16.Recordemos en el supuesto la tasa no pueda determinarse de forma sencilla se utilizara la tasa de interes incremental.

3. Una vez hallada la TIR procederemos a calcular el valor presente de los pagos por arrendamiento utilizando la formula del valor actual del excel.

Interés implícito

2.-Tasa de interés implícita TIR	3.-Valor presente de los pagos por arrendamiento
-200,000	
6,413	6,356
6,413	6,299
6,413	6,243
6,413	6,187
6,413	6,132
6,413	6,077
6,413	6,023
6,413	5,969
6,413	5,916
6,413	5,863
6,413	5,810
6,413	5,758
6,413	5,707
6,413	5,656
6,413	5,606
6,413	5,555
6,413	5,506
6,413	5,457
6,413	5,408
6,413	5,360
6,413	5,312
6,413	5,264
6,413	5,217
6,413	5,171
6,413	5,125
6,413	5,079
6,413	5,033
6,413	4,988
6,413	4,944
6,413	4,900
6,413	4,856
6,413	4,813
6,413	4,770
6,413	4,727
6,413	4,685
6,413	4,643
5,000	3,620
0.901%	200,032



4. Con el valor de s/200,032 que corresponde a la suma del valor presente de todas los pagos por arrendamiento como tambien de la TIR 0.901% se contruye el siguiente cuadro de costo amortizado.

Nro de Cuotas	Saldo Capital	Capital	Interés	Cuota	IGV	Total	
0	200,032						
1	195,422	4,610.35	1,802.69	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
2	190,770	4,651.90	1,761.14	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
3	186,076	4,693.82	1,719.22	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
4	181,340	4,736.12	1,676.92	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
5	176,561	4,778.80	1,634.24	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
6	171,739	4,821.87	1,591.17	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
7	166,874	4,865.32	1,547.72	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
8	161,965	4,909.17	1,503.87	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
9	157,012	4,953.41	1,459.63	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
10	152,014	4,998.05	1,414.99	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
11	146,970	5,043.09	1,369.95	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
12	141,882	5,088.54	1,324.50	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
13	136,747	5,134.40	1,278.64	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
14	131,567	5,180.67	1,232.37	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
15	126,339	5,227.36	1,185.68	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
16	121,065	5,274.47	1,138.57	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
17	115,743	5,322.00	1,091.04	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
18	110,373	5,369.96	1,043.08	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
19	104,955	5,418.36	994.68	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
20	99,487	5,467.19	945.85	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
21	93,971	5,516.46	896.58	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
22	88,405	5,566.17	846.87	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
23	82,788	5,616.34	796.70	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
24	77,122	5,666.95	746.09	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
25	71,404	5,718.02	695.02	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
26	65,634	5,769.55	643.49	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
27	59,812	5,821.55	591.49	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
28	53,938	5,874.01	539.03	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
29	48,011	5,926.95	486.09	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
30	42,031	5,980.36	432.68	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
31	35,997	6,034.26	378.78	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
32	29,908	6,088.64	324.40	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
33	23,765	6,143.51	269.53	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
34	17,566	6,198.87	214.17	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
35	11,311	6,254.74	158.30	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
36	5,000	6,311.10	101.94	6,413.04	1,154.35	7,567.39	
Opción de compra →	36	5,000	5,000.00		5,000.00	900.00	5,900.00
Totales		200,032	35,837	235,869.43	42,456.50	278,325.93	

Cálculo de la depreciación anual

Estimación de la vida útil 5 años
 Valor residual 5,000.00

Fórmula

$$\frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

$$\frac{200,032 - 5000}{5} = 39,006.47$$

5. De los valores del cuadro de costo amortizado se procede a efectuar los registros contables, tomando en consideración para el reconocimiento del activo por derecho en uso primero se debe hallar el pasivo del arrendamiento el cual es uno de los principales valores que constituyen el costo del activo.

x	Debe	Haber
32 ACTIVOS POR DERECHO DE USO 322 Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero 3224 Maquinaria y equipo de explotación 32241 Costo	200,032	
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS 452 Contratos de arrendamiento financiero <i>01.01.21 Por el contrato de arrendamiento</i>		200,032

