

**Mayo 2013**

Ejemplos Ilustrativos  
Proyecto de Norma ED/2013/6

## **Arrendamientos**

Los comentarios serán recibidos hasta el 13 de septiembre de 2013



# **Ejemplos Ilustrativos sobre Proyecto de Norma Arrendamientos**

**Comentarios serán recibidos hasta el 13 de septiembre de 2013**

Los Ejemplos Ilustrativos acompañan el Proyecto de Norma ED/2013/6 *Arrendamientos* (Emitido en Mayo de 2013: véase el folleto independiente). Las propuestas podrían ser modificadas en virtud de los comentarios recibidos antes de ser emitidas de forma final. Los comentarios deben ser recibidos para el 13 de Septiembre de 2013 y deben ser enviados por escrito a la dirección señalada más adelante o electrónicamente a la página web del IASB ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), por medio de la sección "Comentario a la propuesta".

Todas las respuestas serán anexadas al registro público y publicadas en nuestra página web, a menos que el encuestado solicite confidencialidad. Sin embargo, dichos requerimientos no serán concedidos de no ser soportados por motivos válidos, tales como la confidencialidad comercial.

**Cláusula de exención de responsabilidad:** El IASB, la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), los autores y los editores no se harán responsables por pérdidas causadas a alguna persona que actúe o se abstenga de hacerlo apoyándose en el material que contiene la presente publicación, ya sea por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (Incluyendo las interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, las del Comité de Interpretaciones de la IFRS y las del comité de interpretación permanente), los Proyectos de Normas y otras publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2013 Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera®

ISBN de esta parte: 978-1-907877-94-0 ISBN para el conjunto de las tres partes: 978-1-907877-91-9

**Todos los derechos reservados.** Copias del borrador solo pueden ser hechas con el propósito de preparación de comentarios para ser enviados al IASB, tales copias serán únicamente para uso personal o intra-organizacional y no podrán ser vendidas, difundidas o transmitidas. Al suministrar las mismas se reconoce el derecho de autor de la Fundación IFRS y se expone la dirección completa del IASB.

Exceptuando lo permitido anteriormente, no podrá ser traducido ningún fragmento de esta publicación, así como tampoco reimpresso, reproducido o utilizado de alguna forma, ya sea total o parcialmente por algún medio electrónico, mecánico o cualquier otro método actualmente conocido o creado eventualmente en el futuro, incluyendo las fotocopias y grabaciones, o cualquier sistema de almacenamiento o recuperación de información, sin previa autorización por escrito de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las IFRS y otras publicaciones del IASB es aquel publicado por el IASB en el idioma Inglés. Copias del mismo pueden ser obtenidas a través de la Fundación IFRS. Por favor dirigir los asuntos de publicaciones y derechos de autor a:

IFRS Foundation Publications Department,  
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)



El logo de la Fundación IFRS/logo de la IASB/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'elIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' y 'International Financial Reporting Standards' son Marcas Registradas de la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una sociedad sin fines de lucro, bajo la Ley General de Sociedad del Estado de Delaware, USA y opera en Inglaterra y Gales como compañía extranjera (Número de compañía FC023235) con su oficina principal precisada anteriormente.

**CONTENIDO**

	Desde el párrafo
<b>[BORRADOR] NIIF X ARRENDAMIENTOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>E11</b>
<b>IDENTIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO</b>	<b>E13</b>
Ejemplo 1—Contrato para vagones	
Ejemplo 2—Contrato para servicios de cafetería	
Ejemplo 3—Contrato para equipos médicos	
Ejemplo 4—Contrato para cable de fibra óptica	
Ejemplo 5—Contrato para energía/electricidad	
<b>DISTRIBUCIÓN DE CONTRAPRESTACIÓN A LOS COMPONENTES DE UN CONTRATO</b>	<b>E14</b>
Ejemplo 6—Distribución por el arrendatario de la contraprestación para los componentes de arrendamiento y de no arrendamiento de un contrato.	
<b>COMPONENTES DE ARRENDAMIENTO E IDENTIFICACIÓN DEL ACTIVO PRINCIPAL</b>	<b>E15</b>
Ejemplo 7—Arrendamiento de espacio comercial	
Ejemplo 8—Arrendamiento de espacio comercial más una parcela adicional	
Ejemplo 9—Arrendamiento de una planta de fabricación	
Ejemplo 10—Arrendamiento de planta de turbina	
<b>ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO</b>	<b>E16</b>
Ejemplo 11—Arrendamiento a corto plazo	
<b>CLASIFICACIÓN DE ARRENDAMIENTO</b>	<b>E17</b>
Ejemplo 12—Clasificación de arrendamiento de equipo	
Ejemplo 13—Clasificación de arrendamiento de propiedad comercial	
<b>MEDICIÓN Y RECONSIDERACIÓN DEL PLAZO DE ARRENDAMIENTO POR EL ARRENDATARIO</b>	<b>E18</b>
Ejemplo 14—Medición inicial y subsiguiente por un arrendatario y contabilización para un cambio en el plazo de arrendamiento	
Ejemplo 15—Sanciones por rescisión	
<b>CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDATARIO PARA OPCIONES A COMPRA</b>	<b>E19</b>
Ejemplo 16—Opción a compra	
<b>CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDATARIO PARA PAGOS VARIABLES DE ARRENDAMIENTO</b>	<b>E110</b>
Ejemplo 17—Pagos variables de arrendamiento que son en esencia pagos fijos de arrendamiento	
Ejemplo 18—Pagos variables de arrendamientos dependientes de un índice, y pagos variables de arrendamiento vinculados al desempeño.	
<b>MEDICIÓN DEL ARRENDADOR PARA TIPOS DE ARRENDAMIENTOS</b>	<b>E112</b>
Ejemplo 19—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—el importe en libros del activo subyacente es equivalente al valor razonable.	
Ejemplo 20—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—el importe en libros del activo subyacente es menor que el valor razonable	
Ejemplo 21—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—garantías de valor residual	
Ejemplo 22—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—deterioro del arrendamiento por cobrar.	
<b>TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR (LEASEBACK)</b>	<b>E115</b>

<b>TRANSICIÓN DE ARRENDATARIO—DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO A ARRENDAMIENTO DE TIPO A</b>	<b>EI16</b>
Ejemplo 24—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A	
<b>TRANSICIÓN DE ARRENDATARIO—DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO A ARRENDAMIENTO DE TIPO B</b>	<b>EI17</b>
Ejemplo 25—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo B	
<b>TRANSICIÓN DE ARRENDADOR—DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO A ARRENDAMIENTO DE TIPO A</b>	<b>EI18</b>
Ejemplo 26—Transición de arrendador—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A	

## **[Borrador] Norma Internacional de Información Financiera X Arrendamientos Ejemplos Ilustrativos**

*Estos ejemplos acompañan la norma [borrador]. Los mismos, ilustran aspectos de la NIIF [borrador] pero no tienen como finalidad proveer orientación interpretativa.*

- EI1 Los siguientes ejemplos ilustran cómo una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos dentro la Norma [borrador] a aspectos en particular de un arrendamiento (u otros contratos) basándose en los datos limitados presentados. Muy probablemente se necesitarían datos adicionales para evaluar plenamente el contrato, lo que podría cambiar las evaluaciones que siguen a cada ejemplo.
- EI2 Los ejemplos corresponden a los siguientes temas contenidos en la Norma [borrador]:
- (a) Identificación de un arrendamiento (párrafo EI3)
  - (b) distribución de contraprestación a los componentes de un contrato (párrafo EI4);
  - (c) componentes del arrendamiento e identificación del activo principal (párrafo EI5);
  - (d) arrendamientos a corto plazo (párrafo EI6);
  - (e) clasificación de arrendamientos (párrafo EI7);
  - (f) medición de arrendatario y reconsideración del plazo de arrendamiento (párrafo EI8);
  - (g) contabilización de arrendatario para opción a compra (párrafo EI9);
  - (h) contabilización de arrendatario para pagos variables de arrendamiento (párrafos EI10 y EI11);
  - (i) medición del arrendador para arrendamientos de tipo A (párrafos EI12-EI14);
  - (j) transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafo EI15);
  - (k) transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A (párrafo EI16);
  - (l) transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo B (párrafo EI17); y
  - (m) transición de arrendador—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A (párrafo EI18).

## Identificación de un arrendamiento

EI3 Los siguientes ejemplos ilustran cómo una entidad determina si un contrato es –o contiene- un arrendamiento.

### Ejemplo 1—Contrato para vagones

*Ejemplo 1A: Un contrato entre un Cliente y un Transportista de carga (Transportista) le permite al Cliente el uso de diez (10) vagones con especificaciones particulares que le pertenecen al transportista durante cinco (5) años. El contrato especifica el tipo de vehículo. El Cliente determina cuándo, dónde y cuáles bienes serán transportados usando dichos vehículos. Cuando estos no estén en uso, se mantienen en las instalaciones del Cliente. El Cliente puede usar los vehículos con otro propósito (depósito, por ejemplo) si así lo desea. Si algún vehículo en particular necesita mantenimiento, o ser reparado, se le exige al Transportista que lo substituya por un vehículo equivalente de la misma clase. De otro modo, y a menos que se dé un incumplimiento por parte del Cliente, el Transportista no puede recuperar los vehículos durante el período de cinco años.*

*El contrato también exige que el Transportista proporcione una locomotora y un conductor cuando el Cliente lo requiera, y estipula que, si el Transportista no se encuentra en la capacidad de hacerlo, el Cliente tiene el derecho de contratar una locomotora y un conductor con otros proveedores. El Transportista mantiene la locomotora en sus instalaciones y suministra las instrucciones al conductor detallando las necesidades del Cliente en cuanto al transporte de bienes. El Transportista puede escoger cualquiera –de varias- locomotoras para cumplir con cada una de las necesidades del Cliente, y una locomotora puede ser usada para transportar no solo los bienes del Cliente, sino también los bienes de otros clientes (es decir, si otro cliente necesita el transporte de bienes a destinos cercanos a aquel que requiere el Cliente, y dentro de un marco temporal similar, el Transportista puede decidir enganchar hasta 100 vagones a la locomotora)*

El contrato contiene un arrendamiento de vagones. El Cliente tiene el derecho de usar los 10 vagones durante cinco años.

El cumplimiento del contrato depende del uso de los 10 vehículos identificados. Una vez que se hayan entregado al Cliente, el Transportista solo puede sustituirlos cuando estos estén presentando fallas.

El Cliente tiene el derecho de controlar el uso de los vehículos por las dos siguientes:

- (a) El Cliente tiene la capacidad de dirigir el uso de los vehículos. El Cliente determina cómo, cuándo y para qué propósito son usados los vehículos, no solo cuando estén siendo empleados para transportar los bienes del Cliente, sino también a lo largo del término del contrato.
- (b) El Cliente tiene la capacidad de derivar los beneficios del uso de los vehículos. Los vehículos están disponibles para el uso del Cliente a lo largo del término del contrato, incluyendo cuando estos no estén siendo usados para transportar los bienes del Cliente.

