

PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

Para recibir comentarios a más tardar el 15 de septiembre de 2017

**Norma de Información
Financiera**

D-5

Arrendamientos

Este proyecto para auscultación de Norma de Información Financiera es emitido por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) para recibir comentarios por escrito, los cuales deben enviarse al mismo con la referencia No. 045-17

Ciudad de México, a 15 de junio de 2017

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) adjunta el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera D-5, Arrendamientos (NIF D-5)** convocando al envío de comentarios sobre cualquier punto o tópico desarrollado por el proyecto, los cuales representan mayor beneficio si indican el párrafo específico o grupo de párrafos que le son relativos, contienen razonamientos claros con sustento técnico y, donde sea aplicable, provean sugerencias de redacción alternativa.

Los comentarios que se reciban por escrito serán analizados y tomados en cuenta para las deliberaciones del Consejo Emisor en el proceso de aprobación del proyecto, sólo si son recibidos a más tardar el **15 de septiembre de 2017**. Las comunicaciones a este respecto deben enviarse con la **referencia 045-17** por alguna de las siguientes vías:

a) correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

b) fax: (55) 55-96-56-34

c) mensajería: Bosque de Ciruelos 186, Piso 11,
Col. Bosques de las Lomas,
CP 11700, Ciudad de México

Cualquier disposición normativa previamente promulgada, que se pretenda eliminar o modificar, se mantendrá vigente hasta en tanto la NIF presentada para auscultación se apruebe y entre en vigor.

Por último, el proyecto para auscultación propone su entrada en vigor para ejercicios que inicien a partir del 1º de enero de 2019.

Atentamente,

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

NIF D-5
ARRENDAMIENTOS

CONTENIDO

	Párrafos
INTRODUCCIÓN	IN1 – IN19
Preámbulo	IN1 – IN2
Razones para emitir la NIF D-5	IN3 – IN8
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN9 – IN11
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN12 – IN14
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN15 – IN19
10 OBJETIVO	10.1 – 10.3
20 ALCANCE	20.1 – 20.7
30 ASPECTOS GENERALES	31.1 – 33.11
31 Definición de términos	31.1
32 Condiciones de reconocimiento	32.1.1 – 32.8.9
33 Plazo del arrendamiento	33.1 – 33.11
40 NORMAS DE VALUACIÓN	41.1.1 – 43.7
41 Arrendatario	41.1.1 – 41.2.15
42 Arrendador	42.1.1 – 42.3.7

	Párrafos
43 Venta con arrendamiento en vía de regreso	43.1 – 43.7
50 NORMAS DE PRESENTACIÓN	51.1 – 52.4
51 Arrendatario	51.1 – 51.3
52 Arrendador	52.1 – 52.4
60 NORMAS DE REVELACIÓN	61.1 – 62.5.3
61 Arrendatario	61.1 – 61.8
62 Arrendador	62.1 – 62.5.3
70 VIGENCIA	70.1 – 70.2
80 TRANSITORIOS	80.1 – 85.17
81 Arrendatario	81.1 – 81.9
82 Arrendador	82.1 – 82.2
83 Venta con arrendamiento en vía de regreso	83.1 – 83.3
84 Importes anteriormente reconocidos con respecto a adquisiciones de negocios	84.1
85 Modificaciones a otras NIF	85.1 – 85.17
APENDICES:	
A – Ejemplos ilustrativos:	A1 – A71
Identificación de un arrendamiento	A2 – A17
Ejemplo 1 – Local comercial	A3 – A9
Ejemplo 2 – Contratos de servicios de redes	A10 – A17

Asignación de la contraprestación a los componentes de un contrato	A18 – A24
Ejemplo 3 – Asignación del arrendatario de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no lo son.....	A19 – A24
Valuación de un arrendamiento	A25 – A38
Ejemplo 4A – Valuación inicial del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento.....	A26 – A31
Ejemplo 4B – Valuación posterior del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento.....	A32
Ejemplo 4C – Reconocimiento de un cambio en el plazo del arrendamiento.....	A33 – A38
Pagos variables por arrendamiento	A39 – A53
Ejemplo 5 – Pagos por arrendamiento variables.....	A40 – A53
Modificaciones de un contrato	A54 – A60
Ejemplo 6 – Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento.....	A55 – A60
Venta y arrendamiento en vía de regreso	A61 – A71
Ejemplo 7 – Transacción de venta con arrendamiento en vía de regreso.....	A62 – A71
B – Guía para la preparación de las revelaciones del arrendatario	B1 – B6
C – Diagrama ilustrativo	C1
C1 – Evaluación de si un contrato contiene un arrendamiento	
Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-5	

NIF D-5

ARRENDAMIENTOS

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

- IN1** Previo a la emisión de esta Norma de Información Financiera (NIF) D-5, *Arrendamientos*, se emitió el Boletín D-5, *Arrendamientos*, que entró en vigor el 1º de enero de 1991. El Boletín D-5 fue convergente con la Norma Internacional de Contabilidad 17, *Arrendamientos* (NIC 17), publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). Para mantener la convergencia con la NIC 17, se modificó el Boletín D-5 a través de las *Mejoras a las NIF 2011* y las *Mejoras a las NIF 2013*. Adicionalmente, la IFRIC 4, *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*, de las Normas Internacionales de Información Financiera, se ha aplicado de manera supletoria.
- IN2** El principio básico de esta NIF es que:
- a) un arrendatario debe reconocer un activo por su derecho de uso de un activo subyacente y un pasivo por arrendamiento por su obligación de efectuar los pagos por arrendamiento, a menos que el arrendamiento sea a corto plazo o el activo subyacente sea de bajo valor;
 - b) un arrendador debe clasificar cada uno de sus contratos de arrendamiento como operativo o financiero dependiendo de si existe una transferencia de sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Por los arrendamientos financieros, el arrendador da de baja el activo subyacente y reconoce una cuenta por cobrar.

Razones para emitir la NIF D-5

- IN3** El arrendamiento es una actividad importante para muchas entidades. Es un medio para acceder a activos, para obtener financiamiento y para reducir la exposición de una entidad a los riesgos de la propiedad de los activos. La frecuencia del arrendamiento requiere que los usuarios de los estados financieros tengan una visión completa y comprensible de las actividades de arrendamiento de una entidad.
- IN4** El modelo de contabilidad anterior para arrendamientos conforme al Boletín D-5 requería que los arrendatarios y arrendadores clasificaran sus arrendamientos como arrendamientos financieros (capitalizables) o arrendamientos operativos y reconocieran los dos tipos de forma diferente. Ese modelo fue criticado por no satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados financieros porque no siempre proporcionaba una representación fiel de la sustancia económica de las transacciones de arrendamiento, pues no requería que los arrendatarios reconocieran los activos y pasivos que surgen de los

arrendamientos operativos.

- IN5** Por consiguiente, el IASB, entidad responsable por la emisión de la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y el organismo nacional emisor de normas de los Estados Unidos de América (EUA), el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en inglés), entidad responsable por las emisión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EUA (US GAAP por sus siglas en inglés), iniciaron un proyecto conjunto con vistas a desarrollar un nuevo enfoque para la contabilidad de los arrendamientos que requiere que un arrendatario reconozca los activos y pasivos por los derechos y obligaciones creados por los arrendamientos. Este enfoque dará lugar a una representación más fiel de los activos y pasivos de un arrendatario y, junto con las mejoras de la información a revelar, proporcionará mayor transparencia del apalancamiento financiero y del capital utilizado por un arrendatario.
- IN6** Los dos Consejos decidieron que debe requerirse que un arrendatario reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos (con limitadas excepciones), y ambos han definido los arrendamientos de la misma forma. Los Consejos tomaron decisiones similares con respecto a la valuación de los pasivos por arrendamiento, y la forma de reconocer los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos financieros. Además, los dos Consejos decidieron no cambiar sustancialmente la contabilidad del arrendador.
- IN7** El resultado del proyecto conjunto mencionado en el párrafo anterior es la NIIF 16 y la Accounting Standards Codification (ASC) 842 de los US GAAP, ambas intituladas *Arrendamientos*.
- IN8** Debido a que los Consejos tomaron decisiones diferentes para los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos operativos, el CINIF tuvo que decidir con cuál de las dos normas debía converger, y consistente con nuestro objetivo general de converger con las NIIF, decidió desarrollar esta NIF para converger con las mismas.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

- IN9** La NIF D-5 introduce un único modelo de reconocimiento de los arrendamientos por el arrendatario y requiere que éste reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos con una duración superior a 12 meses, a menos que el activo subyacente sea de bajo valor. Se requiere que reconozca un activo por derecho de uso que representa su derecho a usar el activo subyacente arrendado y un pasivo por arrendamiento que representa su obligación para hacer pagos por arrendamiento.
- IN10** Se considera que los siguientes aspectos del nuevo modelo pueden resultar en los cambios más significativos e importantes para los arrendatarios:
- a) la NIF D-5 define un arrendamiento como un contrato que transfiere al arrendatario el derecho a usar un activo por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación. Un arrendatario debe evaluar, al inicio del contrato, si éste contiene un arrendamiento con base en si obtiene el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo determinado;