La NIIF 16 en el p. 47 permite presentar el activo por derecho en uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad siempre que revele un detalle en los anexos sobre los arrendamientos incorporados en el rubro Propiedades ,planta y equipo, en el presente caso practico la entidad opta por tal presentación, es decir al 31.12,XXXX , efectuara la reclasificación a la cuenta 33.

x	Debe	Haber
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES 682 Depreciación de activos por derecho de uso - arrendamiento financiero 6822 Propiedad, planta y equipo 68222 Maquinarias y equipos de explotación	3,250.54	
39 DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS 393 Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo- Arrendamiento financiero 3933 Maquinarias y equipos de explotación 39331 Costo <i>31.01.21 Por la depreciación mensual.</i>		3,250.54

Según el p. 31 de la NIIF 16 la medición posterior del activo subyacente se efectuara utilizando los mismos requerimientos de la depreciación de la NIC 16.

x	Debe	Haber
67 GASTOS FINANCIEROS 673 Intereses por préstamos y otras obligaciones 6732 Contratos de arrendamiento financiero	1,802.69	
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS 455 Costos de financiación por pagar 4552 Contratos de arrendamiento financiero <i>31.01.21 Por los costos de financiación por pagar.</i>		1,802.69

x	Debe	Haber
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS	4,610.35	
452 Contratos de arrendamiento financiero		
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS	1,802.69	
455 Costos de financiación por pagar		
4552 Contratos de arrendamiento financiero		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1,154.35	
401 Gobierno nacional		
4011 Impuesto general a las ventas		
40111 IGV – Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		7,567.39
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		
<i>31.01.21 Por la factura por pagar</i>		
x		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	7,567.39	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		7,567.39
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
10411 Banco el Horizonte		
<i>01.02.21 Por la cancelación de la factura</i>		

La cuenta 452 Contratos de arrendamiento financiero se presenta como Pasivo por arrendamiento o en su defecto podrá incluirse en otras partidas de pasivo siempre que exista un detalle respecto al contenido del pasivo del arrendamiento (p.47 inc. b) NIIF 16).

Caso práctico N.º 2

Reconocimiento de arrendamiento con pago de derecho de llave (antes arrendamiento operativo)

“El 1.1.2021 “Expertia” SAC celebra un contrato de arrendamiento de un local en el CC La Arboleda por un plazo de 36 meses con un pago mensual durante el primer año de S/ 12,000 y de S/ 15,000 para los años restantes.

Adicional a ello se pacta el pago de un derecho de llave de S/ 60,000 al inicio del contrato. Se sabe que la tasa de interés incremental es del 8% anual.

Se solicita efectuar los calculos en aplicación de la NIIF 16 para el arrendatario y los registros contables correspondientes.

Solución

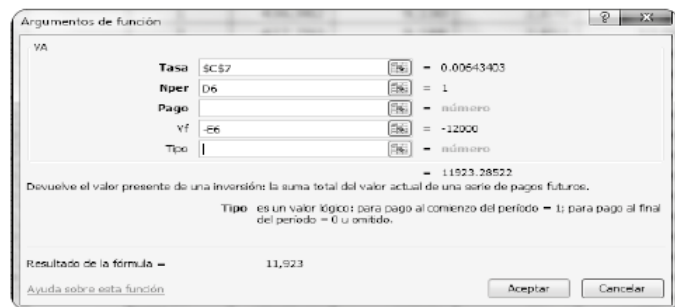
1. Generalmente en un arrendamiento sin opción de compra (antes arrendamiento operativo para los arrendatarios) no se pacta tasa de interés, en este sentido sería complejo estimar una tasa de interés implícita, en aplicación del p. 26 de la NIIF 16 se utiliza la tasa de interés incremental para hallar el valor presente de los pagos por arrendamiento, convirtiendo la tasa de interés de 8% anual a una tasa mensual.