El contrato también contiene un componente de no arrendamiento (servicio) que se relaciona con el uso de una locomotora y un conductor. El contrato no expresa el derecho de usar una locomotora identificada (véase el análisis en el Ejemplo 1B)

continuación...

... continuación

**Ejemplo 1—Contrato para vagones**

*Ejemplo 1B: El contrato entre el Cliente y el Transportista le exige al mismo que transporte una cantidad específica de bienes, de conformidad con un calendario establecido por un período de cinco años. El calendario y cantidad de bienes especificados es equivalente a que el Cliente tenga el uso de los 10 vagones por cinco años. El Transportista suministra los vagones, el conductor y la locomotora como parte del contrato. El contrato establece la naturaleza y cantidad de los bienes que serán transportados, pero no incluye detalles específicos acerca de los vehículos o la locomotora que será usada para transportar los bienes del Cliente. Aunque para el transporte de los bienes identificados en el contrato se requieren vehículos similares a aquellos señalados en el Ejemplo 1A, el Transportista cuenta con una gran cantidad de vehículos similares que pueden ser usados para transportar los bienes del Cliente. Del mismo modo, el Transportista puede decidir usar cualquier –de varias- locomotoras para cubrir cada una de las solicitudes del Cliente, y una locomotora puede ser usada no solo transportar los bienes del Cliente, sino también los bienes de otros clientes. Los vehículos y locomotoras se almacenan en las instalaciones del Transportista cuando no están siendo usados para transportar bienes.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

El cumplimiento del contrato no depende del uso de 10 vehículos identificados o de una locomotora identificada porque el Transportista tiene derechos de sustitución sustantivos. El Transportista puede elegir los vehículos y la locomotora sin el consentimiento del Cliente. Además no existen barreras económicas que le impidan al Transportista usar algún vehículo dentro de la flota de vehículos de una especificación en particular, o de alguna locomotora entre un variado número de las mismas, para cada una de las entregas de los bienes del Cliente.

*Ejemplo 1C: Asumamos los mismos datos del ejemplo 1B exceptuando que el Transportista solo cuenta con 10 vagones de las especificaciones requeridas para transportar los bienes del Cliente. Además el Transportista puede usar dichos vehículos para cumplir con otros contratos siempre que ellos no estén siendo usados para transportar los bienes del Cliente, y el Transportista podría decidir ampliar su flota de vehículos durante el término del contrato. Los vehículos de las especificaciones requeridas para transportar los bienes del Cliente pueden ser comprados a proveedores de vagones y se encuentran fácilmente disponibles para el Transportista.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

Aunque los 10 vagones que le pertenecen al Transportista están identificados en el inicio del contrato, el Cliente no tiene el derecho de controlar su uso a lo largo del término del contrato. El transportista controla el uso de los vagones. El Transportista toma las decisiones sustantivas sobre cómo los vagones son usados para entregar los bienes incluyendo, por ejemplo, si son usados para cumplir con otros contratos. El Transportista podría cumplir el contrato con el Cliente usando vagones distintos a los que poseía al inicio del contrato si, por ejemplo, decidiera ampliar su flota de vagones durante el término del contrato.

El especificar la cantidad de bienes que serán transportados y el calendario para la entrega, significa, en efecto, que el Cliente especifica los frutos del uso de los vagones, pero no le da al mismo el derecho de usar los 10 vagones por 5 años.

**Ejemplo 2—Contrato para servicios de cafetería**

*El Cliente celebra un contrato para servicios de cafetería por dos años. El proveedor coloca 25 máquinas de café en las instalaciones del Cliente, las cuales están adaptadas para el uso con consumibles de café suministrados por el Proveedor. Las máquinas de café solo funcionan con los consumibles suministrados por el Proveedor y no tienen uso alguno para el Cliente distinto al que se les da cuando son usados en conjunto con dichos consumibles. El Proveedor es responsable por las reparaciones y el mantenimiento de las máquinas de café. El personal del Cliente opera las máquinas (es decir, ellos seleccionan el café que desean beber y las máquinas entregan el mismo)*

El contrato no contiene un arrendamiento

Aunque el cumplimiento del contrato puede depender del uso de las máquinas, el contrato no le da al Cliente el derecho de controlar el uso de dichas máquinas. Esto es porque el Cliente no tiene la capacidad de derivar los beneficios del uso de las máquinas por sí solas; las máquinas funcionan solo con los consumibles que son suministrados por el proveedor. Por consiguiente, las máquinas no tienen uso o valor para el Cliente sin los consumibles. Las máquinas son incidentales para el suministro de los servicios de cafetería. Las máquinas y los consumibles se combinan para proveer servicios de cafetería al Cliente durante el término de dos años del contrato.

**Ejemplo 3—Contrato para equipos médicos**

*El Cliente celebra un contrato para equipos médicos por tres años. El Proveedor coloca 10 equipos de monitoreo de pacientes en las instalaciones del Cliente, los cuales requieren el uso de consumibles desechables que conectan el equipo de monitoreo con el paciente. Aunque el contrato exige al Cliente comprar los consumibles al Proveedor, estos consumibles que funcionan con el equipo de monitoreo se encuentran fácilmente disponibles con otros proveedores. Corren por cuenta del Proveedor las reparaciones y el mantenimiento de los equipos de monitoreo cuando se necesite, y puede este reemplazar un equipo sin el consentimiento del Cliente (aunque, debido al costo asociado con el reemplazo del mismo, el Proveedor solo lo reemplazaría si este presentase fallas). El Cliente determina cómo y cuándo se usa el equipo, y lo opera para monitorear a los pacientes.*

El contrato contiene un arrendamiento de equipos de monitoreo de pacientes.

Aunque las condiciones del contrato le exigen al Cliente usar los consumibles del Proveedor, estos consumibles que funcionan con el equipo de monitoreo de pacientes son fácilmente accesibles a través de otros proveedores. Por consiguiente, el Cliente estaría en la capacidad de derivar los beneficios del uso del equipo por sí solo, sin los consumibles del Proveedor. Además, aunque las condiciones del contrato le exigen al Cliente que recurra al Proveedor para las reparaciones y el mantenimiento, este es un componente de no arrendamiento (servicio) que no cambia la conclusión de que el Cliente tiene el derecho de usar el equipo. Por consiguiente, el contrato tiene tres componentes por separado: el derecho de usar el equipo, el suministro de consumibles, y el mantenimiento del equipo.

continuación ...

continuación...

**Ejemplo 3—Contrato para equipos médicos**

El contrato le proporciona el derecho de usar el equipo de monitoreo de pacientes al Cliente por las siguientes razones:

- (a) El cumplimiento del contrato depende del uso del equipo. Los derechos de sustitución del Proveedor no son sustantivos porque los costos de reemplazo del equipo crean una barrera económica que le impide al proveedor reemplazarlo a menos que este no se encuentre operando correctamente.
- (b) El Cliente tiene el derecho de controlar el uso del equipo por lo siguiente:
  - (i) El Cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del equipo. El Cliente determina cómo y cuándo el equipo es usado y lo opera. Por consiguiente, el Cliente toma decisiones sobre el uso del equipo que afectan significativamente los beneficios económicos derivados del uso a lo largo del término del contrato.
  - (ii) El Cliente tiene la capacidad de derivar los beneficios del uso del equipo. El equipo está disponible exclusivamente para el uso del Cliente a lo largo del término de tres años del contrato.

**Ejemplo 4—Contrato cable de fibra óptica**

*Ejemplo 4A: El Cliente celebra un contrato de 15 años por el derecho de uso de tres fibras oscuras, físicamente distintas y específicas dentro de un cable más grande que conecta a Hong Kong con Tokio. El Cliente toma todas las decisiones referentes al uso de las fibras al conectar cada extremo de las mismas a sus equipos electrónicos (es decir, el Cliente “ilumina” las fibras). Si las fibras están dañadas, el Proveedor es responsable por la reparación y el mantenimiento.*

El contrato contiene un arrendamiento. El Cliente tiene el derecho de usar las tres fibras oscuras durante 15 años.

El cumplimiento del contrato depende del uso de las fibras. Las fibras son especificadas explícitamente en el contrato y son físicamente distintas de otras fibras dentro del cable.

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 4—Contrato cable de fibra óptica**

El Cliente tiene el derecho de controlar el uso de las fibras oscuras por lo siguiente:

- (a) El Cliente tiene la capacidad de dirigir el uso de las fibras oscuras. El Cliente determina cómo, dónde y para qué propósito se usan las fibras. Por consiguiente, el Cliente toma decisiones acerca del uso de las fibras que afectan significativamente los beneficios económicos derivados del uso a lo largo del término del contrato.
- (b) El Cliente tiene la capacidad de derivar los beneficios del uso de las fibras oscuras. Las fibras están disponibles para el uso del Cliente a lo largo del término de 15 años del contrato; no pueden ser usadas por un tercero a menos que el Cliente esté de acuerdo con dicho uso.

El contrato también contiene un componente de no arrendamiento (servicio) para las reparaciones y mantenimiento de las fibras.

*Ejemplo 4B: El Cliente celebra un contrato de 15 años por el derecho de uso de una cantidad especificada de capacidad dentro de un cable que conecta Hong Kong con Tokio. La cantidad especificada es equivalente al uso del Cliente de la capacidad total de tres tiras de fibra dentro del cable (el cable contiene 15 fibras con capacidades similares). El Proveedor toma decisiones acerca de la transmisión de datos (es decir, el Proveedor ilumina las fibras y toma decisiones acerca de cuáles fibras son usadas para transmitir el tráfico del cliente)*

El contrato no contiene un arrendamiento.

El Proveedor toma todas las decisiones sobre la transmisión de datos del Cliente, la cual solo requiere el uso de una porción de la capacidad del cable. Dicha porción de la capacidad no es distinta físicamente de la capacidad restante del cable. El Cliente ha contratado por el derecho a la capacidad dentro de un cable. Este no tiene el derecho de usar un activo identificado.

**Ejemplo 5—Contrato de energía/poder**

*Ejemplo 5A: El Cliente celebra un contrato para adquirir sustancialmente toda la energía producida por una nueva central eléctrica durante 20 años. La central eléctrica le pertenece al Proveedor y la energía no puede ser suministrada de otra central. Ambos, Proveedor y Cliente, estuvieron envueltos en el diseño de la central antes de que fuera construida. El Cliente tiene el derecho de elegir entre operar y mantener la central por sí mismo, o designar a un tercero para esta tarea, de conformidad con las prácticas operativas aprobadas por la industria.*

El contrato contiene un arrendamiento. El Cliente tiene el derecho de usar la central eléctrica por 20 años.

El cumplimiento del contrato depende del uso de la central eléctrica. La energía no puede ser suministrada por otra central.