- b) la NIF D-5 elimina la clasificación de arrendamientos como operativos o financieros (capitalizables) para un arrendatario, y éste reconoce un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento y un activo por derecho de uso por ese mismo monto. La entidad también reconoce un pasivo por arrendamiento que representa su obligación de efectuar pagos futuros por arrendamiento;
- c) el impacto más importante de la NIF D-5 será un aumento en los activos bajo arrendamiento y en los pasivos financieros de un arrendatario. Consecuentemente, para los arrendatarios que actualmente tienen arrendamientos operativos importantes conforme al Boletín D-5, habrá cambios en las métricas financieras relacionadas con los activos y pasivos de la entidad (por ejemplo, el índice de apalancamiento);
- d) para los arrendatarios también cambia la naturaleza de los gastos relacionados con dichos arrendamientos. La NIF D-5 reemplaza el gasto por arrendamiento operativo en línea recta conforme al Boletín D-5 con un gasto por depreciación o amortización (dependiendo de la naturaleza del activo subyacente) de los activos por derecho de uso (en los costos operativos) y un gasto por interés sobre los pasivos por arrendamiento (en el costo integral de financiamiento). Este cambio homologa el tratamiento del gasto por arrendamiento de todos los arrendamientos. Aunque la depreciación o amortización típicamente se reconoce en línea recta, el gasto por interés se reduce a lo largo del plazo de arrendamiento al reducirse el pasivo por arrendamiento, resultando en un gasto mayor al principio del arrendamiento;
- e) la NIF D-5 modifica la presentación de los flujos de efectivo relacionados con los anteriores arrendamientos operativos conforme al Boletín D-5. Se reducen las salidas de flujos de efectivo de las actividades de operación, con un aumento en las salidas de flujos de efectivo de las actividades de financiamiento, en comparación con los montos reportados conforme al Boletín D-5, debido a que las entidades presentaban las salidas de flujos de efectivo correspondientes a los arrendamientos operativos como actividades de operación, pero con la NIF D-5, los pagos para reducir los pasivos por arrendamiento se incluyen en las actividades de financiamiento.
- f) la NIF D-5 modifica el reconocimiento de la ganancia o pérdida cuando un vendedor-arrendatario transfiere un activo a otra entidad y arrienda ese activo en vía de regreso. Conforme a la norma anterior, el reconocimiento de la ganancia o pérdida dependía de la clasificación del arrendamiento en vía de regreso. Con la NIF D-5, el vendedor-arrendatario sólo debe reconocer como una venta los derechos transferidos al comprador-arrendador que no le regresan, lo cual corresponde al valor residual no garantizado del arrendamiento, dado que sólo esa parte de la operación satisface los requerimientos de la NIF D-1 para ser reconocida como una venta. La transferencia del activo por el vendedor-arrendatario que no satisface los requerimientos de la NIF D-1 para ser reconocida como una venta debe continuar reconociéndose por el vendedor-arrendatario y debe reconocerse un pasivo financiero igual al financiamiento recibido.

IN11 No obstante que el reconocimiento de los arrendamientos por el arrendatario cambia de forma importante, cabe mencionar que el reconocimiento contable por el arrendador no tiene cambios en relación con el anterior Boletín D-5, y sólo se adicionan algunos requerimientos de revelación.

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

- IN12** Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, *Postulados básicos*, con respecto de la sustancia económica y la valuación.
- IN13** Se fundamenta también en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*, la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, así como, la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, emitidas por el CINIF, que señalan que el objetivo esencial de la información financiera es ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.
- IN14** Se ha determinado que para que los estados financieros de una entidad cumplan con las necesidades de los usuarios de los mismos, se requiere que los arrendatarios reconozcan los activos y pasivos que surgen de los arrendamientos operativos, ya que en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, se define a;
- un activo como un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, procedente de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad; y
 - un pasivo como una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, procedente de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

- IN15** Esta NIF es convergente con la NIIF 16, excepto con respecto a la identificación de los arrendamientos de bajo valor, la opción de utilizar el modelo de revaluación para los activos por derecho de uso y el reconocimiento del activo adquirido por el comprador-arrendador a su valor razonable en una operación de venta con arrendamiento operativo en vía de regreso.
- IN16** Conforme a la NIIF 16, la evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor se realiza sobre su importe en términos absolutos, sugiriendo un monto para ello en las bases para conclusiones de la norma. Conforme a esta NIF, la identificación de los arrendamientos de bajo valor se basa en la importancia relativa de su valor para cada arrendatario.
- IN17** Conforme a la NIIF 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, *Propiedades, Planta y Equipo*, o si un arrendatario utiliza el modelo de valor razonable de la NIC 40, *Propiedades de Inversión*, a sus propiedades de inversión, éste podría optar por utilizar esos modelos de valuación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esas clases de activos. Las NIF no permiten el uso del modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo ni el modelo de valor razonable para las propiedades de inversión y, por ende, esta NIF no permite la revaluación de los activos por derecho de uso. Adicionalmente, consideramos prácticamente nula la

posibilidad de que un arrendatario tenga propiedades de inversión bajo arrendamiento, dado que difícilmente podría aprovechar una plusvalía de una propiedad sobre la cual sólo tiene el derecho de uso.

IN18 Conforme a la NIIF 16, en una operación de venta con arrendamiento en vía de regreso, si el valor razonable de la contraprestación por la venta parcial de un activo no iguala el valor razonable del activo o si los pagos por el arrendamiento no están a tasas de mercado, se requieren los siguientes ajustes para que el activo quede a su valor razonable en el comprador-arrendador:

- a) cualquier precio por debajo del mercado deben reconocerse por el comprador-arrendador como un anticipo de pagos por arrendamiento; y
- b) cualquier precio por encima del mercado deben reconocerse por el comprador-arrendador como un financiamiento adicional proporcionado al vendedor-arrendatario.

IN19 Como resultado de los ajustes requeridos por la NIIF 16 explicados en el párrafo anterior, el activo adquirido por el comprador-arrendador no quedaría reconocido a su costo conforme a la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*. Por lo tanto, esta NIF no requiere ningún ajuste si el valor razonable de la contraprestación por la venta parcial de un activo no iguala el valor razonable del activo o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado.

La NIF D-5, *Arrendamientos*, está integrada por los párrafos incluidos en los capítulos 10 al 80, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A, B y C que no son normativos. La NIF D-5 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la Serie NIF A.

NIF D-5

ARRENDAMIENTOS

10 OBJETIVO

- 10.1** El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los arrendamientos en los estados financieros de una entidad económica, ya sea como arrendataria o como arrendadora.
- 10.2** El fin es lograr que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante que represente la sustancia económica de esas transacciones y que proporcione una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad.
- 10.3** Al aplicar esta NIF, una entidad debe considerar los términos y condiciones de los contratos de arrendamiento y todos los hechos y circunstancias relevantes. Una entidad debe aplicar esta NIF a todos los contratos con características similares y circunstancias parecidas en forma consistente.

20 ALCANCE

- 20.1** Esta NIF debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, que celebran contratos de arrendamiento (o subarrendamiento).
- 20.2** Esta NIF no aplica a las siguientes situaciones:
- a) acuerdos de arrendamiento de sitios para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - b) arrendamientos de activos biológicos dentro del alcance de la NIF E-1, *Agricultura*, explotados por un arrendatario;
 - c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la INIF 17, *Acuerdos de concesión de servicios*;
 - d) licencias de propiedad intelectual concedidas dentro del alcance de la NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*; y
 - e) derechos mantenidos bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIF C-8, *Activos intangibles*, para elementos tales como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor.

- 20.3** Se permite a un arrendatario, pero no se le requiere, aplicar esta NIF a arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 20.2e).
- 20.4** Un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos para arrendatarios de la sección 41 a:
- a) arrendamientos a corto plazo; es decir, con un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos, siempre y cuando no contenga una opción de compra; y
 - b) arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor (con base en su importancia relativa).
- 20.5** Si un arrendatario opta por no aplicar los requerimientos para arrendatarios de la sección 41 a los arrendamientos a corto plazo o a arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario debe reconocer los pagos asociados con dichos arrendamientos como un gasto cuando éstos se devengan a lo largo del plazo del arrendamiento.
- Arrendamientos a corto plazo*
- 20.6** Si un arrendatario reconoce los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo anterior, debe reevaluar el arrendamiento como uno nuevo a efectos de esta NIF si:
- a) hay una modificación al contrato de arrendamiento; o
 - b) se ha producido un cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, si ejerce una opción no incluida en el plazo original del arrendamiento).
- 20.7** La elección de no aplicar los requerimientos para arrendatarios de la sección 41 para los arrendamientos a corto plazo debe realizarse por clase de activo subyacente con el que se relaciona el derecho de uso. Una clase de activo subyacente es una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse por cada arrendamiento.