Interés incremental anual	8%
Interés incremental mensual	0.6434%



$$= (1 + C6)^{(1/12)} - 1$$

Cuotas	Capital	Valor Presente de los pagos por arrendamiento
1	12,000	11,923
2	12,000	11,847
3	12,000	11,771
4	12,000	11,696
5	12,000	11,621
6	12,000	11,547
7	12,000	11,473
8	12,000	11,400
9	12,000	11,327
10	12,000	11,255
11	12,000	11,183
12	12,000	11,111
13	15,000	13,800
14	15,000	13,712
15	15,000	13,624
16	15,000	13,537
17	15,000	13,451
18	15,000	13,365
19	15,000	13,279
20	15,000	13,194
21	15,000	13,110
22	15,000	13,026
23	15,000	12,943
24	15,000	12,860
25	15,000	12,778
26	15,000	12,696
27	15,000	12,615
28	15,000	12,534
29	15,000	12,454
30	15,000	12,375
31	15,000	12,296
32	15,000	12,217
33	15,000	12,139
34	15,000	12,061
35	15,000	11,984
36	15,000	11,907
Totales	504,000	446,111



2. Del importe s/446,111 el cual proviene del valor presente de los pagos de arrendamiento y la tasa de interés incremental de 0.6434% se procede a construir el cuadro de costo amortizado.

Nro de Cuotas	Saldo Capital	Capital	Interés	Total cuota	IGV	Total
0	446,111					
1	436,982	9,130	2,870	12,000	2,160	14,160
2	427,793	9,188	2,812	12,000	2,160	14,160
3	418,546	9,248	2,752	12,000	2,160	14,160
4	409,239	9,307	2,693	12,000	2,160	14,160
5	399,872	9,367	2,633	12,000	2,160	14,160
6	390,444	9,427	2,573	12,000	2,160	14,160
7	380,957	9,488	2,512	12,000	2,160	14,160
8	371,408	9,549	2,451	12,000	2,160	14,160
9	361,797	9,610	2,390	12,000	2,160	14,160
10	352,125	9,672	2,328	12,000	2,160	14,160
11	342,391	9,734	2,266	12,000	2,160	14,160
12	332,594	9,797	2,203	12,000	2,160	14,160
13	319,734	12,860	2,140	15,000	2,700	17,700
14	306,791	12,943	2,057	15,000	2,700	17,700
15	293,765	13,026	1,974	15,000	2,700	17,700
16	280,655	13,110	1,890	15,000	2,700	17,700
17	267,460	13,194	1,806	15,000	2,700	17,700
18	254,181	13,279	1,721	15,000	2,700	17,700
19	240,817	13,365	1,635	15,000	2,700	17,700
20	227,366	13,451	1,549	15,000	2,700	17,700
21	213,829	13,537	1,463	15,000	2,700	17,700
22	200,205	13,624	1,376	15,000	2,700	17,700
23	186,493	13,712	1,288	15,000	2,700	17,700
24	172,693	13,800	1,200	15,000	2,700	17,700
25	158,804	13,889	1,111	15,000	2,700	17,700
26	144,826	13,978	1,022	15,000	2,700	17,700
27	130,758	14,068	932	15,000	2,700	17,700
28	116,599	14,159	841	15,000	2,700	17,700
29	102,349	14,250	750	15,000	2,700	17,700
30	88,008	14,341	659	15,000	2,700	17,700
31	73,574	14,434	566	15,000	2,700	17,700
32	59,047	14,527	473	15,000	2,700	17,700
33	44,427	14,620	380	15,000	2,700	17,700
34	29,713	14,714	286	15,000	2,700	17,700
35	14,904	14,809	191	15,000	2,700	17,700
36	-0	14,904	96	15,000	2,700	17,700
Totales		446,111	57,889	504,000	90,720	594,720

3. De los valores del cuadro de costo amortizado se procede a efectuar los registros contables, tomando en consideración para el reconocimiento del activo por derecho en uso primero se debe hallar el pasivo del arrendamiento el cual es uno de los principales valores que constituyen el costo del activo.

x	Debe	Haber
32 ACTIVOS POR DERECHO DE USO	506,111	
323 Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento operativo		
3233 Edificaciones		
32331 Costo		
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		60,000
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
10411 Banco ABC		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS⁶		446,111
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4693 Contratos de arrendamiento operativo		
<i>01.01.21 Por el reconocimiento del activo por derecho de uso.</i>		