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 5—Contrato de energía/electricidad**

El Cliente tiene el derecho de controlar el uso de la central eléctrica por lo siguiente:

- (a) El Cliente tiene la capacidad de dirigir el uso de la central eléctrica. El Cliente ha determinado cómo será operada la central al verse envuelto en su diseño y al asignar el tercero que mantiene y opera la misma. El derecho de toma de decisiones del Cliente sobre el diseño y mantenimiento de la central le ha dado la capacidad de tomar decisiones relacionadas con su uso, lo que afecta significativamente los beneficios económicos derivados de tal uso a lo largo del término del contrato. Aunque un tercero pueda operar la central a diario, dicho tercero estaría implementando decisiones tomadas por el Cliente sobre el uso de la central.
- (b) El Cliente tiene la capacidad de derivar los beneficios del uso de la central. EL Cliente tiene el derecho de obtener sustancialmente toda la energía producida por la central durante los 20 años del término del contrato.

*Ejemplo 5B: Un proveedor de electricidad (Cliente) celebra un contrato para adquirir sustancialmente toda la electricidad producida por un central durante tres años. La central le pertenece a una compañía eléctrica (Proveedor) y es operada por la misma. El Proveedor no puede suministrar electricidad de otra central. El Proveedor diseñó la central eléctrica cuando fue construida, varios años antes de contratar con el Cliente—El Cliente no estuvo involucrado en tal diseño. El Cliente emite instrucciones de despacho al Proveedor. Dichas instrucciones detallan la cantidad y calendario de entrega de la electricidad al Cliente. El Proveedor opera y mantiene la central a diario de conformidad con las prácticas operacionales aprobadas por la industria. El Cliente y el Proveedor convienen el plan de mantenimiento de la central al inicio del contrato. La única autoridad de toma de decisión del Cliente se relaciona con las instrucciones de despacho. El Proveedor puede vender la energía que no es tomada por el Cliente a otros clientes.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

Aunque el cumplimiento del contrato depende del uso de la central eléctrica, el Cliente no tiene el derecho de controlarlo porque no tiene la capacidad de dirigir el uso de la central. El Proveedor tiene esa capacidad. El Proveedor ha tomado (y tomará) todas las decisiones acerca de cómo la central opera. La capacidad del Cliente de determinar cuándo la energía es producida, en efecto, le da la capacidad de especificar los frutos de la central. Sin embargo, al no tener ninguna otra autoridad de toma de decisiones, el Cliente no tiene la capacidad de dirigir el uso de la central que se emplea para producir la electricidad.

## Distribución de contraprestación a los componentes de un contrato

---

EI4 El siguiente ejemplo ilustra la distribución de la contraprestación en un contrato a componentes de arrendamiento y no arrendamiento por un arrendatario.

### **Ejemplo 6—Distribución por arrendatario de contraprestación a componentes de arrendamiento y de no arrendamiento de un contrato**

*El Cliente celebra un contrato de cinco años con el Proveedor con una contraprestación total de 200,000, u.m.(a) pagadera anualmente en cinco cuotas de 40,000. u.m. El contrato tiene dos componentes:*

*Componente 1—arrendamiento de equipo por cinco años;*

*Componente 2—mantenimiento del equipo por el Proveedor por cinco años.*

*El contrato no especifica los precios para los componentes por individual.*

*El fabricante del equipo exige que todos los arrendadores del equipo incluyan los servicios de mantenimiento como parte del contrato con el arrendatario. Por consiguiente, el Proveedor no puede arrendar el equipo sin además exigir al arrendatario adquirir los servicios de mantenimiento que se relacionan con el equipo. Al contrato se le da un precio como a un paquete, y el Cliente no es capaz de obtener un precio aislado observable del componente de arrendamiento.*

*Sin embargo, el Cliente puede obtener un precio aislado observable del componente de servicio en base a la información que se encuentra disponible de otros proveedores. Muchos otros proveedores suministran servicios de mantenimiento que se relacionan con equipos similares a lo largo de un período de cinco años por un precio aislado de 10,000 u.m. por año.*

*Ya que el Cliente tiene un precio aislado observable para un componente, pero no para ambos, primero asigna la contraprestación al componente con dicho precio observable y luego asigna la contraprestación restante al componente del que no posee un precio observable. El Cliente concluye que la contraprestación para el componente de arrendamiento es de 30,000 u.m. por año (40,000 u.m. por año – 10,000 u.m. por año asignados al componente de servicio del contrato).*

(a) En estos Ejemplos Ilustrativos, las cantidades monetarias están denominadas en "unidades monetarias" (u.m.).

## Componentes de arrendamiento e identificación del activo principal

---

EI5 El siguiente ejemplo ilustra cómo una entidad identificaría componentes de arrendamiento por separado en un contrato y el activo principal dentro de un componente de arrendamiento que proporciona el derecho de usar más de un activo al arrendatario.

### **Ejemplo 7—Arrendamiento de espacio comercial**

*Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de locales comerciales más el terreno circundante que es usado para estacionamiento y entregas. Debido a la ubicación del espacio comercial, un minorista no arrendaría el edificio sin el terreno que lo rodea. El arrendatario es un minorista que pretenden usar el edificio para sus operaciones de ventas al por menor.*

El contrato contiene un componente de arrendamiento. El espacio comercial depende del terreno para estacionamiento y entregas. El arrendatario no podría acceder a los beneficios del uso del espacio comercial sin el terreno que lo rodea para estacionamiento y entregas. Por consiguiente, el arrendatario no se puede beneficiar del uso del espacio comercial sin usar además el terreno que lo rodea que es parte del contrato.

El activo principal es el edificio ya que es el activo predominante por el cual el arrendatario ha contratado para adquirir el derecho de uso. El propósito principal del terreno circundante para estacionamiento y entregas es facilitar al arrendatario obtener beneficios del uso del espacio comercial.

### **Ejemplo 8—Arrendamiento de espacio comercial más una parcela adicional**

*Asumamos los mismos datos del Ejemplo 7, salvo que el contrato además transfiere el derecho de uso de una parcela adicional que se encuentra adyacente al espacio comercial. La parcela adicional podría, por ejemplo, ser renovada independientemente del espacio comercial.*

El contrato contiene dos componentes de arrendamiento—un arrendamiento del espacio comercial (junto al terreno que lo rodea para estacionamiento y entregas) y un arrendamiento de una parcela.

La parcela no es dependiente de –ni está altamente relacionada con- el espacio comercial y viceversa. Por consiguiente, el arrendatario puede beneficiarse del uso de la parcela por sí sola, y como se describe en el Ejemplo 7, el arrendatario puede beneficiarse del uso del espacio comercial (junto al terreno que lo rodea para estacionamiento y entregas) por sí solo.

### **Ejemplo 9—Arrendamiento de una planta de fabricación**

*Un arrendatario arrienda una planta de fabricación junto a una gran maquinaria que está instalada dentro de la planta. El arrendador no arrienda ni vende los equipos por separado pero otros proveedores sí lo hacen. La planta no solo está adaptada para el uso de dichos equipos, y estos podrían ser utilizados para un proceso de fabricación distinto dentro de otra planta.*

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 9—Arrendamiento de una planta de fabricación**

El contrato contiene dos componentes de arrendamiento—un arrendamiento del edificio de fabricación (junto al terreno sobre el cual está situado el edificio) y un arrendamiento de la maquinaria.

La maquinaria no depende de –ni está altamente relacionada con- la planta y viceversa, es decir, tanto la planta como los equipos podrían ser usados para otros propósitos junto a otros activos. Por consiguiente, el arrendatario puede beneficiarse del uso de la planta junto a otros recursos que estén fácilmente disponibles para sí. De la misma forma el arrendatario puede beneficiarse del uso de los equipos junto a otros recursos que estén fácilmente disponibles para sí.

**Ejemplo 10—Arrendamiento de una planta de turbina**

*Un arrendatario arrienda una planta de turbina, la cual consiste en una gran turbina alojada en una edificación, junto con el terreno en el cual la turbina está situada. El edificio fue diseñado específicamente para alojar la turbina y la vida del edificio está directamente vinculada a la vida de la turbina. (es decir, cuando la turbina ya no pueda ser usada y sea desmantelada, el edificio será demolido o sustancialmente reconstruido)*

El contrato contiene un componente de arrendamiento. El edificio y el terreno sobre el cual está situada la turbina están altamente relacionados con esta. Por consiguiente, el arrendatario no puede beneficiarse del uso del edificio o del terreno sin usar también la turbina. Del mismo modo, el arrendatario no podría beneficiarse del uso de la turbina si esta no estuviese alojada dentro del edificio.

El activo principal es la turbina, ya que es el activo predominante por el cual el arrendatario ha contratado por el derecho de uso. El propósito principal del edificio (y el terreno sobre el cual está situada la turbina) es facilitar al arrendatario la obtención de beneficios provenientes del uso de la turbina. El terreno y el edificio tendrían poco –si acaso- uso o valor para el arrendatario sin la turbina.

**Arrendamiento a corto plazo**

EI6 El siguiente ejemplo ilustra la evaluación en cuanto a si el arrendamiento es un arrendamiento a corto plazo.

**Ejemplo 11—Arrendamiento a corto plazo**

*Un arrendatario hizo una elección de política contable para no reconocer un activo por el derecho de uso y una deuda derivada del arrendamiento que surgen de arrendamientos a corto plazo para cualquier clase de activo subyacente.*

*El arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de un vehículo por 12 meses, con opción a extender el término por otros 12 meses. El arrendatario no tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a prórroga.*

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 11—Arrendamiento a corto plazo**

El arrendamiento no cumple con la definición de un arrendamiento a corto plazo porque el término máximo posible establecido en el contrato son más de 12 meses (es decir, el término máximo posible establecido en el contrato son dos años). Por consiguiente, el arrendatario reconoce un activo por derecho de uso y una deuda derivada del arrendamiento (o pasivo de arrendamiento). Debido a que no existe un incentivo económico significativo para ejercer la opción a prórroga, el arrendatario determina que el plazo del arrendamiento son 12 meses y mide el activo por derecho de uso y la deuda derivada del arrendamiento en consecuencia.

## Clasificación de Arrendamientos

---

E17 El siguiente ejemplo ilustra la clasificación de los arrendamientos.

**Ejemplo 12—Clasificación de arrendamiento de equipos**

*Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de un equipo por dos años, el cual tiene una vida económica total de 12 años. Los pagos de arrendamiento son de 9,000 u.m. por año, el valor actual del cual es 16,700 u.m. calculado usando la tasa que el arrendador le cobra al arrendatario. El valor razonable del equipo para la fecha de inicio del contrato es de 60,000 u.m.*

El arrendatario determina que el arrendamiento es un arrendamiento de Tipo A, por lo siguiente:

- (a) el activo subyacente no es la propiedad;
- (b) el plazo de arrendamiento es por una parte más que insignificante de la vida económica total del equipo; y
- (c) el valor actual de los pagos del arrendamiento es más que insignificante respecto al valor razonable del equipo para la fecha de inicio del contrato.