30 ASPECTOS GENERALES

31 Definición de términos

- 31.1** Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:
- a) *activo por derecho de uso* – un activo que representa el derecho de un arrendatario a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento;
 - b) *activo subyacente* – un activo que es el sujeto de un arrendamiento, cuyo derecho de uso ha sido otorgado por un arrendador a un arrendatario;
 - c) *arrendador* – una entidad que otorga el derecho a usar un activo subyacente a un

- arrendatario por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación;
- d) *arrendamiento* – un contrato, o parte de un contrato, mediante el cual un arrendador transfiere el derecho a usar un activo subyacente a un arrendatario por un periodo de tiempo determinado, a cambio de una contraprestación;
 - e) *arrendamiento a corto plazo* – aquel que, en su fecha de inicio del arrendamiento, tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos;
 - f) *arrendamiento financiero* – aquel que transfiere al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente;
 - g) *arrendamiento operativo* – aquel que no transfiere al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente;
 - h) *arrendatario* – una entidad que obtiene de un arrendador el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación;
 - i) *costos directos iniciales* – los costos incrementales incurridos por un arrendatario para obtener un arrendamiento. Dichos costos son los que no se habrían incurrido si el contrato no se hubiera celebrado (por ejemplo, comisiones, honorarios legales, derechos de arrendamiento [conocido como “traspaso” o “guante”], etc.);
 - j) *fecha de inicio del arrendamiento* – la fecha en la que un arrendador pone un activo subyacente a disposición de un arrendatario;
 - k) *fecha del acuerdo del arrendamiento (fecha del acuerdo)* – la más temprana entre la fecha del contrato de un arrendamiento y la fecha del compromiso de ejecutar, por las partes, los principales términos y condiciones del acuerdo;
 - l) *fecha efectiva de la modificación del arrendamiento* – la fecha en la que las partes acuerdan una modificación al contrato de un arrendamiento;
 - m) *garantía del valor residual* – una garantía otorgada al arrendador por un tercero no relacionado, de que el valor (o una parte del valor) de un activo subyacente al final del periodo de arrendamiento no será menor a un importe previamente especificado;
 - n) *incentivos del arrendamiento* – pagos realizados por un arrendador al arrendatario asociados con un arrendamiento, o el reembolso o la asunción por un arrendador de ciertos costos iniciales relacionados con un arrendamiento (por ejemplo, servicios o periodos de renta gratis);
 - o) *inversión bruta en el arrendamiento* – en un arrendamiento financiero, la suma de: a) los pagos a recibir por el arrendador; y b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador;
 - p) *inversión neta en el arrendamiento* – la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita del arrendamiento;

- q) *modificación al contrato* – un cambio en el alcance o en la contraprestación de un contrato de arrendamiento, que no era parte de los términos y condiciones originales (por ejemplo, añadir o terminar el derecho a usar uno o más activos subyacentes, o renovar o reducir el plazo del arrendamiento);
- r) *pagos fijos* – los pagos predeterminados a realizar por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente a lo largo del plazo del arrendamiento, excluyendo los pagos variables por arrendamiento;
- s) *pagos variables por arrendamiento* – la parte de los pagos de 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 inicio del arrendamiento, y no son consecuencia del paso del tiempo;
- t) *periodo de uso* – el periodo total de tiempo o la cantidad de uso¹ en que se utiliza un activo para cumplir un contrato con un arrendatario (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos);
- u) *plazo del arrendamiento* – el periodo no cancelable por el cual un arrendatario tiene un derecho a usar un activo subyacente, incluyendo: a) los periodos cubiertos por una opción para renovar el arrendamiento si hay certeza razonable que el arrendatario vaya a ejercerla; y b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si hay certeza razonable que el arrendatario no vaya a ejercerla;
- v) *subarrendamiento* – una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (subarrendador) a un tercero, y el arrendamiento base entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario (subarrendador) permanece vigente;
- w) *tasa de interés implícita en el arrendamiento* – la 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 a cargo del arrendador;
- x) *tasa incremental de financiamiento del arrendatario* – la tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar y con una garantía semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido;
- y) *valor razonable* – es el precio de salida que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado, conforme a lo establecido en la NIF B-17, *Determinación del valor razonable*;
- z) *valor residual no garantizado* – la parte del valor residual del activo subyacente, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o que sólo está garantizada por

¹ Por ejemplo, el número de unidades que un equipo puede fabricar de acuerdo al contrato.

una parte relacionada del mismo;

aa) *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.

32 Condiciones de reconocimiento

32.1 Identificación de un arrendamiento ²

32.1.1 Al inicio de un contrato, una entidad debe evaluar si el contrato es un arrendamiento o si contiene uno. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si éste transfiere el derecho a controlar el uso de un activo por un periodo de tiempo determinado a cambio de una contraprestación. En caso contrario, se trata de un contrato de servicios. Los párrafos 32.1.3 al 32.7.1 establecen como llevar a cabo esta evaluación.

32.1.2 Mientras se determina si un contrato es, o contiene, un arrendamiento, en las secciones 32.1 al 32.7 se hace referencia al potencial arrendador como el proveedor, y al potencial arrendatario como el cliente.

32.1.3 Una entidad debe reevaluar si un contrato es un arrendamiento o si contiene uno, sólo si cambian los términos y condiciones del mismo.

32.1.4 Se considera que un contrato transfiere el derecho de controlar el uso de un activo (ver los párrafos 32.3.1 al 32.4.6) a lo largo de todo el periodo de uso, si el cliente tiene el derecho a:

- a) obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso (como se describe en los párrafos 32.5.1 al 32.5.3); y
- b) dirigir el uso del activo (como se describe en los párrafos 32.6.1 al 32.6.6).

32.1.5 Si el cliente tiene el derecho de controlar el uso de un activo durante sólo una parte del plazo del contrato, dicho contrato contiene un arrendamiento por esa parte.

32.1.6 Una entidad debe evaluar si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencialmente separable del mismo. Ver el párrafo 32.8.2 sobre los componentes separados del arrendamiento.

32.2 Combinación de contratos

32.2.1 Una entidad puede aplicar esta NIF a un conjunto de arrendamientos con características similares, si espera razonablemente que los efectos en los estados financieros de aplicar esta NIF al conjunto serían sustancialmente similares a su aplicación a los arrendamientos individuales. En tal caso, debe utilizar estimaciones y supuestos que reflejen su tamaño y composición.

² Ver los ejemplos ilustrativos 1 y 2 en el Apéndice A.

32.2.2 Una entidad debe combinar dos o más contratos negociados al mismo tiempo, o en fecha cercana, con la misma contraparte (o con partes relacionadas con ella) y reconocerlos como uno solo, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial global que sólo puede entenderse considerándolos en conjunto;
- b) la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o
- c) los derechos a usar los activos subyacentes transferidos por los contratos (o algunos de ellos) forman un único componente del arrendamiento como se describe en el párrafo 32.8.2.

32.3 Identificación de activos en arrendamiento

32.3.1 Un activo en arrendamiento se identifica por estar explícitamente especificado en un contrato; sin embargo, puede también identificarse por estar implícitamente especificado en un contrato y se identifica cuando el activo pasa a estar disponible para su uso por el arrendatario.

32.3.2 Una porción de la capacidad de un activo es identificable si es físicamente distinta al resto del mismo (por ejemplo, un piso de un edificio). Si no es físicamente distinta (por ejemplo, una porción de la capacidad de un ducto) no es un activo identificable, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y así proporcione al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos procedentes de su uso.

32.4 Derechos de sustitución sustantivos

32.4.1 Un cliente no tiene el derecho de uso de un activo si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituirlo a lo largo de todo el periodo de uso, aún si un activo está identificado. El derecho de un proveedor de sustituir un activo es sustantivo sólo cuando se satisfacen las dos siguientes condiciones:

- a) el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituirlo por activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor lo sustituya y hay activos alternativos fácilmente disponibles o éste podría obtenerlos en un periodo de tiempo razonable); y
- b) el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (o sea cuando los beneficios económicos asociados con la sustitución superen los costos relativos).

32.4.2 Si el proveedor tiene un derecho o una obligación de sustituir el activo sólo a partir de una fecha específica o al ocurrir un evento específico, su derecho de sustitución no es sustantivo porque éste no puede sustituirlo por activos alternativos en cualquier momento del periodo de uso.

- 32.4.3** La evaluación de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en hechos y circunstancias al inicio del contrato y debe excluir la consideración de eventos futuros que, al inicio del contrato, no sea probable que ocurran, tales como:
- a) un acuerdo con un cliente potencial de pagar un precio superior al de mercado por el uso del activo;
 - b) la introducción de nueva tecnología que no está sustancialmente desarrollada al inicio del contrato;
 - c) un cambio sustancial en el uso o en el rendimiento del activo por el cliente versus el considerado como probable al inicio del contrato; y
 - d) un cambio sustancial en el precio de mercado del activo durante el periodo de uso versus el considerado como probable al inicio del contrato.
- 32.4.4** Si el activo no se encuentra en los locales del proveedor, o sea que está en los del cliente o en cualquier otro sitio, los costos asociados con la sustitución son generalmente mayores y, por ello, es más probable que superen los beneficios asociados con la sustitución del activo.
- 32.4.5** Los derechos u obligaciones del proveedor para sustituir el activo por reparaciones y mantenimiento, si el activo no opera adecuadamente o si surge una actualización técnica, no impiden al cliente tener el derecho de uso de un activo.
- 32.4.6** Si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, debe suponer que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo.
- 32.5** Derecho a obtener beneficios económicos del uso
- 32.5.1** Para controlar el uso de un activo identificado, se requiere que un cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos procedentes de su uso a lo largo de todo el periodo de uso (tal como su uso exclusivo en dicho periodo). Un cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo directamente o indirectamente de muchas formas, tales como por su uso, tenencia o subarrendamiento. Éstos incluyen sus productos principales y subproductos, los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos, y otros beneficios económicos procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero.
- 32.5.2** Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos procedentes del uso de un activo, una entidad debe considerar los que proceden del uso del activo, de acuerdo con lo establecido en el contrato con el cliente para usar el activo (ver el párrafo 32.7.1). Por ejemplo, si un contrato:
- a) limita el uso de un activo a sólo un territorio específico durante el periodo de uso, una entidad debe considerar sólo los beneficios económicos de dicho uso dentro de ese territorio; o
 - b) especifica que un cliente puede utilizar un activo sólo para producir un número

específico de productos durante el periodo de uso, una entidad debe considerar sólo los beneficios económicos procedentes de dicho uso.