La NIIF 16 en el p. 47 permite presentar el activo por derecho en uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad siempre que revele un detalle en los anexos sobre los arrendamientos incorporados en el rubro Propiedades, planta y equipo, en el presente caso práctico la entidad opta por tal presentación, es decir al 31.12,XXXX , efectuara la reclasificación a la cuenta 33.1

x	Debe	Haber
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	14,059	
683 Depreciación de activos por derecho de uso-arrendamiento operativo (506,111 / 36 = 14,058.65)		
6831 Depreciación de activos por derecho de uso-arrendamiento operativo		
68311 Edificaciones		
683111 Costo		
39 DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		14,059
394 Depreciación acumulada-Arrendamiento operativo		
3941 Activos por derecho de uso - arrendamiento operativo		
39412 Edificaciones		
<i>31.01.21 Por la depreciación mensual</i>		

Según el p. 31 de la NIIF 16 la medición posterior del activo subyacente se efectuara utilizando los mismos requerimientos de la depreciación de la NIC 16.

x	Debe	Haber
67 GASTOS FINANCIEROS	2,870	
679 Otros gastos financieros		
6793 Gastos financieros en actualización de activos por derecho de uso		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		2,870
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4694 Costos del arrendamiento operativo		
<i>31.01.21 Por los costos del contrato por pagar.</i>		
x		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	9,130	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4693 Contratos de arrendamiento operativo		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	2,870	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4694 Costos del arrendamiento operativo		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	2,160	
401 Gobierno nacional		
4011 Impuesto general a las ventas		
40111 IGV – Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		14,160
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4695 Facturas por pagar - Arrendamientos operativo		
<i>31.01.21 Por la factura por pagar</i>		
x		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	14,160	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4695 Facturas por pagar - Arrendamientos operativo		
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		14,160
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
10411 Banco ABC		
<i>31.01.21 Por la cancelación de la factura.</i>		

La cuenta 4693 Contratos de arrendamiento operativo se presenta como Pasivo por arrendamiento o en su defecto podrá incluirse en otras partidas de pasivo siempre que exista un detalle respecto al contenido del pasivo del arrendamiento (p.47 inc. b) NIIF 16)

Evaluación del Impacto en los Resultados año 01

Suponiendo importes similares en Ventas ,Costo de ventas ,Gastos Administrativos y Gastos de ventas para efectos de analizar el impacto

	Con NIC 17	Con NIIF 16
Ventas	1,500,000	1,500,000
Costo de ventas	-1,200,000	-1,200,000
Margen comercial	300,000	300,000
Gastos de Venta	-10,000	-10,000
Gastos Administrativos	-22,000	-22,000
Gastos por alquileres	-144,000	-144,000
Amortización del derecho de llave	-20,000	-20,000
Gastos por Depreciación		-168,704
Gastos por Interes		-30,482
Resultado antes de impuestos	104,000	68,814

La amortización comprende el VP de los pagos por arrendamiento y derecho de llave.

Impacto en los Resultados año 02

	Con NIC 17	Con NIIF 16
Ventas	1,500,000	1,500,000
Costo de ventas	-1,200,000	-1,200,000
Margen comercial	300,000	300,000
Gastos de Venta	-10,000	-10,000
Gastos Administrativos	-22,000	-22,000
Gastos por alquileres	-180,000	-180,000
Amortización del derecho de llave	-20,000	-20,000
Gastos por Depreciación		-168,704
Gastos por Interes		-20,099
Resultado antes de impuestos	68,000	79,197

Impacto en los Resultados año 03

	Con NIC 17	Con NIIF 16
Ventas	1,500,000	1,500,000
Costo de ventas	-1,200,000	-1,200,000
Margen comercial	300,000	300,000
Gastos de Venta	-10,000	-10,000
Gastos Administrativos	-22,000	-22,000
Gastos por alquileres	-180,000	-180,000
Amortización del derecho de llave	-20,000	-20,000
Gastos por Depreciación		-168,704
Gastos por Interes		-7,307
Resultado antes de impuestos	68,000	91,989

El uso de la NIIF 16 originara un buen indicador financiero de EBITDA, ya que anteriormente con la aplicación de la NIC 17 para los arrendamientos operativos no se excluía del indicador los intereses y depreciaciones es decir se incorporaban al EBITDA como gastos operativos.