**Ejemplo 13—Clasificación de arrendamiento de propiedad comercial**

*Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de un edificio de oficinas por un término de 15 años, este tiene una vida económica remanente de 40 años para la fecha de inicio del contrato. Los pagos de arrendamiento son de 30,000 u.m. por año, cuyo valor actual es de 300,000 u.m. calculado usando la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario (es decir, la tasa que el arrendador le cobra al arrendatario no es fácilmente determinable para el arrendatario). El valor razonable de la propiedad para la fecha de inicio del contrato es de 400,000 u.m.*

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 13—Clasificación de arrendamiento de propiedad comercial</b>	
El arrendatario determina que el arrendamiento es un arrendamiento de Tipo B por lo siguiente:	
(a)	el activo subyacente es la propiedad;
(b)	el término del contrato no es por una gran parte de la vida económica remanente de la propiedad; y
(c)	el valor actual de los pagos del arrendamiento no representa sustancialmente todo el valor razonable de la propiedad.

### Medición del arrendatario y reconsideración del plazo de arrendamiento

E18 Los siguientes ejemplos ilustran cómo un arrendatario mediría inicialmente y subsiguientemente los activos y pasivos de arrendamiento. Estos además ilustran cómo un arrendatario contabilizaría un cambio en la consideración del plazo de arrendamiento.

<b>Ejemplo 14—Medición inicial y subsiguiente por un arrendatario y contabilización de un cambio en el término del contrato</b>	
---	--

<i>Parte 1—Medición inicial y subsiguiente del activo por derecho de uso y la deuda derivada del arrendamiento</i>	
--	--

Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de 10 años de un activo, con opción a prórroga de 5 años. Los pagos de arrendamiento son de 50,000 u.m. por año durante el término inicial y de 55,000 u.m. por año durante el período opcional, ambos pagables al inicio de cada año. El arrendatario incurre en costos directos iniciales de 15,000 u.m.	
---	--

En la fecha de inicio del lapso de arrendamiento, el arrendatario concluye que no tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a prórroga y por lo tanto decide que el plazo del arrendamiento sea de 10 años.	
---	--

La tasa que el arrendador le cobra al arrendatario no es fácilmente determinable. La tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario es de 5.87%, lo que refleja la tasa fija a la cual el arrendatario podría pedir prestado una cantidad similar en la misma moneda, por el mismo término, y con la misma garantía como en el arrendamiento.	
--	--

En la fecha de inicio del plazo de contrato, el arrendatario realiza el pago de arrendamiento para el primer año, incurre en costos directos iniciales, y mide la deuda derivada del arrendamiento al valor actual de los nueve pagos restantes de 50,000, descontados a la tasa de 5.87%, lo cual es 342,017 u.m.	
--	--

El arrendatario reconoce los activos y pasivos de arrendamiento de la siguiente forma	
---	--

Activo por derecho de uso	407,017 u.m. (342,017 u.m. + 50,000 u.m. + 15,000 u.m.)
---------------------------	---

Pasivo de arrendamiento	342,017 u.m.
-------------------------	--------------

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 14—Medición inicial y subsiguiente por un arrendatario y contabilización de de un cambio en el término del contrato</b>	
Efectivo (pago de arrendamiento por el primero año)	50,000 u.m.
Efectivo (costos directos iniciales)	15,000 u.m.
Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario reconoce gastos derivados del arrendamiento de la siguiente forma, dependiendo de cómo se clasifique el arrendamiento.	
<u>Si el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento de Tipo A</u>	
El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo por derecho de uso uniformemente a lo largo del plazo del arrendamiento, por lo tanto, amortiza el activo por derecho de uso de forma lineal.	
Gasto por intereses	20,076 u.m. (5.87% x 342,017 u.m.)
Pasivo de arrendamiento	20,076 u.m.
Gasto por amortización	40,702 u.m. (407,017 u.m. ÷ 10)
Activo por derecho de uso	40,702 u.m.
Para el final del primer año del arrendamiento, el importe el libros del activo por derecho de uso del arrendatario es de 366,315 u.m. (407,017 u.m. – 40,702 u.m.).	
<u>Si el arrendamiento se clasifica con un arrendamiento de Tipo B</u>	
El arrendatario determina que el costo del arrendamiento es la suma de 500,000 (suma de los pagos de arrendamiento por el plazo de arrendamiento) más 15,000 u.m. (costos directos iniciales incurridos por el arrendatario). Por lo tanto el gasto anual por arrendamiento a ser reconocido es de 51,500 u.m. (515,000 u.m. ÷ 10).	
Gastos por arrendamiento	51,500 u.m.
Pasivo por arrendamiento	20,076 u.m. (5.87% x 342,017 u.m.)
Activo por derecho de uso	31,424 u.m. (51,500 - 20,076 u.m.)
Al final del primer año del arrendamiento, el importe en libros del activo por derecho de uso del arrendatario es de 375,592 u.m. (407,017 u.m. – 31,424 u.m.).	
Al final del primer año del arrendamiento, el pasivo por arrendamiento es de 362,093 u.m. (342,017 u.m. + 20,076 u.m.), independientemente de cómo se clasifique el arrendamiento.	
Al inicio del segundo año del arrendamiento, el arrendatario realiza el pago correspondiente para dicho año, y lo reconoce de la siguiente forma.	
Pasivo de arrendamiento	50,000 u.m.
Efectivo	50,000 u.m.

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 14—Medición inicial y subsiguiente por un arrendatario y contabilización de un cambio en el término del contrato***Parte 2—Contabilización de un cambio en el plazo de arrendamiento*

En el sexto año del arrendamiento, el arrendatario realiza mejoras significativas en la propiedad arrendada. Tales mejoras se espera que tengan un valor económico significativo para el arrendatario al final del período original no revocable de 10 años. Esto es porque las mejoras resultan en una mayor utilidad del activo subyacente para el arrendatario que activos alternativos que podrían ser arrendados por un importe similar. Por consiguiente, para el final del año 6, el arrendatario concluye que tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a prórroga del arrendamiento. La tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario al final del año 6, tomando en consideración el plazo de arrendamiento extendido restante, es de 7.83%. Aunque el plazo del arrendamiento cambia, el arrendatario no reconsidera la clasificación del arrendamiento.

Al final del sexto año, antes de contabilizar el cambio en el plazo del arrendamiento, el pasivo de arrendamiento es de 183,972 u.m. (valor actual de cuatro pagos restantes de 50,000 u.m. descontados a la tasa del 5.87%). El activo por derecho de uso del arrendatario es de 162,806 u.m. si el arrendamiento se clasifica como uno de Tipo A o de 189,971 u.m. si se clasifica como uno de Tipo B.

El arrendatario vuelve a medir el pasivo de arrendamiento, el cual ahora es igual al valor actual de cuatro pagos de 50,000 u.m. seguidos de cinco pagos de 55,000 u.m. todos descontados a la tasa de 7.83%, lo que da 355,189 u.m. y su importe en libros actual es de 183,972 u.m. Se hace el ajuste correspondiente al activo por derecho de uso para reflejar el costo de los derechos adicionales, reconociéndose de la siguiente forma.

Activo por derecho de uso	171,217 u.m.
Pasivo de arrendamiento	171,217 u.m.

Seguido del ajuste, el importe en libros del activo por derecho de uso del arrendatario es de 334,023 u.m. si el arrendamiento es de Tipo A (es decir 162,806 u.m. + 171,217 u.m.) o 361,188 u.m. si el arrendamiento es de Tipo B (es decir, 189,971 u.m. + 171,217 u.m.).

Luego, el arrendatario realiza el pago del arrendamiento para el año 7, reconociéndolo de la siguiente forma.

Pasivo de arrendamiento	50,000 u.m.
Efectivo	50,000 u.m.

Seguido de este pago, el pasivo de arrendamiento del arrendatario es de 305,189 u.m. (355,189 u.m. – 50,000 u.m.) independiente de cómo se clasifique el arrendamiento.

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 14—Medición inicial y subsiguiente por un arrendatario y contabilización de un cambio en el término del contrato</b>	
<p>El arrendatario reconoce gastos por arrendamiento en el año 7 de la siguiente forma, dependiendo de cómo se haya clasificado el arrendamiento en la fecha de inicio del contrato.</p>	
<p><u>Si el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento de Tipo A en la fecha de inicio del contrato</u></p>	
<p>El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo por derecho de uso uniformemente a lo largo del plazo restante del arrendamiento y amortiza el activo por derecho de uso de forma lineal.</p>	
Gasto por intereses	23,896 u.m. (7.83% x 305,189 u.m.)
Pasivo de arrendamiento	23,896 u.m.
Gasto por amortización	37,114 u.m. (334,023 u.m. ÷ 9)
Activo por derecho de uso	37,114 u.m.
<p><u>Si el arrendamiento se clasifica como un arrendamiento de Tipo B en la fecha del inicio del contrato</u></p>	
<p>El arrendatario determina el costo remanente del arrendamiento de la siguiente forma:</p>	
<p>(a) la suma de 500,000 u.m. (diez pagos de 50,000 u.m. durante el plazo inicial del arrendamiento) más 275,000 u.m. (cinco pagos de 55,000 u.m. durante la prórroga) más 15,000 u.m. (costos directos iniciales incurridos por el arrendatario), es decir 790,000 u.m.; menos</p>	
<p>(b) el costo del arrendamiento ya reconocido como un gasto de 309,000 u.m. (gasto de arrendamiento anual de 51,500 u.m. reconocido durante los primeros seis años del arrendamiento)</p>	
<p>El importe del costo remanente del arrendamiento es por lo tanto de 481,000 u.m. (790,000 u.m. – 309,000 u.m.). Por consiguiente, el arrendatario determina que el gasto anual a ser reconocido es de 53,444 u.m. (481,000 u.m. ÷ plazo de arrendamiento restante de nueve años).</p>	
Gasto de arrendamiento	53,444 u.m.
Pasivo de arrendamiento	23,896 u.m. (7.83% x 305,189 u.m.)
Activo por derecho de uso	29,548 u.m. (53,444 u.m. - 23,896 u.m.)

<b>Ejemplo 15—Sanciones por rescisión</b>	
<p>Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de un activo por 10 años, el cual puede rescindir al final de cada año una vez que el arrendamiento entre en el sexto año. Los pagos de arrendamiento son de 50,000 u.m. por año durante el término de 10 años, pagaderos al inicio de cada año. Si el arrendatario rescinde el arrendamiento al final del año 6, debe pagar una sanción al arrendador de 20,000 u.m. La sanción por rescisión disminuye por 5,000 u.m. en cada año sucesivo.</p>	

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 15—Sanciones por rescisión**

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario concluye que no tiene un incentivo económico significativo para no ejercer la opción de rescisión en el año 6 (es decir, el arrendatario no tiene un incentivo económico significativo para continuar usando el activo subyacente luego del año 6), habiendo considerado todos los factores incluyendo las sanciones por rescisión y los pagos de arrendamiento durante los años restantes del mismo. Por consiguiente, el arrendatario determina que el plazo del arrendamiento es de seis años.