32.5.3 Si un contrato requiere que un cliente pague al proveedor o a un tercero una porción de los flujos de efectivo procedentes del uso de un activo como contraprestación, eso no impide que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo porque sólo una parte de los ingresos se paga al proveedor como contraprestación por el derecho de uso.

32.6 Derecho a dirigir el uso

32.6.1 Un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo a lo largo de todo el periodo de uso sólo si:

- a) tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo en ese periodo de uso (como se describe en los párrafos 32.6.2 al 32.7.1); o
- b) las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo están predeterminadas y el cliente:
 - i) tiene el derecho a operar el activo (o dirigir a otros para operarlo como él determine) a lo largo de todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar sus instrucciones operativas; o
 - ii) diseñó el activo (o aspectos específicos del mismo) predeterminando cómo y para qué propósito debe usarse a lo largo de todo el periodo de uso.

32.6.2 Un cliente tiene el derecho a dirigir el uso del activo si el contrato le permite cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Al hacer esta evaluación, debe considerar los derechos de toma de decisiones que son más relevantes para cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Éstas son relevantes cuando afectan los beneficios económicos que proceden de su uso. Es probable que las más relevantes sean diferentes para distintos contratos, dependiendo de la naturaleza del activo y los términos y condiciones del contrato.

32.6.3 Los derechos de toma de decisiones relevantes que, dependiendo de las circunstancias, conceden el derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo, incluyen derechos a cambiar:

- a) el tipo de producto que se fabrica con el activo o el uso que se le da;
- b) cuándo se fabrica el producto;
- c) dónde se lleva a cabo la producción; y
- d) la decisión de fabricar o no el producto, y la cantidad a fabricar de ese producto.

32.6.4 Derechos de toma de decisiones que no conceden el derecho a dirigir el uso del activo incluyen los que se limitan a operar o mantener el activo. Estos derechos pueden

corresponder al cliente o al proveedor.

32.6.5 Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo pueden ser predeterminadas de diversas formas; por ejemplo, mediante su diseño o mediante restricciones contractuales sobre su uso.

32.6.6 Al evaluar si un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo, deben considerarse sólo los derechos de toma de decisiones relevantes sobre su uso durante el periodo de uso, a menos que el cliente haya diseñado el activo (o aspectos específicos de éste) predeterminando cómo y para qué propósito debe usarse a lo largo de todo el periodo de uso. Por consiguiente, a menos que se den esas condiciones, no deben considerarse decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de uso. Por ejemplo, si un cliente puede especificar la producción a obtener de un activo sólo antes del periodo de uso, éste no tiene el derecho a dirigir el uso de ese activo, pues, si no tiene otro derecho a tomar decisiones relacionadas con la operación del activo, el cliente sólo tiene los mismos derechos que cualquier cliente que compre bienes o servicios provenientes de dicho activo.

32.7 Derechos protectores

32.7.1 Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñados para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger a su personal, o para asegurar el cumplimiento por el proveedor con las leyes o regulaciones. Los derechos protectores normalmente definen el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no le impiden, por sí solos, ejercer el derecho a dirigir el uso de un activo. Por ejemplo, un contrato puede:

- a) especificar la cantidad máxima de uso de un activo o limitar dónde y cuándo puede usar el cliente el activo;
- b) requerir que un cliente siga prácticas operativas específicas; o
- c) requerir que un cliente informe al proveedor de cambios relativos a cómo será usado un activo.

32.8 Separación de los componentes de un contrato ³

32.8.1 A partir de esta sección, se ha determinado que un contrato es, o contiene, un arrendamiento, y el proveedor ya es un arrendador, y el cliente ya es un arrendatario.

32.8.2 Para un contrato que es o contiene un arrendamiento, una entidad debe reconocer cada componente de arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento por separado de los componentes que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 32.8.6. Los párrafos 32.8.2 y 32.8.3 establecen guías sobre la separación de los componentes de un contrato.

32.8.3 El derecho a usar un activo subyacente es un componente separado de arrendamiento si:

- a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí mismo o junto

³ Ver el ejemplo ilustrativo 3 en el Apéndice A.

con otros recursos que están fácilmente disponibles, que son aquéllos que se venden o arriendan por separado (del arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o eventos); y

- b) el activo subyacente no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato. Por ejemplo, si un arrendatario puede decidir no arrendar cierto activo subyacente sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos subyacentes en el contrato, esto puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes.

32.8.4 Un contrato puede incluir un importe por pagar por el arrendatario para actividades y costos que no le transfieren un bien o servicio. Por ejemplo, un arrendador puede incluir en el importe total por pagar un cargo por tareas administrativas, u otros costos incurridos asociados con el arrendamiento, que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Estos importes por pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, pero se consideran parte de la contraprestación total que se distribuye entre los componentes del contrato.

Arrendatario

32.8.5 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y, en su caso, uno o más componentes adicionales que son o no de arrendamiento, un arrendatario debe distribuir la contraprestación del contrato entre los diversos componentes, con base en los precios independientes relativos.

32.8.6 El precio independiente relativo de los componentes debe determinarse sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cobraría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio independiente observable fácilmente disponible, el arrendatario debe estimar el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

32.8.7 Como una solución práctica, cuando no exista un precio de venta observable de cualesquier de los componentes, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes y, en su lugar, debe reconocerlos como si se tratase de un componente de arrendamiento único. Un arrendatario no debe aplicar esta solución práctica a derivados implícitos incluidos en el contrato de arrendamiento que cumplan los criterios de la NIF C-10, *Instrumentos financieros derivados y relaciones de cobertura*, para ser separados.

32.8.8 A menos que utilice la solución práctica del párrafo anterior, un arrendatario debe reconocer los componentes que no son de arrendamiento con base en las NIF aplicables.

Arrendador

32.8.9 Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y, en su caso, uno o más componentes adicionales que son o no de arrendamiento, un arrendador debe distribuir la contraprestación del contrato aplicando la NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*.

33 Plazo del arrendamiento⁴

- 33.1** El plazo del arrendamiento se determina como el periodo no cancelable del mismo y los periodos cubiertos por una opción:
- a) para renovar el arrendamiento, si hay certeza razonable que el arrendatario vaya a ejercerla; y
 - b) para terminar el arrendamiento, si hay certeza razonable que el arrendatario no vaya a ejercerla.
- 33.2** Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable del mismo, debe analizarse el contrato y determinar el periodo por el que es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando tanto el arrendatario como el arrendador tienen el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte, con una penalización insignificante.
- 33.3** Si sólo el arrendatario tiene el derecho de terminar un arrendamiento, éste debe considerar esta opción al determinar el plazo. Si sólo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento debe considerar el periodo cubierto por esa opción.
- 33.4** El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de inicio e incluye los periodos de gracia de pago de renta concedidos al arrendatario por el arrendador.
- 33.5** En la fecha de inicio del arrendamiento, debe evaluarse si hay certeza razonable de que el arrendatario ejerza una opción para renovar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción para terminarlo. Deben considerarse todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para que los arrendatarios ejerzan, o no, las opciones, incluyendo los cambios esperados en hechos y circunstancias desde la fecha de inicio del arrendamiento hasta que sean ejercibles las opciones. Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:
- a) los términos y condiciones contractuales para los periodos opcionales, comparados con los del mercado, tales como:
 - i) el importe de pagos por el arrendamiento en cualquier periodo opcional;
 - ii) el importe de cualquier pago variable por el arrendamiento u otros pagos contingentes, tales como pagos por penalización por terminación y garantías de valor residual; y
 - iii) los términos y condiciones de las opciones que son ejercibles después de los periodos opcionales iniciales (por ejemplo, una opción de compra que es ejercible al final de un periodo de renovación a un precio que está actualmente por debajo del mercado);

⁴ Ver los ejemplos ilustrativos 4A, B y C en el Apéndice A.

- b) las mejoras a locales arrendados significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) por el arrendatario a lo largo del plazo del contrato, que se estima tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando las opciones de renovar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente lleguen a ser ejercibles;
- c) los costos relacionados con la terminación del arrendamiento, tales como los de negociación, de reubicación, de identificación de otro activo subyacente adecuado para las necesidades del arrendatario, de integración de un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o penalizaciones de terminación y costos similares, incluyendo los asociados con la devolución del activo subyacente en una condición o ubicación especificada contractualmente;
- d) la importancia del activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, su ubicación y la disponibilidad de alternativas adecuadas; y
- e) las condiciones para el ejercicio de la opción y la probabilidad de que existirán esas condiciones.

33.6 Una opción para renovar o terminar un arrendamiento puede incluir una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía del valor residual), de tal manera que el arrendatario garantice al arrendador una rentabilidad mínima o cobros fijos que son sustancialmente los mismos, independientemente de si ejerce o no la opción. En estos casos, y a pesar de la orientación sobre los pagos en sustancia fijos del párrafo 41.1.9, debe suponerse que hay certeza razonable que el arrendatario ejercerá la opción para renovar el arrendamiento o no ejercerá la opción para terminarlo.