Otro impacto relevante es el Pasivo del arrendamiento que se incorpora al EFS en este sentido los ratios de endeudamiento van a variar posiblemente no favorablemente para la empresa; en opinión las entidades financieras, proveedores, prestamistas etc. en sus análisis tomaran en cuenta los pasivos por arrendamiento de sus clientes para evaluar en qué nivel de endeudamiento se encuentra la empresa.

(16) En aplicación del PCGE Contratos de arrendamiento operativo, Costos del arrendamiento operativo y Factura por pagar - Arrendamiento operativo en la cuenta 46,

en atención al mencionado dispositivo permite la creación de partidas contables siempre que no distorsione la estructura básica.

Powered by [Froala Editor](#)

Caso práctico N.º 3

Reconocimiento de arrendamiento con incentivo y cambio en el Plazo del Arrendamiento (antes arrendamiento operativo)

“Con fecha 01.01.2021 el arrendador Maquinaria EIRL arrienda un piso de un edificio por el importe de S/55,0000, a un plazo de 10 años los pagos son acordados a comienzo de de año, mediante contrato se establece la condición de renovación por 5 años y el recargo de s/ 25,000, el arrendatario incurre en desembolsos adicionales para obtener el arrendamiento: S/15,000 paga al inquilino anterior.

S/ 5,000 al agente inmobiliario que intervino en la operación (el arrendador se compromete a reembolsar el pago al agente inmobiliario)

En los planes del arrendatario no existe certeza de optar por la renovación automática, es decir determina que el plazo del arrendamiento es de 10 años.

En la fecha del comienzo del arrendamiento el arrendatario efectúa el anticipo de S/ 50,000 por el primer año.

La tasa implícita del arrendamiento no es fácilmente determinable.

La tasa incremental es 5%

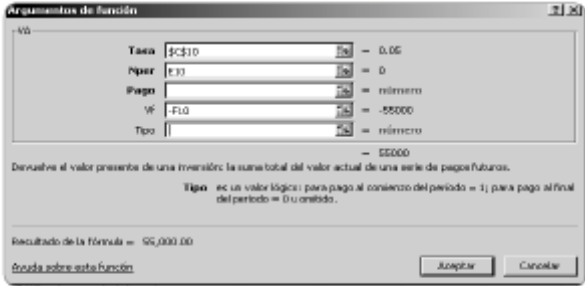
Se solicita efectuar el cuadro del costo amortizado además los asientos contables en aplicación de la NIIF 16, expresados anualmente.

Solución

1. Se procede a efectuar el cálculo del valor presente de los pagos por arrendamiento, tomando en cuenta la tasa de interés incremental.

Interés incremental anual	5 %
---------------------------	-----

Año	Cuota	Capital Anual	Valor Presente de los pagos por arrendamiento Anual
2021	0	55,000	55,000.00
2022	1	55,000	52,380.95
2023	2	55,000	49,886.62
2024	3	55,000	47,511.07
2025	4	55,000	45,248.64
2026	5	55,000	43,093.94
2027	6	55,000	41,041.85
2028	7	55,000	39,087.47
2029	8	55,000	37,226.16
2030	9	55,000	35,453.49
	Totales	550,000	445,930.19
		Pago Adelantado	-55,000.00
		Total VP	390,930.19



2. El importe S/ 390,930.19 el cual proviene del valor presente de los pagos de arrendamiento y la tasa de interés incremental de 5% anual se procede a construir el cuadro de costo amortizado.

Año	Cuota	Saldo Capital	Capital Anual	Interés Anual	Total cuota Anual	IGV Anual	Total
	0	445,930.19					
2021	1	390,930.19	-	-	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2022	2	355,476.70	35,453.49	19,546.51	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2023	3	318,250.54	37,226.16	17,773.84	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2024	4	279,163.06	39,087.47	15,912.53	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2025	5	238,121.22	41,041.85	13,958.15	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2026	6	195,027.28	43,093.94	11,906.06	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2027	7	149,778.64	45,248.64	9,751.36	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2028	8	102,267.57	47,511.07	7,488.93	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2029	9	52,380.95	49,886.62	5,113.38	55,000.00	9,900.00	64,900.00
2030	10	-0.00	52,380.95	2,619.05	55,000.00	9,900.00	64,900.00
	Totales		390,930.19	104,069.81	550,000.00	99,000.00	649,000.00