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento en base a los pagos de arrendamiento de 50,000 u.m. por seis años más la sanción de 20,000 pagable al final del año 6.

**Contabilización del arrendatario para opciones a compra**

E19 El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendatario contabiliza un arrendamiento cuando el arrendatario tiene un incentivo económico significativo para ejercer una opción a compra del activo subyacente.

**Ejemplo 16—Opción a compra**

Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de equipos de 5 años con pagos anuales de 59,000 u.m., pagaderos al final de cada año. Este ejemplo ignora cualquier costo directo inicial. Al final del año 5, el arrendatario tiene una opción a compra del equipo por 5,000 u.m. El valor residual del equipo en cinco años es de 75,000 u.m. Por consiguiente, el arrendatario concluye que tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a compra. El valor razonable del equipo para la fecha del inicio del contrato es de 250,000 u.m., y su vida útil es de siete años.

La tasa que el arrendador le cobra al arrendatario en este ejemplo es la tasa implícita en el arrendamiento, la cual es de 6.33%. Esa es la tasa que causa el valor actual de los pagos de arrendamiento incluyendo el precio de ejercicio de la opción a compra, para igualar el valor razonable del equipo en la fecha del inicio del contrato.

El arrendatario clasifica el arrendamiento como un arrendamiento de Tipo A.

El arrendatario mide el pasivo de arrendamiento en la fecha de inicio del contrato a 250,000 u.m. (el valor actual de cinco pagos de 59,000 u.m. más el valor actual de la opción a compra de 5,000 u.m.)

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario reconoce activos y pasivos de arrendamiento de la siguiente forma.

Activo por derecho de uso	250,000 u.m.
Pasivo de arrendamiento	250,000 u.m.

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 16—Opción a compra</b>	
<p>El arrendatario amortiza el activo por derecho de uso sobre la vida útil del equipo de siete años, y no sobre el plazo del contrato de cinco años, porque el arrendatario tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a compra. El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo uniformemente a lo largo de los siete años y, por lo tanto, amortiza el activo de forma lineal.</p> <p>Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario reconoce los intereses sobre el pasivo de arrendamiento y la amortización del activo por derecho de uso de la siguiente forma.</p>	
Gastos por intereses	15,825 u.m. (6.33% x 250,000 u.m.)
Pasivo de arrendamiento	15,825 u.m.
Gasto de amortización	35,714 u.m. (250,000 u.m. ÷ 7)
Activo por derecho de uso	35,714 u.m.
<p>Al final del año 5, el arrendatario ha amortizado del activo por derecho de uso por 71,430 u.m. (250,000 u.m. – 35,714 u.m. x 5) y tiene un pasivo de 5,000 u.m. relacionado con la opción a compra. El arrendatario ejerce la opción a compra del equipo y paga el pasivo remanente. Luego, el arrendatario reclasifica el activo por derecho de uso y reconoce el equipo de la siguiente forma.</p>	
Pasivo de arrendamiento	5,000 u.m.
Efectivo	5,000 u.m.
Propiedad, planta y equipo	71,430 u.m.
Activo por derecho de uso <sup>(a)</sup>	71,430 u.m.
<p>(a) El arrendatario podría decidir presentar el activo por derecho de uso como parte de propiedad, planta y equipo durante el plazo de 5 años del arrendamiento; alternatively el arrendatario podría decidir presentar el activo por derecho de uso de forma separada de la propiedad, planta y equipo.</p>	

## Contabilización el arrendatario para pagos variables de arrendamiento

EI10 El siguiente ejemplo ilustra pagos variables de arrendamiento que son en esencia pagos fijos de arrendamiento

<b>Ejemplo 17—Pagos variables de arrendamiento que son en esencia pagos fijos de arrendamiento</b>
<p><i>Ejemplo 17A: Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de propiedad de 5 años, con pagos anuales determinados como 2% de las ventas del arrendatario generadas de la propiedad arrendada. El pago anual del arrendamiento debe ser al menos 100,000 u.m. en cada año del arrendamiento.</i></p>

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 17—Pagos variables de arrendamiento que son en esencia pagos fijos de arrendamiento**

En la fecha del inicio del contrato, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento en base a los pagos anuales fijos de 100,000 u.m. Al arrendatario se le exige realizar pagos de al menos 100,000 u.m. en cada año, independientemente del nivel de las ventas de la propiedad. Por consiguiente, tales pagos son en esencia pagos fijos de arrendamiento.

*Ejemplo 17B: Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de propiedad de cinco años, con un pago inicial anual de 100,000 u.m. El contrato incluye una cláusula de incrementos que especifica que los pagos de arrendamiento cada año (excluyendo el primer año de arrendamiento) aumentarán por el mayor de los incrementos anuales en el Índice de los Precios al Consumidor por los 12 meses precedentes o 2%.*

En la fecha del inicio del contrato, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento en base a los pagos de arrendamiento de 100,000 u.m. en el año 1, 102,000 u.m. en el año 2, 104,040 u.m. en el año 3, 106,121 en el año 4, y 108,243 en el año 5. Al arrendatario se le exige realizar pagos de al menos tales montos en cada año durante el plazo del arrendamiento, independientemente del movimiento de Índice de Precios al Consumidor. Por consiguiente, tales pagos son en esencia pagos fijos de arrendamiento.

*Ejemplo 17C: Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de propiedad por 10 años, con pagos de arrendamiento anuales fijos de 100,000 u.m. y pagos de arrendamiento variables que se determinan como el 3% de las ventas del arrendatario provenientes de la propiedad. Al final del período de 10 años, el arrendatario tiene la opción de comprar la propiedad por 375,000 u.m. (en la fecha de inicio del contrato, el arrendatario considera que no tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción a compra). Sin embargo, si las ventas provenientes de la propiedad son menos de 1,000,000 u.m. en cualquiera de los 10 años del arrendamiento, al arrendatario se le exige comprar la propiedad por 375,000 u.m. al final del período de 10 años.*

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento al valor actual de cualquier de los siguientes:

- (a) pagos anuales de 130,000 u.m. (el pago anual fijo de 100,000 más 30,000 u.m. de pago variable asumiendo que las ventas son de 1,000,000 u.m.): o
- (b) pagos anuales fijos de 100,000 u.m. más el precio de compra de 375,000 u.m. pagaderos al final del año 10.

El precio de ejercicio de la opción a compra de 375,000 u.m., o los pagos anuales de 30,000 u.m. por 10 años, se considera que son en esencia pagos fijos porque al arrendatario se le exige pagar al menos la menor de esas dos cantidades, independientemente del nivel de ventas durante los 10 años del plazo del arrendamiento.

E111

El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendatario contabilizaría pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o tasa y pagos variables de arrendamiento que están vinculados al desempeño.

**Ejemplo 18—Pagos variables de arrendamientos dependientes de un índice, y pagos variables de arrendamiento vinculados al desempeño.**

*Ejemplo 18A:* Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de propiedad de 10 años con pagos anuales de arrendamiento de 100,000 u.m., pagaderos al inicio de cada año. El contrato especifica que los pagos de arrendamiento para cada año aumentarán en base al incremento del índice de Precios al Consumidor por los 12 meses precedentes. El Índice de Precios al Consumidor en la fecha de inicio del contrato es de 125. Este ejemplo ignora cualquier costo directo inicial. El arrendamiento se clasifica como un arrendamiento de Tipo B.

La tasa que el arrendador le cobra al arrendatario no es fácilmente determinable. La tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario es del 8%, lo cual refleja la tasa a la cual el arrendatario podría pedir prestado una cantidad similar en la misma moneda, por el mismo término y con garantías similares como en el arrendamiento

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario realiza un pago de arrendamiento para el primer año y mide el pasivo de arrendamiento a 624,689 u.m. (el valor actual de nueve pagos de 100,000 u.m. descontados a la tasa de 8%)

El arrendatario determina que el costo del arrendamiento es de 1,000,000 u.m. (los pagos de arrendamiento por el plazo de arrendamiento). El gasto de arrendamiento anual a ser reconocido es de 100,000 u.m. (1,000,000 u.m. ÷ 10 años)

Gastos de arrendamiento	100,000 u.m.
Pasivo de arrendamiento	49,975 u.m. (8% x 624,689)
Activo por derecho de uso	50,025 u.m. (100,000 u.m. - 49,975 u.m.)

Al final del primer año del arrendamiento el Índice de Precios al Consumidor es de 128. El arrendatario calcula que el pago para el segundo año, ajustado al Índice de Precios al Consumidor, es de 102,400 u.m. (100,000 u.m. x 128 ÷ 125).

Debido a que los pagos de arrendamiento son pagos variables que dependen de un índice, el arrendatario ajusta el pasivo de arrendamiento para reflejar la tasa del Índice de Precios al Consumidor al final del período sobre el que se informa, es decir, el pasivo de arrendamiento ahora refleja pagos de arrendamiento anuales de 102,400 u.m. El arrendatario no reconsidera la tasa de descuento porque un cambio en los pagos de arrendamiento variables que dependan de un índice no requiere que la tasa de descuento sea reconsiderada.

El ajuste del arrendatario al pasivo de arrendamiento es la diferencia entre el valor actual de los pagos de arrendamiento originales y los revisados, descontados usando la tasa determinada en la fecha del inicio del contrato, es decir, el valor actual de nueve pagos de 2,400 u.m. pagaderos al inicio del período, descontados a la tasa de 8%, lo cual da 16,196. El arrendatario considera que toda la remediación se relaciona con períodos futuros y ajusta el importe en libros del activo por derecho de uso de la siguiente forma.

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 18—Pagos variables de arrendamientos dependientes de un índice, y pagos variables de arrendamiento vinculados al rendimiento.**

Activo por derecho de uso	16,192 u.m.
Pasivo de arrendamiento	16,192 u.m.

Al inicio del segundo año del arrendamiento, el arrendatario realiza el pago de arrendamiento correspondiente y lo reconoce de la siguiente manera.

Pasivo de arrendamiento	102,400 u.m.
Efectivo	102,400 u.m.

*Ejemplo 18B:* Asumamos los mismo datos del ejemplo 18A, salvo que acá al arrendatario además se le exige realizar pagos variables de arrendamiento cada año del mismo, los cuales se calculan como el 2% de las ventas del arrendatario generadas a través de la propiedad arrendada.

En la fecha de inicio del contrato, el arrendatario mide los activos y pasivos de arrendamientos reconocidos, por el mismo monto como en el Ejemplo 18A porque los pagos variables de arrendamiento están vinculados al rendimiento (es decir, dichos pagos son pagos variables de arrendamiento que no dependen de un índice o tasa ni son en esencia pagos fijos). Por consiguiente, el arrendatario no incluye los pagos variables de arrendamiento calculados como un porcentaje de las ventas en la medición del pasivo de arrendamiento o del activo por derecho de uso.