33.7 Cuánto más corto sea el periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que un arrendatario ejerza una opción para renovar el arrendamiento o no ejerza una opción para terminarlo ya que es probable que los costos asociados con la obtención de un activo sustituto sean proporcionalmente más altos, mientras más corto sea el periodo no cancelable.

33.8 El historial de un arrendatario sobre el periodo en que ha usado habitualmente ciertos tipos de activos (arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo, pueden proporcionar información útil para evaluar si hay certeza razonable de que el arrendatario ejercerá o no una opción. Por ejemplo, si un arrendatario usa habitualmente ciertos tipos de activos por un periodo de tiempo determinado o si el arrendatario ejerce frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de ciertos tipos de activos subyacentes, el arrendatario debe considerar las razones económicas de su historial al evaluar si tiene certeza razonable de ejercer una opción.

33.9 Un arrendatario debe reevaluar si hay certeza razonable de que ejerza una opción de renovación o no ejerza una de terminación, en el momento en que ocurra un evento o cambio significativo en circunstancias que:

- a) esté dentro del control del arrendatario; y

- b) afecte la certeza razonable de que el arrendatario vaya o no a ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento.

33.10 Algunos ejemplos de eventos o cambios significativos en circunstancias incluyen:

- a) mejoras a locales arrendados significativas no previstas en la fecha de inicio del arrendamiento que se espera tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción para renovar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, se convierte en ejercible;
- b) una modificación significativa, o bien la personalización del activo subyacente, que no se hubiera podido prever en la fecha de inicio del arrendamiento;
- c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente por un periodo que va más allá del final de plazo de arrendamiento previamente determinado; y
- d) una decisión de negocio del arrendatario que es directamente relevante para ejercer, o no, una opción (por ejemplo, una decisión de renovar el arrendamiento de un activo complementario, disponer de un activo alternativo o disponer de una unidad de negocio en la que se emplea el activo por derecho de uso).

33.11 Una entidad debe modificar el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:

- a) el arrendatario ejerce una opción previamente no incluida, o no ejerce una opción previamente incluida, en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;
- b) ocurre un evento que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción previamente no incluida en la determinación que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o
- c) ocurre un evento que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción previamente incluida en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento.

40 **NORMAS DE VALUACIÓN**

41 **Arrendatario**

41.1 **Reconocimiento inicial**

41.1.1 Un arrendatario debe reconocer un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento en la fecha de inicio del arrendamiento.

Reconocimiento inicial del activo por derecho de uso

41.1.2 En la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario deber valuar el activo por derecho de uso al costo.

41.1.3 Excepto por lo establecido en la sección 43 para las operaciones de venta con arrendamiento en vía de regreso, el costo del activo por derecho de uso debe incluir:

- a) el importe de la valuación inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 41.1.7;
- b) los pagos por arrendamiento realizados antes o en la fecha de inicio del arrendamiento, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;
- c) los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al retirar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, aplicando la NIF C-18, *Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo*. El arrendatario incurre en obligaciones por esos costos ya sea en la fecha de inicio del arrendamiento o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo específico.

41.1.4 Un arrendatario puede negociar un arrendamiento antes de la fecha de inicio del arrendamiento. Para algunos arrendamientos, puede ser necesario construir o rediseñar el activo subyacente para su uso por el arrendatario, por lo que puede requerirse a éste realizar pagos relacionados con la construcción o diseño del activo.

41.1.5 Si un arrendatario incurre en costos relacionados con el diseño, construcción o instalación de un activo subyacente, debe reconocer esos costos utilizando otras NIF aplicables, tales como la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*, para adaptaciones o mejoras a locales arrendados. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente, que son pagos por arrendamiento, independientemente del momento de esos pagos.

Reconocimiento inicial del pasivo por arrendamiento

41.1.6 En la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario debe valorar el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos futuros por arrendamiento por efectuar. Los pagos futuros deben descontarse usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si puede determinarse fácilmente; de lo contrario, el arrendatario debe utilizar su tasa incremental de financiamiento.

41.1.7 En la fecha de inicio del arrendamiento, la valuación del pasivo por arrendamiento incluye los siguientes pagos por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, que no se hayan efectuado a esa fecha:

- a) pagos fijos (incluyendo los pagos en sustancia fijos descritos en el párrafo 41.1.9), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
- b) pagos variables por arrendamiento, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente valuados usando el índice o tasa en la fecha de inicio del arrendamiento (como se

describe en el párrafo 41.1.10);⁵

- c) importes que espera pagar el arrendatario como garantías de valor residual;
- d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos 33.5 al 33.8); y
- e) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

41.1.8 Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son de arrendamiento, a menos que el arrendatario elija la solución práctica que permite combinarlos y reconocerlos como un componente de arrendamiento único (ver el párrafo 32.8.6).

41.1.9 Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago en sustancia fijo que son los que pueden, en su forma, suponer variabilidad pero que, en sustancia, son inevitables. Los pagos en sustancia fijos por arrendamiento se dan, por ejemplo, cuando:

- a) los pagos se estructuran como pagos variables por arrendamiento, pero no existe una variabilidad real en ellos y contienen cláusulas que establecen pagos variables que no tienen sustancia económica real. Algunos ejemplos son:
 - i) pagos que deben hacerse sólo si se prueba que un activo es capaz de operar durante el arrendamiento, o sólo si ocurre un evento que no tiene posibilidad real de no ocurrir; o
 - ii) pagos que están estructurados inicialmente como pagos variables por arrendamiento vinculados al uso del activo subyacente, pero cuya variabilidad se resolverá en algún momento después de la fecha de inicio del arrendamiento, de forma que los pagos pasen a ser fijos cuando se resuelve la variabilidad;
- b) existe más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría realizar, pero sólo uno de esos es realista. En este caso, una entidad debe considerar el conjunto realista de pagos como los pagos por arrendamiento;
- c) existe más de un conjunto realista de pagos que podría hacer un arrendatario, pero debe realizar al menos uno de ellos. En este caso, una entidad debe considerar que los pagos por arrendamiento son el conjunto que suma el menor importe (sobre una base descontada).

41.1.10 Los pagos variables por arrendamiento que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 41.1.7b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio, o TIIE) o pagos que varían para reflejar cambios en los

⁵ Ver el ejemplo ilustrativo 5 en el Apéndice A.

precios de alquiler del mercado.

41.2 Reconocimiento posterior

Reconocimiento posterior del activo por derecho de uso

41.2.1 Después de la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario debe valorar un activo por derecho de uso al costo:

- a) menos la depreciación o amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y
- b) ajustado por cualquier remediación del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 41.2.5c).

41.2.2 Un arrendatario debe aplicar los requerimientos de depreciación de la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*, o amortización de la NIF C-8, *Activos intangibles*, dependiendo de la naturaleza del activo subyacente, al depreciar o amortizar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del siguiente párrafo.

41.2.3 Si el arrendamiento transferirá la propiedad del activo subyacente al arrendatario al final del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario debe depreciar o amortizar el activo por derecho de uso durante el periodo que abarca desde la fecha de inicio del arrendamiento hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En caso contrario, el arrendatario debe depreciar o amortizar el activo por derecho de uso durante el periodo que abarca desde la fecha de inicio del arrendamiento hasta el final de la vida útil del activo o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que se espera ocurra primero.

41.2.4 Un arrendatario debe aplicar el Boletín C-15, *Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición*, para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro y cuándo reconocer las pérdidas por deterioro identificadas.

Reconocimiento posterior del pasivo por arrendamiento

41.2.5 Después de la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario debe valorar un pasivo por arrendamiento:

- a) adicionando el interés devengado sobre el pasivo por arrendamiento;
- b) reduciendo el pasivo para reflejar los pagos por arrendamiento realizados; y
- c) remidiendo el pasivo para reflejar las reevaluaciones (ver los párrafos 41.2.8 al 41.2.12) o modificaciones (ver los párrafos 41.2.13 al 41.2.15) del arrendamiento, y también para reflejar los pagos en sustancia fijos futuros que hayan sido modificados (ver el párrafo 41.1.9).

41.2.6 El interés devengado sobre un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento debe ser el importe que produce una tasa periódica constante de interés

sobre el saldo del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica constante de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 41.1.6 o, si es aplicable, la tasa de descuento modificada descrita en los párrafos 41.2.10, 41.2.12 ó 41.2.14c).

41.2.7 Después de la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario debe reconocer en la utilidad o pérdida neta, a menos que los costos se capitalicen en otro activo con base en otras NIF aplicables, lo siguiente:

- a) el interés devengado sobre el pasivo por arrendamiento; y
- b) los pagos variables por arrendamiento no incluidos en la valuación del pasivo por arrendamiento en el periodo en el que ocurre el evento o condición que da lugar a esos pagos.

Remediación del pasivo por arrendamiento

41.2.8 Después de la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendatario debe aplicar los párrafos 41.2.9 al 41.2.12 para remedir el pasivo por arrendamiento y reflejar cualquier cambio en los pagos por arrendamiento. El importe de la remediación del pasivo por arrendamiento debe reconocerse como un ajuste al activo por derecho de uso; sin embargo, si el importe en libros del activo por derecho de uso se ha reducido a cero y se produce una reducción adicional en la valuación del pasivo por arrendamiento, un arrendatario debe reconocer los importes restantes de la remediación en la utilidad o pérdida neta.