3. De los valores del cuadro de costo amortizado se procede a efectuar los registros contables, tomando en consideración para el reconocimiento del activo por derecho, en uso primero se debe hallar el pasivo del arrendamiento el cual es uno de los principales valores que constituyen el costo del activo.(17)

x	Debe	Haber
32 ACTIVOS POR DERECHO DE USO 323 Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento operativo 3233 Edificaciones 32331 Costo (390,930.19 + 55,000+15,000= 460,930.19)	460,930.19	
16 CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS 169 Otras cuentas por cobrar diversas 1699 Otras cuentas por cobrar diversas	5,000.00	
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV – Cuenta propia	9,900.00	
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO 104 Cuentas corrientes en instituciones financieras 1041 Cuentas corrientes operativas 10412 Banco El amanecer (55,000 + 20,000+9,900 IGV = 84,900)		84,900.00
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS¹⁶ 469 Otras cuentas por pagar diversas 4693 Contratos de arrendamiento operativo <i>01.01.21 Por el reconocimiento del activo por derecho a uso y la cuenta por cobrar al arrendador por la comisión inmobiliaria.</i>		390,930.19

x	Debe	Haber
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES 683 Depreciación de activos por derecho de uso-arrendamiento operativo (460,930.19 / 10 = 46,093.02) 6831 Depreciación de activos por derecho de uso-arrendamiento operativo 68311 Edificaciones 683111 Costo	46,093.02	
39 DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS 394 Depreciación acumulada - Arrendamiento operativo 3941 Activos por derecho de uso - arrendamiento operativo 39412 Edificaciones <i>31.12.21 Por la depreciación anual.</i>		46,093.02

Según el p. 31 de la NIIF 16 la medición posterior del activo subyacente se efectuara utilizando los mismos requerimientos de la depreciación de la NIC 16.

x	Debe	Haber
67 GASTOS FINANCIEROS	19,546.51	
679 Otros gastos financieros		
6793 Gastos financieros en actualización de activos por derecho de uso		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		19,546.51
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4694 Costos del arrendamiento operativo		
<i>31.12.21 Por los costos del contrato por pagar.</i>		
x		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	35,453.49	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4693 Contratos de arrendamiento operativo		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	19,546.51	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4694 Costos del arrendamiento operativo		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	9,900.00	
401 Gobierno nacional		
4011 Impuesto general a las ventas		
40111 IGV – Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		64,900.00
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4695 Facturas por pagar - Arrendamiento operativo		
<i>31.12.21 Por la factura por pagar.</i>		
x		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	64,900.00	
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4695 Facturas por pagar - Arrendamiento operativo		
10 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		64,900.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
10411 Banco El amanecer		
<i>31.12.21 Por la cancelación de la factura.</i>		

La cuenta 4693 Contratos de arrendamiento operativo se presenta como Pasivo por arrendamiento o en su defecto podrá incluirse en otras partidas de pasivo siempre que exista un detalle respecto al contenido del pasivo del arrendamiento (p.47 inc. b) NIIF 16)

Datos adicionales para calcular el cambio en el plazo de arrendamiento:

Por expansión de las actividades al finalizar el año 2024 el arrendatario decide optar por la opción de renovación automática.

La tasa incremental para es de: 6%

4. Para proceder a efectuar el recalcu­lo según la nueva información recibida en la entidad debemos hallar el valor presente de las 4 últimas cuotas y el valor en libros del activo por derecho en uso.