Activo por derecho de uso	724,689 u.m. (624,689 u.m. + 100,000 u.m.)
Pasivo de arrendamiento	624,689 u.m.
Efectivo (pago de arrendamiento del primer año)	100,000 u.m.

El arrendatario prepara los estados financieros de forma anual. El arrendatario determina que el costo del arrendamiento es de 1,000,000 u.m. (los pagos de arrendamiento por el plazo de arrendamiento). Por lo tanto, el gasto anual de arrendamiento a ser reconocido es de 100,000 u.m. (1,000,000 u.m. ÷ 10 años). Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario genera ventas de 1,200,000 u.m. provenientes de la propiedad arrendada, incurriendo en un gasto de arrendamiento adicional de 24,000 u.m. (2% x 1,200,000 u.m.)

Gasto de arrendamiento	124,000 u.m. (100,000 u.m. + 24,000 u.m.)
Pasivo de arrendamiento	49,975 u.m. (8% x 624,689 u.m.)
Activo por derecho de uso	50,025 u.m. (100,000 u.m. - 49,975 u.m.)
Pagos variables de arrendamiento Acumulados/Efectivo	24,000 u.m.

Al final del primer año de arrendamiento, el arrendatario mediría nuevamente el pasivo de arrendamiento en el mismo orden de días del Ejemplo 18A. Por consiguiente, el arrendatario calcula que el pago para el segundo año, ajustado al Índice de Precios al Consumidor, es de 102,400 u.m. y ajusta el pasivo de arrendamiento y activo por derecho de uso por 16,192 u.m.

## Medición del arrendador para arrendamientos de Tipo A

E112 Los siguientes ejemplos ilustran cómo un arrendador contabilizaría los arrendamientos de Tipo A.

### **Ejemplo 19—Contabilización del arrendador para arrendamientos de Tipo A— Importe en libros del activo subyacente igual al valor razonable**

Un arrendador arrienda un vehículo por tres años con pagos de arrendamiento de 2,400 u.m., pagaderos anualmente al final de cada año, e incurre en costos directos iniciales de 200 u.m. En la fecha de inicio del contrato, el importe en libros y el valor razonable del vehículo es de 10,000 u.m. y el importe que el arrendador espera derivar del vehículo para el final de los tres años es de 4,500 u.m. El arrendatario tiene una opción a compra del vehículo al final del plazo de arrendamiento inicial por un precio de mercado o puede prorrogar el arrendamiento por dos años con el mismo pago anual de 2,400 u.m. La vida económica del vehículo es de 7 años.

El arrendador concluye que el arrendatario no tiene un incentivo económico significativo para prorrogar el arrendamiento o ejercer la opción a compra y por lo tanto determina que el plazo de arrendamiento es de tres años. El arrendador además determina que el arrendamiento es de Tipo A.

La tasa que el arrendador le cobra al arrendatario es la tasa implícita en el arrendamiento, la cual es de 6.87% (es decir, es la tasa que causa el valor actual de los pagos de arrendamiento y el valor estimado del vehículo al final del plazo de arrendamiento para igualar el valor razonable del vehículo en la fecha del inicio del contrato)

El arrendador mide el arrendamiento por cobrar a 6,513 u.m., lo cual es el valor actual de tres pagos de 2,400 u.m., descontados al 6.87%, más los costos directos iniciales de 200 u.m.

El arrendador mide el activo residual bruto a 3,687 u.m., lo cual representa el valor actual del importe que el arrendador espera derivar del vehículo tras el final del plazo de arrendamiento de 4,500 u.m. descontado al 6.87%.

Debido a que no existe diferencia entre el importe en libros y el valor razonable del vehículo para la fecha de inicio del contrato, el arrendador no reconoce ninguna ganancia en tal fecha o algún beneficio no percibido relacionado al activo residual. Por lo tanto, el arrendador reconoce el activo residual a 3,687 u.m.

En la fecha de inicio del contrato, el arrendador da baja en cuentas al vehículo y reconoce el arrendamiento por cobrar y el activo residual de la siguiente manera.

Arrendamiento por cobrar	6,513 u.m.
Activo residual	3,687 u.m.
Vehículo	10,000 u.m.
Efectivo/pagadero por costos directos iniciales	200 u.m.

El arrendador también puede presentar los ingresos y costos de bienes vendidos a 6,313 u.m. al inicio de la fecha del contrato, dependiendo del modelo de negocio del arrendador.

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 19—Contabilización del arrendador para arrendamientos de Tipo A— Importe en libros del activo subyacente igual al valor razonable</b>						
Debido a que los costos directos iniciales se incluyen en las partidas por cobrar, el arrendador determina la tasa imputada que reducirá el saldo del arrendamiento por cobrar a 0 u.m. al final del plazo de arrendamiento. La tasa imputada para el arrendamiento es de 5.18%. La tasa imputada se usa para determinar los ingresos por intereses sobre el arrendamiento por cobrar en cada año del arrendamiento.						
Al final del año 1, el arrendador reconoce la recepción del pago de arrendamiento, los intereses sobre el arrendamiento por cobrar, y los intereses sobre el activo residual de la siguiente manera.						
Efectivo			2,400 u.m.			
Arrendamiento por cobrar				2,400 u.m.		
Arrendamiento por cobrar			338 u.m. (5.18% x 6,513 u.m.)			
Activo residual			253 u.m. (6.87% x 3,687 u.m.)			
Ingresos por intereses				591 u.m. (338 u.m. + 253 u.m.)		
Seguido de dichas partidas, el importe en libros del arrendamiento por cobrar es de 4,451 u.m. (6,513 u.m. – 2,400 u.m. + 338 u.m.), y el importe en libros del activo residual es de 3,940 u.m. (3,687 u.m. + 253 u.m.).						
El arrendador contabiliza el arrendamiento durante lo que resta del plazo del mismo de la siguiente manera.						
<b>Estado de situación financiera</b>			<b>Estado de resultado del ejercicio y otros ingresos integrales</b>			
Final de Año	Arntos por cobrar	Activo residual bruto	Importe en libros del activo residual	Intereses sobre arntos por cobrar	Intereses sobre activo residual	Ingresos por intereses
1	4,451	3,940	3,940	338	253	591
2	2,282	4,211	4,211	231	271	502
3	-	4,500	4,500	118	289	407
Para el final del plazo de arrendamiento, el arrendatario reclasifica el activo residual a, por ejemplo, inventario.						
Inventario			4,500 u.m.			
Activo residual				4,500 u.m.		
El vehículo luego se vende por 5,000 u.m. y el arrendador reconoce la venta.						
Efectivo/cuentas por cobrar				5,000 u.m.		
Inventario					4,500 u.m.	
Ganancia sobre la venta de inventario					500 u.m.	

**Ejemplo 20—Contabilización del arrendador para arrendamientos de Tipo A—  
Importe en libros del activo subyacente menor al valor razonable**

Asumamos los mismos datos del Ejemplo 19, salvo que acá el importe en libros del vehículo para la fecha de inicio del contrato es de 7,500 u.m. y cualquier costo directo inicial se ignora en este ejemplo.

El arrendador mide el arrendamiento por cobrar de la misma forma que en el ejemplo 19, excepto que este ejemplo ignora los costos directos iniciales (200 u.m.); es decir el arrendamiento por cobrar en la fecha del inicio del contrato es de 6,313 u.m. (5,513 u.m. – 200 u.m.).

El arrendador mide el activo residual bruto de la misma forma como en Ejemplo 19 (es decir, al valor actual del importe que el arrendador espera derivar del vehículo tras el final del plazo de arrendamiento, el cual es 3,687 u.m.) Para calcular tanto las ganancias reconocidas como las no percibidas, el arrendador primero determina que la diferencia entre el valor razonable y el importe en libros del vehículo es de 2,500 u.m. (10,000 u.m. – 7,500 u.m.). El arrendador calcula las ganancias reconocidas en la fecha de inicio del contrato en base al valor actual de los pagos de arrendamiento como una proporción del valor razonable del vehículo de 1,578 u.m. ((10,000 u.m. – 7,500 u.m.) x (6,313 u.m. ÷ 10,000 u.m.)). Por consiguiente, el arrendador calcula las ganancias no percibidas sobre el activo residual de 922 u.m. (2,500 u.m. – 1,578).

En la fecha de inicio del contrato, el arrendador da baja en cuentas al vehículo y reconoce el arrendamiento por cobrar, el activo residual bruto y las ganancias no percibidas sobre el activo residual, así como también las ganancias sobre el arrendamiento de la siguiente manera.

Arrendamientos por cobrar	6,313 u.m.
Ingresos(a)	6,313 u.m.
Activo residual bruto(b)	3,687 u.m.
Costo de bienes vendidos(a)	4,735 u.m. (7,500 u.m. – 3,687 u.m. + 922 u.m.)
Ganancias no percibidas sobre el activo residual(b)	922 u.m.
Vehículo	7,500 u.m.

Al final del año 1, el arrendador reconoce la recepción del pago de arrendamiento, los intereses sobre el arrendamiento por cobrar, y los intereses sobre el activo residual bruto de la siguiente manera.

Efectivo	2,400 u.m.
Arrendamiento por cobrar	2,400 u.m.
Arrendamiento por cobrar	434 u.m. (6.87%(c) x 6,313 u.m.)
Activo residual	253 u.m. (6.87% x 3,687 u.m.)
Ingresos por intereses	687 u.m. (434 u.m. + 253 u.m.)

Siguiendo tales partidas, el importe en libros del arrendamiento por cobrar es de 4,347 u.m. ( 6,313 u.m. – 2,400 u.m. + 434 u.m.), y el importe en libros de activo residual neto es de 3,018 u.m. (3,678 u.m. – 922 u.m. + 253 u.m.)

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 20—Contabilización del arrendador para arrendamientos de Tipo A— Importe en libros del activo subyacente menor al valor razonable</b>						
El arrendador contabiliza el arrendamiento durante su plazo restante de la siguiente forma.						
<b>Estado de situación financiera</b>				<b>Estado de resultado del ejercicio y otros Ingresos integrales</b>		
Final de Año	Arros por cobrar	Activo residual bruto	Ganancias no percibidas sobre activo residual	Importe en libros del activo residual	Intereses sobre arros por cobrar	Intereses sobre activo residual
1	4,327	3,940	(922)	3,018	434	253
2	2,246	4,211	(922)	3,289	299	271
3	-	4,500	(922)	3,578	154	289
Al final del plazo de arrendamiento, el arrendador reclasifica el activo residual a, por ejemplo, inventario.						
Inventario		3,578 u.m.				
Ganancias no percibidas		922 u.m.				
Activo residual		4,500 u.m.				
El vehículo es luego vendido por 5,000 u.m. y el arrendador reconoce la venta.						
Efectivo/cuentas por cobrar		5,000 u.m.				
Costo de las ventas		3,578 u.m.				
Inventario		3,578 u.m.				
Ingresos		5,000 u.m.				
<p>(a) Este ejemplo ilustra una presentación bruta de las ganancias sobre el arrendamiento en la fecha de inicio del contrato. Si una presentación neta representara mejor el modelo de negocio del arrendador, este presentaría una ganancia de 1,578 u.m. (6,313 u.m. – 4,735 u.m.) en lugar de presentar de forma separada los ingresos y los costos de los bienes vendidos.</p> <p>(b) No se exige que se presente o revele como dos importes sino de forma neta.</p> <p>(c) Esta tasa es distinta de la tasa aplicada al arrendamiento en el Ejemplo 19 porque el arrendamiento por cobrar en este ejemplo no incluye ningún costo inicial directo.</p>						

E13

El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendador contabilizaría una garantía de valor residual para arrendamientos de Tipo A.