41.2.9 Un arrendatario debe remedir el pasivo por arrendamiento descontando los pagos futuros por arrendamiento modificados usando una tasa de descuento modificada, si:

- a) se modifica el plazo del arrendamiento, tal como se describe en los párrafos 33.9 al 33.11, determinando los pagos por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado; o
- b) se modifica la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente considerando los eventos y circunstancias descritos en los párrafos 33.9 al 33.11, en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario debe determinar los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.

41.2.10 Al aplicar el párrafo anterior, un arrendatario debe determinar la tasa de descuento modificada como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para el resto del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede determinarse con facilidad, o, de no ser posible, la tasa incremental de financiamiento del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación.

41.2.11 Un arrendatario debe remedir el pasivo por arrendamiento descontando los pagos futuros por arrendamiento modificados, si:

- a) se produce un cambio en los importes por pagar esperados relacionados con una garantía del valor residual, determinando los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes que se espera pagar bajo la garantía del valor

residual; o

- b) se produce un cambio en los pagos futuros por arrendamiento procedente de un cambio en un índice o una tasa usados para determinar esos pagos, incluyendo, por ejemplo, un cambio para reflejar los cambios en los precios de renta del mercado con base en una revisión de las rentas del mercado. El arrendatario debe remedir el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento modificados sólo cuando haya un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando el ajuste a los pagos por arrendamiento tenga efecto). Un arrendatario debe determinar los pagos por arrendamiento modificados, por lo que resta del plazo del arrendamiento, sobre la base de los pagos contractuales modificados.

41.2.12 Al aplicar el párrafo anterior, un arrendatario no debe modificar la tasa de descuento, a menos que el cambio en los pagos por arrendamiento proceda de un cambio en las tasas de interés variables, en cuyo caso el arrendatario debe modificar la tasa de descuento para reflejar los cambios en la tasa de interés.

*Modificaciones de un contrato*⁶

41.2.13 Un arrendatario debe reconocer una modificación al contrato como un arrendamiento separado sólo si se presentan las dos siguientes condiciones:

- a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; y
- b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias del contrato específico.

41.2.14 En el caso de una modificación al contrato que no se reconozca como un arrendamiento separado, un arrendatario debe, en la fecha efectiva de la modificación del arrendamiento:

- a) distribuir la contraprestación del contrato modificado aplicando los párrafos 32.8.4 al 32.8.7;
- b) determinar el plazo del arrendamiento modificado aplicando los párrafos 33.1 y 33.5; y
- c) remedir el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados aplicando la tasa de descuento modificada, la cual debe determinarse como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad o, en caso contrario, la tasa incremental de financiamiento del arrendatario en la fecha efectiva de la modificación.

41.2.15 En una modificación del contrato que no se reconozca como un arrendamiento separado, el arrendatario debe reconocer la remediación del pasivo por arrendamiento:

⁶ Ver el ejemplo ilustrativo 6 en el Apéndice A.

- a) disminuyendo el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento, en las modificaciones de arrendamiento que disminuyen el alcance de éste. El arrendatario debe reconocer las ganancias o pérdidas relacionadas con la terminación parcial o total del arrendamiento en la utilidad o pérdida neta; y
- b) ajustando el activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones del arrendamiento.

42 Arrendador

42.1 Clasificación de arrendamientos

- 42.1.1** Un arrendador debe clasificar cada uno de sus arrendamientos como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero.
- 42.1.2** Un arrendamiento debe clasificarse como financiero cuando transfiera al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente; en caso contrario, debe clasificarse como operativo.
- 42.1.3** Entre los riesgos inherentes a la propiedad de un activo se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño por cambios en las condiciones económicas. Los beneficios pueden estar representados por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por reevaluación o por una realización del valor residual.
- 42.1.4** La clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo depende de la sustancia económica de la transacción y no de la forma legal del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
 - a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
 - b) el arrendatario tiene la opción para comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior a su valor razonable en el momento en que la opción se convierte en ejercible, dado que desde la fecha del acuerdo se prevé con certeza razonable que tal opción será ejercida;
 - c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;
 - d) en la fecha del acuerdo, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es al menos equivalente a sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente;
 - e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede usarlo, sin realizarle modificaciones importantes;

- f) si el arrendatario puede terminar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal terminación fueran asumidas por el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias procedentes de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual estimado recaerán sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los de mercado.

42.1.5 Los ejemplos y situaciones contenidos en el párrafo anterior no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente, debe clasificarse como operativo. Por ejemplo, si se transferirá la propiedad del activo subyacente al término del arrendamiento por un pago variable que fuese igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos variables por arrendamiento, que como consecuencia de los cuales el arrendador no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios relativos.

42.1.6 La clasificación del arrendamiento se realiza en la fecha del acuerdo y se evalúa nuevamente sólo si se produce una modificación al contrato. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo, las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo subyacente) o los cambios en circunstancias (por ejemplo el incumplimiento por parte del arrendatario), no deben dar lugar a una nueva clasificación del arrendamiento para efectos contables.

42.1.7 Un contrato de arrendamiento podría incluir términos y condiciones para ajustar los pagos por arrendamiento por cambios específicos que ocurran entre la fecha del acuerdo y la de inicio del arrendamiento (tal como un cambio en el costo para el arrendador del activo subyacente o un cambio en el costo para el arrendador del financiamiento del arrendamiento). En ese caso, para efectos de clasificar el arrendamiento, el efecto de cualquier cambio debe considerarse que ha ocurrido en la fecha del acuerdo.

42.1.8 Cuando un arrendamiento incluya tanto componentes de terrenos como de edificios, la entidad debe evaluar la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo con los párrafos 42.1.2 al 42.1.7, siendo una consideración importante que generalmente los terrenos tienen una vida económica indefinida.

42.1.9 Para clasificar y reconocer un arrendamiento de terrenos y edificios, un arrendador debe distribuir los pagos por arrendamiento (incluyendo todos los pagos por adelantado) entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores razonables relativos de los derechos de arrendamiento en dichos componentes en la fecha del acuerdo. Si los pagos por el arrendamiento no pueden distribuirse confiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento debe clasificarse como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento debe clasificarse como operativo.

42.1.10 Para un arrendamiento de terrenos y edificios en los que el importe de los terrenos no es

significativo para el arrendamiento, el arrendador puede tratar los terrenos y los edificios como una sola unidad y clasificarlo como un arrendamiento financiero u operativo, aplicando los párrafos 42.1.2 al 42.1.7. En este caso, un arrendador debe considerar la vida económica de los edificios como la correspondiente al activo subyacente en su totalidad.

Subarrendamientos

42.1.11 Un subarrendador debe clasificar un subarrendamiento como un arrendamiento financiero o uno operativo de la forma siguiente:

- a) si el arrendamiento base es un arrendamiento a corto plazo por el cual la entidad, como arrendataria, no ha reconocido el activo por derecho de uso aplicando el párrafo 20.5, el subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo;
- b) en caso contrario, el subarrendamiento debe clasificarse por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento base y no por referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de propiedades, planta y equipo sujeto al arrendamiento).

42.2 Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

42.2.1 En la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendador debe reconocer en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los debe presentar como una cuenta por cobrar por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

42.2.2 El arrendador debe usar la tasa de interés implícita en el arrendamiento para valorar la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si dicha tasa no puede determinarse con facilidad, un subarrendador puede usar la tasa de descuento utilizada en el arrendamiento base (ajustada por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento) para valorar la inversión neta en el subarrendamiento.

42.2.3 Los costos directos iniciales, distintos de los incurridos por los arrendadores que sean a la vez fabricantes o distribuidores de los bienes arrendados, deben incluirse en la valuación inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducen el importe de los ingresos reconocidos durante el plazo del arrendamiento. La tasa de interés implícita en el arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta del arrendamiento; no hay necesidad de añadirlos por separado.

42.2.4 En la fecha de inicio del arrendamiento, los pagos por arrendamiento incluidos en la valuación de la inversión neta en el arrendamiento incluyen los pagos por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, aún no recibidos en la fecha de inicio del arrendamiento, como sigue:

- a) pagos fijos (incluyendo los pagos en sustancia fijos como se describe en el párrafo

41.1.9), menos los incentivos del arrendamiento por pagar;

- b) pagos variables por arrendamiento, que dependen de un índice o una tasa, valuados usando el índice o tasa en la fecha de inicio del arrendamiento;
- c) cualquier garantía del valor residual otorgada al arrendador por el arrendatario, por una parte relacionada con el arrendatario o por un tercero no relacionado con el arrendador, que sean financieramente capaces de satisfacer las obligaciones garantizadas; y
- d) el precio de ejercicio de una opción de compra si hay certeza razonable que el arrendatario vaya a ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en el párrafo 33.5), o los pagos de penalizaciones para terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción de terminación.

42.2.5 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o arrendar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo por un arrendador fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, da lugar a resultados equivalentes a los procedentes de la venta directa de un activo subyacente, a precios de venta normales, que consideran cualquier descuento comercial o por volumen aplicable.

42.2.6 En la fecha de inicio del arrendamiento, un arrendador fabricante o distribuidor de los bienes arrendados debe reconocer lo siguiente para cada uno de sus arrendamientos financieros:

- a) un ingreso por el menor entre el valor razonable del activo subyacente y el valor presente de los pagos por arrendamiento por cobrar descontados usando una tasa de interés de mercado;
- b) el costo de ventas del activo subyacente, menos el valor presente del valor residual no garantizado; y
- c) un activo por la inversión neta en el arrendamiento.