**Pasivo del Arrendamiento
(Valor presente de las últimas 4 cuotas)**

Año	Cuota	Saldo Inicial (a)	Pago por Arrendamiento (b)	(c) Interes 5% (a - b) x 5%	Saldo Final (a-b-c)
2021	1	390,930.19	-	19,547	410,477
2022	2	410,476.70	-55,000.00	17,774	373,251
2023	3	373,250.54	-55,000.00	15,913	334,163
2024	4	334,163.06	-55,000.00	13,958	293,121
2025	5	293,121.22	-55,000.00	11,906	250,027
2026	6	250,027.28	-55,000.00	9,751	204,779
2027	7	204,778.64	-55,000.00	7,489	157,268
2028	8	157,267.57	-55,000.00	5,113	107,381
2029	9	107,380.95	-55,000.00	2,619	55,000
2030	10	55,000.00	-55,000.00	-0	-0
	Totales		-495,000.00	104,070	

← **VP de las 4 últimos pagos**

**Activo por Derecho en Uso
Valor en libros del activo por derecho en uso hasta el año 2024**

Año	Cuota	Costo del activo	Depreclación	Valor en libros
2021	1	460,930	-46,093	414,837
2022	2	414,837	-46,093	368,744
2023	3	368,744	-46,093	322,651
2024	4	322,651	-46,093	276,558
2025	5	276,558	-46,093	230,465
2026	6	230,465	-46,093	184,372
2027	7	184,372	-46,093	138,279
2028	8	138,279	-46,093	92,186
2029	9	92,186	-46,093	46,093
2030	10	46,093	-46,093	-0

← **Valor en libros al final del año 2026**

5. Desde el año 2027 hasta el año 2030, y del año 2031 al año 2035 traemos a valor presente con la tasa incremental del 6 % los importes de 55,000 y 60,000 (INCREMENTO DE S/ 5,000 por 5 años) respectivamente para hallar el importe que ajustaremos al activo por derecho en uso.

Año	Cuota	Capital Anual	Valor Presente de los pagos por arrendamiento Anual
2027	0	55,000	55,000.00
2028	1	55,000	51,886.79
2029	2	55,000	48,949.80
2030	3	55,000	46,179.06
2031	4	60,000	47,525.62
2032	5	60,000	44,835.49
2033	6	60,000	42,297.63
2034	7	60,000	39,903.43
2035	8	60,000	37,644.74
Totales		520,000	414,222.57

Argumentos de función

VA

Tasa: 9% = 0.09
Nper: 120 = 0
Pago: -55000 = número
W: -6120 = -55000
Tipo: 0 = número

Devuelve el valor presente de una inversión: la suma total del valor actual de una serie de pagos futuros.

Tipo es un valor lógico: para pago al comienzo del período = 1; para pago al final del período = 0 u omitido.

Resultado de la fórmula = 55,000.00

Ayuda sobre esta función

Aceptar Cancelar

← Nueva medición del Pasivo del Arrendamiento

Una vez hallada la nueva medición del Pasivo del arrendamiento por diferencia hallamos el ajuste el cual incrementa el valor del activo por derecho a uso.

Nueva medición del Pasivo del Arrendamiento	Ajuste
200,032 - 5000 =	209,443.93

x	Debe	Haber
32 ACTIVOS POR DERECHO DE USO	209,443.93	
323 Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento operativo		
3233 Edificaciones		
32331 Costo		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		209,443.93
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4693 Contratos de arrendamiento operativo		
01.01.27 <i>Por el reconocimiento de ajuste del pasivo del arrendamiento del año 2027 al 2035.</i>		

6. Según el cuadro “Activo por Derecho en Uso” Tenemos el valor en libros al finalizar el año 2026 por s/ 184,372.07, al cual se le va agregar el importe de s/ 209,443.93 originando un nuevo valor en libros por s/ 393,816.00 para el 2027.

Calculo del valor inicial en libros del año 2027

Costo	460,930.19
Depreciación acumulada 2021 a 2026	-276,558.12
Valor en Libros sin ajuste	184,372.08
Ajuste por nueva estimación	209,443.93
Valor en Libros ajustado	393,816.00

(17) La NIIF 16 en el p. 47 permite presentar el activo por derecho en uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad siempre que revele un detalle en los anexos sobre los arrendamientos incorporados en el rubro Propiedades, planta y equipo, en el presente caso práctico la entidad opta por tal presentación, es decir al 31.12,XXXX, efectuara la reclasificación a la cuenta 33.

(18) En aplicación del PCGE, se procede a crear las partidas, Contratos de arrendamiento operativo, Costos del arrendamiento operativo y Factura por pagar - Arrendamiento operativo en la cuenta 46, en atención al mencionado dispositivo permite la creación de partidas contables siempre que no distorsione la estructura básica.