**Ejemplo 21—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—  
garantías de valor residual**

Asumamos los mismos datos del Ejemplo 19 y, además, el arrendatario garantiza el valor residual del vehículo.

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 21—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—garantías de valor residual**

*Ejemplo 21A:* De acuerdo con la garantía de valor residual, si el valor del mercado del vehículo para el final del plazo de arrendamiento es menor de 4,500 u.m., el arrendatario compensará al arrendador por la diferencia. El arrendador obtendrá los beneficios si el valor del mercado supera los 4,500 u.m.

En la fecha de inicio del contrato, el arrendador no reconoce la garantía del valor residual como parte del arrendamiento por cobrar. Si, durante el plazo de arrendamiento, el importe que el arrendador espera derivar del vehículo tras el final del plazo de arrendamiento cae por debajo de la estimación original de 4,500 u.m., el arrendador no reconocería ningún deterioro del activo residual (asumiendo que no existe deterioro en la situación crediticia del arrendatario). Esto es porque el importe original que se espera derivar del vehículo de 4,500 u.m. será recuperado a través de la garantía de valor residual.

*Ejemplo 21B:* Además de la garantía suministrada por el arrendatario en el ejemplo 21A, el contrato además establece que, si el vehículo es vendido por más de 4,500 u.m., luego del final del arrendamiento el arrendador pagará la diferencia entre el precio de venta y los 4,500 u.m. al arrendatario.

En este ejemplo, se considera que 4,500 u.m. es un pago de arrendamiento fijo estructurado como una garantía de valor residual. Por consiguiente, el arrendador incluye los 4,500 u.m., descontados usando la tasa implícita en el arrendamiento, como parte del arrendamiento por cobrar en la fecha de inicio del contrato.

EI14

El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendador mediría un deterioro del arrendamiento por cobrar para arrendamientos de Tipo A.

**Ejemplo 22—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—deterioro del arrendamiento por cobrar**

*Parte 1: Deterioro del arrendamiento por cobrar*

Este ejemplo ilustra la medición de cualquier pérdida por deterioro y el fondo para pérdidas crediticias esperadas, pero no considera el tiempo de reconocimiento del deterioro del arrendamiento por cobrar. El momento de reconocimiento estaría determinado de conformidad con los requerimientos para instrumentos financieros. A efectos de este ejemplo, se asume que al arrendador se le exige reconocer un fondo de deterioro equivalente a las pérdidas crediticias esperadas totales para el arrendamiento por cobrar al final del año 2 del arrendamiento. EL arrendador puede ya haber reconocido un fondo de deterioro antes de esta fecha de conformidad con los requerimientos para instrumentos financieros, lo que se ignora en este ejemplo.(a)

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 22—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—deterioro del arrendamiento por cobrar</b>						
<p>Un arrendador arrienda un vehículo por tres años con pagos de 2,400 u.m., pagaderos anualmente al inicio de cada año. En la fecha de inicio del contrato, el importe en libros del vehículo es 7,500 u.m., el valor razonable del vehículo es de 10,000 u.m., y el importe que el arrendador espera derivar del vehículo tras el final de los tres años es de 4,500 u.m. La tasa implícita en el arrendamiento es de 9.64%.</p> <p>Al comienzo del arrendamiento, el arrendador esperaría contabilizar el arrendamiento de la siguiente forma antes de contabilizar pérdidas crediticias esperadas.</p>						
<b>Estado de situación financiera</b>				<b>Estado de resultado del ejercicio y otros Ingresos integrales</b>		
Final de Año	Arros por cobrar	Activo residual bruto	Ganancias no percibidas sobre activo residual	Importe en libros del activo residual	Intereses sobre arros por cobrar y activo residual	Ganancias sobre el arro
0	6,586	3,414	(854)	2,560	-	1,646
1	4,589	3,744	(854)	2,890	733	-
2	2,400	4,104	(854)	3,250	571	-
3	-	4,500	(854)	3,646	396	-
<p>Al final del año 2, el arrendador mide el fondo para pérdidas crediticias esperadas sobre el arrendamiento por cobrar de conformidad con los requerimientos para instrumentos financieros.</p> <p>De acuerdo con los términos y condiciones del acuerdo de arrendamiento, el arrendador tiene derecho a recobrar el vehículo si el arrendatario incumple en el pago de arrendamiento final al inicio del año 3, es decir, el vehículo proporciona garantía contra la partida por cobrar.</p> <p>Al final del año 2, el arrendador estima que sería capaz de vender el vehículo por 5,500 u.m. si fuese a recuperarlo a comienzos del año 3. El importe que el arrendador espera derivar del vehículo tras el final de plazo de arrendamiento no ha cambiado de 4,500 u.m.</p>						

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 22—Contabilización del arrendador para arrendamientos de tipo A—deterioro del arrendamiento por cobrar**

Al medir el fondo de deterioro, el arrendador distribuye los flujos de efectivo esperados de la venta de la garantía entre el arrendamiento por cobrar y el activo residual. La porción de la garantía asignada al activo residual representa los flujos de efectivo que el arrendador espera derivar del vehículo tras finalizar el plazo de arrendamiento (es decir, 4,104 u.m. que representa el valor actual de 4,500 u.m.), y la porción asignada al arrendamiento por cobrar representa los flujos de efectivo que el arrendador espera derivar durante el plazo de arrendamiento restante (es decir, 1,396 u.m. calculados como 5,500 menos 4,104).

Por consiguiente, al final del año 2 el arrendador reconoce un fondo de deterioro sobre el arrendamiento por cobrar de 1,004 u.m. (es decir, 2,400 u.m. el importe en libros del arrendamiento por cobrar menos 1,396 u.m. la porción de la garantía asignada al arrendamiento por cobrar). El importe de deterioro reconocido en el estado de resultado del ejercicio representaría la diferencia entre el fondo de deterioro de 1,004 u.m. al final del año 2 y el importe del fondo de deterioro ya reconocido de conformidad con los requerimientos para instrumentos financieros. El arrendador no reconoce ningún deterioro sobre el activo residual porque este espera derivar los beneficios económicos del activo residual que sobrepasan el importe en libros del activo.

*Parte 2: Devolución del activo subyacente*

El arrendatario incumple con el pago final de arrendamiento al inicio del año 3. El arrendador recupera el vehículo del arrendatario y lo vende por 5,500 u.m.

El arrendador reconoce el vehículo a 4,646 u.m., es decir el importe en libros del arrendamiento por cobrar (1,396 u.m.) y el activo residual (3,250 u.m.).

Inventario	4,646 u.m.
Arrendamiento por cobrar	1,396 u.m.
Activo residual	3,250 u.m.

El vehículo es luego vendido por 5,500 u.m., y el arrendador reconoce la venta:

Efectivo/cuentas por cobrar	5,500 u.m.
Inventario	4,646 u.m.
Ganancia sobre la venta de inventario	854 u.m.

- (a) Tanto la Actualización Propuesta de la FASB de *Contabilización para Pérdidas Crediticias sobre Ciertos Instrumentos Financieros* y el Proyecto de Norma del IASB *Instrumentos Financieros: Pérdidas crediticias esperadas*, proponen que los umbrales de reconocimiento existente sean removidos. Esto significa que el arrendador siempre contabilizaría pérdidas crediticias esperadas sobre arrendamientos por cobrar y el reconocimiento ya no dependería de si las pérdidas por deterioro son “probables” o en si existe evidencia objetiva de deterioro. La Actualización Propuesta de la FASB y el Proyecto de Norma del IASB proponen distintos modelos que resultan en el reconocimiento de diferentes importes de fondos de provisión en distintos momentos. A efectos de este ejemplo, se asume que al arrendador se le exige reconocer un fondo de deterioro equivalente a las pérdidas crediticias esperadas totales sobre el arrendamiento por cobrar al final del año 2.

## Transacciones de venta con arrendamiento posterior (Leaseback)

EI15 El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendatario y un arrendador contabilizarían una transacción de venta con arrendamiento posterior.

### Ejemplo 23—Transacciones de venta con arrendamiento posterior (Leaseback)

Una entidad (Vendedor) vende una porción de tierra a una entidad no relacionada (Comprador) por un monto en efectivo de 2,000,000 u.m. Inmediatamente antes de la transacción, la tierra se contabiliza a un costo de 1,000,000 u.m. Al mismo tiempo, el Vendedor celebra un contrato con el Comprador por el derecho de uso de la tierra por 10 años, con pagos anuales de 120,000 u.m. pagaderos al final de cada año. Los términos y condiciones de la transacción son tales que el Comprador obtiene el control de la tierra de conformidad con los requerimientos para determinar cuándo una obligación de desempeño es satisfecha en IFRS X [borrador] *Ingresos ordinarios provenientes de los contratos con los clientes*. Por consiguiente, El Vendedor y el Comprador contabilizan la transacción como una venta con arrendamiento posterior. Este ejemplo ignora cualquier costo directo inicial asociado con la transacción.

Las tasas de mercado para el arrendamiento de la tierra son de 90,000 u.m. pagaderas anualmente al final de cada año. Ya que la contraprestación para la venta de la tierra no es un valor razonable, al Vendedor y al Comprador se les exige realizar un ajuste para reconocer la transacción a un valor razonable.

La tasa que el arrendador le cobra al arrendatario es de 5%. Esta tasa es fácilmente determinable por el Vendedor. El arrendamiento se clasifica como un arrendamiento de Tipo B.

En la fecha de inicio del contrato, el Vendedor contabiliza la transacción de la siguiente manera.

Leaseback de la tierra reconocido usando las tasas de mercado para el arrendamiento.

Activo por derecho de uso	694,956 u.m.
Pasivo por arrendamiento	694,956 u.m. (10 pagos de 90,000 u.m., descontados al 5%)

La venta de la tierra (ajustada para contabilizar el arrendamiento usando las tasas del mercado):

Efectivo	2,000,000 u.m.
Tierra	1,000,000 u.m.
Pasivo financiero	231,652 u.m. (10 pagos de 30,000 u.m., descontados al 5%)
Ganancia sobre la venta de la tierra	768,348 u.m.