42.2.7 En ocasiones los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores aplican tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer clientes, lo que podría dar lugar a que un arrendador reconozca, en la fecha de inicio del arrendamiento, una porción excesiva del ingreso total de la transacción. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el arrendador debe reducir el ingreso por venta al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado.

42.2.8 Un arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, debe reconocer como un gasto los costos incurridos en relación con la obtención de un arrendamiento financiero en la fecha del inicio del arrendamiento, puesto que principalmente se relacionan con la obtención del ingreso por venta del fabricante o distribuidor. Estos costos no forman parte de los costos directos iniciales y, por ello, se excluyen de la inversión neta en el arrendamiento.

Reconocimiento posterior

42.2.9 Un arrendador debe reconocer los intereses sobre la inversión neta en el arrendamiento a lo

largo del plazo del arrendamiento, sobre una base que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión neta en el arrendamiento. Esto se logra aplicando los pagos por arrendamiento recibidos por el arrendador en el periodo contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

42.2.10 Un arrendador debe revisar regularmente los valores residuales no garantizados estimados utilizados para calcular la inversión neta en el arrendamiento. Si ha ocurrido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, el arrendador debe reconocer en la utilidad o pérdida neta cualquier reducción respecto a los importes devengados y debe modificar la asignación del ingreso por intereses por devengar (a través de la tasa de interés) en el plazo remanente del arrendamiento.

42.2.11 Un arrendador que tiene un activo bajo arrendamiento financiero clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) debe aplicar las normas correlativas a los activos disponibles para la venta.

Modificaciones de un contrato

42.2.12 Un arrendador debe reconocer una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:

- a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes; y
- b) la contraprestación por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente de los derechos de uso adicionales y por cualquier ajuste apropiado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato específico.

42.2.13 En caso de una modificación de un arrendamiento financiero que no se reconozca como un arrendamiento separado, un arrendador debe reconocer la modificación como sigue:

- a) si el arrendamiento hubiera sido clasificado como un arrendamiento operativo si la modificación hubiera estado vigente en la fecha del acuerdo, el arrendador debe:
 - i) tratar la modificación al contrato como un arrendamiento nuevo desde la fecha efectiva de la modificación; y
 - ii) reclasificar la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha efectiva de la modificación al contrato al rubro del activo subyacente correspondiente;
- b) si el arrendamiento hubiera sido clasificado de todas maneras como un arrendamiento financiero si la modificación hubiera estado vigente en la fecha del acuerdo, el arrendador debe aplicar, en su caso, los requerimientos para la renegociación de un instrumento financiero para cobrar principal e interés de la NIF C-20, *Instrumentos financieros para cobrar principal e interés*, y de la NIF C-16, *Deterioro de instrumentos*

financieros por cobrar.

42.3 Arrendamientos operativos

Reconocimiento

- 42.3.1** Un arrendador debe reconocer los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos cuando se devengan, en línea recta o de acuerdo con otra base sistemática, si ésta es más representativa de la estructura con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.
- 42.3.2** Un arrendador debe reconocer como un gasto los costos incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento, incluyendo la depreciación o amortización del activo subyacente, conforme se devengan.
- 42.3.3** Un arrendador debe añadir los costos directos iniciales incurridos para concertar un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y debe reconocer dichos costos como gasto a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 42.3.4** La política de depreciación o amortización para activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos debe ser congruente con la política de depreciación o amortización normal que el arrendador siga para activos similares, conforme a la NIF C-6 o la NIF C-8.
- 42.3.5** Un arrendador debe aplicar el Boletín C-15 para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo ha sufrido deterioro y debe reconocer cualquier pérdida por deterioro identificada.
- 42.3.6** Un arrendador fabricante o distribuidor de los bienes arrendados no debe reconocer ninguna ganancia por venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es equivalente a una venta.

Modificaciones de un contrato

- 42.3.7** Un arrendador debe reconocer una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha efectiva de la modificación, considerando cualesquier pagos por arrendamiento anticipados o pendientes de pago relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

43 Venta con arrendamiento en vía de regreso ⁷

- 43.1** Si una entidad (el vendedor-arrendatario) transfiere un activo a otra entidad (el comprador-arrendador) y la primera arrienda ese activo de la segunda, ambos deben reconocer el contrato de transferencia y el arrendamiento en vía de regreso aplicando esta sección.

⁷ Ver el ejemplo ilustrativo 7 en el Apéndice A.

- 43.2** Un vendedor-arrendatario debe aplicar los requerimientos de transferencia de control establecidos en la NIF D-1, para determinar si la transferencia de un activo o parte de éste califica como venta y si debe reconocerse el ingreso correspondiente.
- 43.3** Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario satisface los requerimientos de la NIF D-1 para ser reconocida como una venta parcial del activo:
- a) el vendedor-arrendatario debe dar de baja el activo transferido y reconocer el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento en vía de regreso en la proporción del importe en libros anterior del activo que corresponde a los derechos de uso conservados por el vendedor-arrendatario. Por consiguiente, el vendedor-arrendatario debe reconocer el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada sólo por los derechos transferidos al comprador-arrendador, equivalentes al valor residual no garantizado.
 - b) el comprador-arrendador debe reconocer la compra del activo aplicando las NIF que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de reconocimiento de esta NIF para el arrendador.
- 43.4** Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario no satisface los requerimientos de la NIF D-1 para ser reconocida como una venta del activo:
- a) el vendedor-arrendatario debe continuar reconociendo el activo transferido y debe reconocer un pasivo financiero igual al monto de la transferencia. El pasivo financiero debe reconocerse aplicando la NIF C-19, *Instrumentos financieros por pagar*, y
 - b) el comprador-arrendador no debe reconocer el activo transferido y debe reconocer un activo financiero igual a los recursos de la transferencia, aplicando la NIF C-20.
- 43.5** Un vendedor-arrendatario puede obtener el derecho legal de propiedad de un activo subyacente antes de que se transfiera dicho derecho al arrendador. La obtención del derecho legal de propiedad no determina por sí mismo cómo reconocer la transacción.
- 43.6** Si el vendedor-arrendatario controla (u obtiene el control) del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción es una venta con arrendamiento en vía de regreso.
- 43.7** Si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no es una venta con arrendamiento en vía de regreso. Por ejemplo, este podría ser el caso si un fabricante, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción de compra de un activo por el arrendador al fabricante, y el activo a su vez se arrienda al arrendatario. Si el vendedor-arrendatario obtiene el derecho legal de propiedad del activo subyacente antes de transferir dicho derecho al arrendador, pero no tuvo control del activo antes de transferirlo al arrendador, la transacción no se reconoce como una venta con arrendamiento en vía de regreso, sino como un arrendamiento.

50 **NORMAS DE PRESENTACIÓN**

51 Arrendatario

51.1 Un arrendatario debe presentar en el estado de situación financiera o en las notas:

- a) los activos por derecho de uso dentro del mismo rubro del estado de situación financiera que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad, revelando en qué partidas se incluyen. No obstante, puede presentarlos en un rubro por separado si esto proporciona mejor información; y
- b) los pasivos por arrendamiento por separado de los demás pasivos o revelando qué rubros del estado de situación financiera los incluyen.

51.2 En el estado de resultado integral del periodo, un arrendatario debe presentar:

- a) el gasto por depreciación o amortización de los activos por derecho de uso dentro de los rubros generales por estos conceptos;
- b) los pagos por arrendamientos a corto plazo, por activos de bajo valor y por los montos del arrendamiento que son variables, no incluidos en la valuación del pasivo por arrendamiento, como un gasto operativo a lo largo del plazo del arrendamiento;
- c) el gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento por separado del cargo por depreciación o amortización del activo por derecho de uso. Este gasto por intereses es un componente del resultado integral de financiamiento, que conforme a la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, debe desglosarse, ya sea en el cuerpo del estado de resultado integral o en las notas a los estados financieros.

51.3 En el estado de flujos de efectivo, un arrendatario debe clasificar:

- a) los pagos del pasivo por arrendamiento y de los intereses relativos dentro de las actividades de financiamiento, conforme a la NIF B-2, *Estado de flujos de efectivo*; y
- b) los pagos por arrendamiento a corto plazo, de activos de bajo valor y los variables, no incluidos en la valuación del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

52 Arrendador

52.1 En el caso de un arrendamiento financiero, la inversión neta en el arrendamiento debe sujetarse a las mismas consideraciones que los demás activos, por lo que respecta a su clasificación como activo circulante o activo no circulante.

52.2 En el caso de un arrendamiento operativo, un arrendador debe presentar los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con su naturaleza.

52.3 Un arrendador debe presentar en el estado de resultado integral el ingreso por arrendamientos en atención a las prácticas del sector o industria al que pertenece la

entidad. Si el arrendador se dedica al negocio de arrendamiento, el ingreso por arrendamientos, incluyendo el ingreso por intereses sobre la inversión neta en el arrendamiento por arrendamientos financieros, debe formar parte de sus ingresos, presentando por separado los intereses ganados. Si el arrendador no se dedica al negocio de arrendamiento, el ingreso por arrendamientos debe formar parte de otros ingresos, y el ingreso por intereses sobre la inversión neta en el arrendamiento por arrendamientos financieros debe incluirse en el resultado integral de financiamiento.

52.4 En el estado de flujos de efectivo, un arrendador debe clasificar los cobros por arrendamientos dentro de las actividades de operación.