En la fecha de inicio del contrato, el Comprador contabiliza la transacción de la siguiente manera.

Tierra	1,768,348 u.m. (2,000,000 u.m. – 231,653 u.m.)
Activo Financiero	231,652 u.m. (10 pagos de 30,000 u.m. descontados al 5%)
Efectivo	2,000,000 u.m.

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 23—Transacciones de venta con arrendamiento posterior (Leaseback)</b>
<p>Luego de la fecha de inicio del contrato, tanto el Vendedor como el Comprador contabilizan el arrendamiento tomando 90,000 u.m. de los pagos anuales de 120,000 u.m. como pagos de arrendamiento. Los 30,000 u.m. restantes de los pagos anuales hechos por el Vendedor son contabilizados como pagos hechos para solventar el pasivo financiero de 231,000 u.m. (reconocido por el Vendedor) y pagos recibidos para solventar el activo financiero de 231,652 u.m. (reconocido por el Comprador)</p>

## Transición del arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A

---

- EI16 El siguiente ejemplo ilustra cómo un arrendatario contabilizaría la transición de arrendamientos operativos existentes a arrendamientos de Tipo A al aplicar la alternativa permitida a un enfoque de transición de retrosección total.

<b>Ejemplo 24—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A</b>
<p>Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de un vehículo de 5 años el 1ero de Enero de 20X1 con pagos de arrendamiento anuales pagaderos al final de cada año. El arrendatario originalmente contabiliza el arrendamiento como un arrendamiento operativo. El 1ero de Enero de 20X2 (y antes de los ajustes de transición), el arrendatario tiene un pasivo de renta acumulado de 1,200 u.m. para el arrendamiento, reflejando renta que fue previamente reconocida como un gasto pero no fue pagada en esa fecha. Restan cuatro pagos de arrendamiento: un pago de 31,000 u.m. seguido de tres pagos de 33,000 u.m.</p> <p>El 1ero de Enero de 20X2 es el inicio del período comparativo más antiguo presentado en los estados financieros en el cual el arrendatario aplica por primera vez los requerimientos de esta Norma [borrador]. En la fecha de vigencia, la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario es del 6%. El arrendatario clasifica el arrendamiento del vehículo como un arrendamiento de Tipo A.</p> <p>El 1ero de Enero de 20X2, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento por 112,462 u.m., el valor actual de un pago de 31,000 u.m. y tres pagos de 33,000 u.m., descontados al 6%.</p> <p>El arrendatario determina el importe en libros del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial en dos pasos: el arrendatario estima el pasivo de arrendamiento para la fecha de inicio del contrato, y calcula el activo por derecho de uso (antes del ajuste para la renta acumulada) en base a la proporción de pasivo de arrendamiento para la fecha de inicio del contrato que se relaciona con el plazo de arrendamiento restante. El arrendatario decide no incluir los costos directos iniciales al determinar el activo por derecho de uso como lo permite la guía de transición.</p>

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 24—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A</b>	
<p>El arrendatario estima el pasivo de arrendamiento para la fecha de inicio del contrato en base al promedio de los pagos de arrendamiento restantes. El promedio de pagos de arrendamientos para los cuatro años restantes es de 32,500 u.m. El arrendatario estima el pasivo de arrendamiento para la fecha de inicio del contrato por 136,992 u.m. (el valor actual de una anualidad de 32,500 u.m. por los 5 años de plazo de arrendamiento total). Por lo tanto, el arrendatario mide el activo por derecho de uso antes del ajuste por la renta acumulada por 109,522 u.m. (<math>136,902 \text{ u.m.} \times \text{cuatro años restantes} \div \text{cinco años de plazo de arrendamiento}</math>).</p> <p>La diferencia entre el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento para el 1ero de Enero de 20X2 es un ajuste a la apertura de ganancias retenidas en dicha fecha.</p> <p>En resumen, el 1ero de Enero de 20X2, el arrendatario reconoce lo siguiente para reflejar la transición del arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A.</p>	
Activo por derecho de uso	109,522 u.m.
Ganancias retenidas	2,940 u.m.
Pasivo de arrendamiento	112,462 u.m.
<p>El arrendatario además hace un ajuste al activo por derecho de uso por el importe de la renta acumulada previamente reconocida.</p>	
Renta acumulada	1,200 u.m.
Activo por derecho de uso	1,200 u.m.

### Transición del arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de tipo B

- E17 El siguiente ejemplo ilustra la contabilización de un arrendatario para la transición de arrendamientos operativos existentes a arrendamientos de Tipo B al aplicar la alternativa permitida a un enfoque de transición de retrosección total.

<b>Ejemplo 25—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo B</b>	
<p>Un arrendatario celebra un contrato de arrendamiento de tierra de 5 años el 1ero de Enero de 20X1 con pagos de arrendamiento anuales pagaderos al final de cada año. El arrendatario originalmente contabiliza el arrendamiento como un arrendamiento operativo. El 1ero de Enero de 20X2 (y antes de los ajustes de transición), el arrendatario tiene un pasivo de renta acumulada de 1,200 u.m. para el arrendamiento, reflejando renta que fue previamente reconocida como un gasto pero no fue pagada en esa fecha. Restan cuatro pagos de arrendamiento: un pago de 31,000 u.m. seguido de tres pagos de 33,000 u.m.</p> <p>El 1ero de Enero de 20X2 es el inicio del período comparativo más antiguo presentado en los estados financieros en el cual el arrendatario aplica por primera vez los requerimientos de esta Norma [borrador]. En la fecha de vigencia, la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario es del 6%. El arrendatario clasifica el arrendamiento de la tierra como un arrendamiento de Tipo B.</p>	

continuación ...

continuación ...

<b>Ejemplo 25—Transición de arrendatario—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo B</b>	
<p>El 1ero de Enero de 20X2, el arrendatario mide el pasivo de arrendamiento por 112,462 u.m., el valor actual de un pago de 31,000 u.m. y tres pagos de 33,000 u.m., descontados al 6%.</p> <p>El activo por derecho de uso es igual al pasivo de arrendamiento antes del ajuste por renta acumulada. El arrendatario no incluye costos directos iniciales al determinar el activo por derecho de uso como lo permite la guía de transición.</p> <p>En resumen, el 1ero de Enero de 20X2, el arrendatario reconoce lo siguiente para reflejar la transición del arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo B.</p>	
Activo por derecho de uso	112,462 u.m.
Pasivo por arrendamiento	112,462 u.m.
<p>El arrendatario además realiza un ajuste al activo por derecho de uso por el importe de la renta acumulada previamente reconocida.</p>	
Renta acumulada	1,200 u.m.
Activo por derecho de uso	1,200 u.m.

### Transición del arrendador—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A

EI18 El siguiente ejemplo ilustra la contabilización de un arrendador para la transición de arrendamientos operativos existentes a arrendamientos de Tipo A al aplicar la alternativa permitida a un enfoque de transición de retrospección total.

<b>Ejemplo 26—Transición de arrendador—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A</b>	
<p>Un arrendador arrienda un vehículo por 5 años el 1ero de Enero de 20X1 con pagos de arrendamiento anuales cobrables al final de cada año. El arrendador originalmente contabiliza el arrendamiento como un arrendamiento operativo. El 1ero de Enero de 20X2 (y antes de los ajustes de transición), el arrendador tiene una acumulación de renta de 1,200 u.m. para el arrendamiento, reflejando renta que fue previamente reconocida como ingreso pero no fue recibida en esa fecha. Restan cuatro pagos de arrendamiento: un pago de 31,000 u.m. seguido de tres pagos de 33.000 u.m.</p> <p>El 1ero de Enero de 20X2 es el inicio del período comparativo más antiguo presentado en los estados financieros en el cual el arrendador aplica por primera vez los requerimientos de esta Norma [borrador]. El 1ero de Enero de 20X2 el arrendador clasifica el arrendamiento del vehículo como un arrendamiento de Tipo A. Inmediatamente antes del 1ero de Enero de 20X2, el vehículo fue reconocido en los estados financieros del arrendador por 176,000 u.m. (costo histórico de 200,000 u.m. – depreciación de 24,000 u.m.). El arrendador además tiene un activo por renta acumulada de 1,200 u.m.</p>	

continuación ...

continuación ...

**Ejemplo 26—Transición de arrendador—de arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A**

La tasa implícita en el arrendamiento para la fecha de inicio del contrato es de 5.27%. El valor razonable del vehículo para el 1ero de Enero de 20X2 es de 180,000 u.m., y el valor esperado del vehículo para el final del plazo de arrendamiento es de 80,000 u.m. El valor actual de un pago de 31,000 u.m. más tres pagos de 33,000 u.m., descontados usando la tasa de 5.27%, es 114,390 u.m. El valor actual del valor esperado del vehículo para el final del plazo de arrendamiento, descontado usando la tasa de 5.27% es de 65,147 u.m.

El arrendador calcula el activo residual en base a la información disponible para el 1ero de Enero de 20X2. El arrendador determina que la ganancia de 1.779 u.m. se relaciona con el arrendamiento ((180,000 u.m. valor razonable del vehículo – 177,200 importe en libros del vehículo inmediatamente antes del 1ero de Enero de 20X2 después del ajuste por renta acumulada) x (114,390 u.m. (el pasivo de arrendamiento) ÷ 180,000 u.m. (el valor razonable del vehículo)). El arrendador calcula las ganancias no percibidas relacionadas con el activo residual por 1.021 u.m. para el 1ero de Enero de 20X2 (180,000 u.m. valor razonable del vehículo – 177,200 valor en libros del vehículo luego del ajuste por renta acumulada – 1,779 u.m. ganancia relacionada con el arrendamiento). El activo residual neto de 64,126 u.m. incluye el activo residual bruto de 65,147 u.m. y la ganancia no percibida sobre el activo residual de 1,021 u.m.

La diferencia entre los activos previamente reconocidos (vehículo de 176,000 u.m. y renta acumulada de 1,200 u.m.) y los activos reconocidos el 1ero de Enero de 20X2 (pasivo de arrendamiento de 114,390 u.m. y activo residual neto de 64,126 u.m.) es un ajuste de transición de apertura de ganancias retenidas el 1ero de Enero de 20X2 de 1,316 u.m.

En resumen, el 1ero de Enero de 20X2, el arrendador reconoce lo siguiente para reflejar la transición del arrendamiento operativo a arrendamiento de Tipo A.

Pasivo de arrendamiento	114,390 u.m.
Activo residual bruto(a)	65,147 u.m.
Depreciación acumulada	24,000 u.m.
Vehículo	200,000 u.m.
Ganancia no percibida sobre el activo residual	1,021 u.m.
Renta acumulada	1,200 u.m.
Ganancias retenidas	1,316 u.m.

(a) No requiere ser presentado o revelado como dos importes sino de forma neta.