60 NORMAS DE REVELACIÓN⁸

61 Arrendatario

61.1 El objetivo de la información a revelar es permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 61.2 al 61.8 especifican los requerimientos para cumplir este objetivo.

61.2 Un arrendatario debe revelar los siguientes importes en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato, para el periodo sobre el que se informa:

- a) cargo por depreciación o amortización 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 y de bajo valor por los cuales no se ha reconocido el activo por derecho de uso aplicando el párrafo 20.5. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;
- d) el gasto relativo a pagos variables por arrendamiento no incluidos en la valuación de los pasivos por arrendamiento;
- e) ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;
- f) salidas de efectivo totales por arrendamientos;
- g) adiciones de activos por derecho de uso;
- h) ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta y arrendamiento en vía de regreso; y
- i) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se

⁸ Ver los ejemplos ilustrativos 14 y 15 en el Apéndice A.

informa, por clase de activo subyacente.

- 61.3** Los importes revelados deben incluir los costos que un arrendatario haya capitalizado en el importe en libros de un activo durante el periodo sobre el que se informa.
- 61.4** Un arrendatario debe revelar el importe de sus compromisos por los arrendamientos a corto plazo y por los de bajo valor por los cuales no se ha reconocido el activo por derecho de uso aplicando el párrafo 20.5, sólo si el conjunto de los mismos al final del periodo sobre el que se informa difiere de manera importante al gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 61.2c).
- 61.5** Si los activos por derecho de uso cumplen la definición de propiedades de inversión, un arrendatario debe aplicar los requerimientos de información a revelar según la norma para propiedades de inversión. En ese caso, no se requiere que un arrendatario proporcione la información a revelar del párrafo 61.2a), f), h) o j) sobre los activos por derecho de uso.
- 61.6** Un arrendatario debe revelar un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento aplicando lo requerido por la NIF C-19, por separado de los otros pasivos financieros.
- 61.7** Además, de la información requerida por los párrafos 61.2 al 61.6, un arrendatario debe revelar información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento que se considere necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 61.1. Esta información adicional puede incluir pero no limitarse a la que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento;
 - b) salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y no están reflejadas en la valuación de los pasivos por arrendamiento. Esto incluye la exposición que surge de:
 - i) pagos variables por arrendamiento;
 - ii) opciones de renovación y opciones de terminación;
 - iii) garantías de valor residual; y
 - iv) arrendamientos aún no iniciados, a los que se ha comprometido el arrendatario;
 - c) restricciones o condiciones impuestas por los arrendamientos; y
 - d) transacciones de venta con arrendamiento en vía de regreso.
- 61.8** Un arrendatario que tiene arrendamientos a corto plazo o de activos de bajo valor, por los cuales no se ha reconocido el activo por derecho de uso aplicando el párrafo 20.5, debe revelar ese hecho.

62 **Arrendador**

- 62.1** El objetivo de la información a revelar para los arrendadores es dar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo del arrendador. Los párrafos 62.2 al 62.6.3 especifican los requerimientos para cumplir este objetivo.
- 62.2** Un arrendador debe revelar los siguientes importes para el periodo sobre el que se informa en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato:
- a) para arrendamientos financieros:
 - i) utilidad o pérdida de las ventas de los activos subyacentes;
 - ii) intereses devengados sobre la inversión neta en el arrendamiento; y
 - iii) el ingreso relativo a pagos variables por arrendamiento no incluidos en la valuación de la inversión neta en el arrendamiento.
 - b) para arrendamientos operativos, el ingreso del arrendamiento, revelando el relacionado con pagos variables por arrendamiento que no dependen de un índice o una tasa.
- 62.3** Un arrendador debe revelar información cuantitativa y cualitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento, necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 62.1. Esta información adicional incluye, pero no se limita a, la que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- a) la naturaleza de las actividades por arrendamientos; y
 - b) la forma en que el arrendador administra el riesgo asociado con cualquier derecho que conserve sobre los activos subyacentes, describiendo su estrategia de administración de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes y cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Estos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual, o pagos variables por arrendamiento si el uso del activo subyacente supera ciertos límites específicos.
- 62.4 Arrendamientos financieros**
- 62.4.1** Un arrendador debe proporcionar una explicación cuantitativa y cualitativa de los cambios significativos durante el periodo de la inversión neta en los arrendamientos financieros.
- 62.4.2** Un arrendador debe revelar un análisis de vencimientos de los importes de las rentas por cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente por un mínimo de cada uno de los cinco años siguientes y un total para los años restantes, conciliando los pagos no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación debe identificar el ingreso financiero no devengado y cualquier valor residual no garantizado descontado.
- 62.5 Arrendamientos operativos**
- 62.5.1** Para partidas sujetas a un arrendamiento operativo, un arrendador debe aplicar los

requerimientos de información a revelar de las normas correspondientes, con base en la naturaleza de los activos bajo arrendamiento.

- 62.5.2** Un arrendador debe revelar un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, mostrándolos sin descontar a recibir anualmente por un mínimo de los cinco años siguientes y un total para los restantes.

70 VIGENCIA

- 70.1** Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada para las entidades que utilicen la NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, antes de la fecha de aplicación inicial de esta NIF. Si una entidad aplica esta NIF de manera anticipada, debe revelar este hecho.
- 70.2** Esta NIF deroga el Boletín D-5, *Arrendamientos*, y la supletoriedad de la IFRIC 4, *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*.

80 TRANSITORIOS

- 80.1** Para efectos de los requerimientos de los párrafos 80.2 al 85.19, la fecha de aplicación inicial es el inicio del periodo en que la entidad aplique por primera vez esta norma.
- 80.2** Como una solución práctica, no se requiere que una entidad reevalúe si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:
- aplique esta NIF a contratos que estaban anteriormente identificados como arrendamientos aplicando el Boletín D-5, *Arrendamientos*, y la supletoriedad de la IFRIC 4, *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*. La entidad debe aplicar los requerimientos de transición de los párrafos 81.1 al 83.3 a esos arrendamientos; y
 - no aplique esta NIF a contratos que no estaban anteriormente identificados como que contenían un arrendamiento aplicando el Boletín D-5 y la IFRIC 4.
- 80.3** Si una entidad elige la solución práctica del párrafo anterior, debe revelar ese hecho y debe aplicarla a todos sus contratos de arrendamiento. Como resultado, la entidad debe aplicar los requerimientos de los párrafos 32.1.1 y 32.1.2 sólo a contratos suscritos (o modificados) a partir de la fecha de aplicación inicial.

81 Arrendatario

- 81.1** Un arrendatario debe aplicar esta NIF a sus arrendamientos:
- de forma retrospectiva a cada periodo anterior al que se informa, aplicando la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*; o
 - retrospectivamente, reconociendo en la fecha de aplicación inicial el efecto acumulado,

de acuerdo con los párrafos 81.3 al 81.7 de esta NIF.

81.2 Un arrendatario debe aplicar la alternativa seleccionada en el párrafo anterior de forma consistente a todos los arrendamientos.

81.3 Si un arrendatario opta por aplicar esta NIF de acuerdo con el párrafo 81.1b), no debe reformular la información comparativa. En su lugar, el arrendatario debe reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial como un ajuste al saldo de apertura de las utilidades acumuladas (u otro componente de capital contable según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

81.4 Si un arrendatario opta por aplicar esta NIF de acuerdo con el párrafo 81.1b), debe reconocer:

a) un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental de financiamiento del arrendatario en dicha fecha;

b) un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial. El arrendatario debe elegir, arrendamiento por arrendamiento, valorar el activo por derecho de uso a:

i) su importe en libros como si esta NIF se hubiera aplicado desde la fecha de inicio del arrendamiento, pero descontado usando la tasa incremental de financiamiento del arrendatario en la fecha de aplicación inicial; o

ii) un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamientos anticipado o acumulado (devengado) relacionado con ese arrendamiento reconocido en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

c) debe aplicar el Boletín C-15 a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, a menos que el arrendatario utilice la solución práctica del párrafo 81.6b).

81.5 A pesar de los requerimientos del párrafo anterior, no se requiere hacer ningún ajuste en la transición por arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor, por los cuales no reconoce el activo por derecho de uso aplicando el párrafo 20.5. El arrendatario debe reconocer esos arrendamientos aplicando esta NIF desde la fecha de aplicación inicial.

81.6 El arrendatario puede usar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta NIF de acuerdo con el párrafo 81.1b). Se permite que un arrendatario aplique las siguientes soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:

a) aplicar una tasa de descuento única a un conjunto de arrendamientos con características razonablemente similares (tales como aquellos con plazos de arrendamiento similares para una clase semejante de activos subyacentes en un

entorno económico parecido);

- b) aplicar la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*, en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos como alternativa a realizar una revisión del deterioro, inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Si un arrendatario elige esta solución práctica, debe ajustar el activo por derecho de uso en la fecha de la aplicación inicial por cualquier provisión por arrendamientos onerosos que haya sido reconocida en el estado de situación financiera a dicha fecha;
- c) elegir no aplicar los requerimientos del párrafo 81.4 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial. En este caso debe:
 - i) reconocer esos arrendamientos de la misma forma que los de corto plazo por los cuales no reconoce el activo por derecho de uso aplicando en el párrafo 20.5; y
 - ii) incluir el costo asociado con esos arrendamientos junto con la información a revelar del gasto por arrendamientos a corto plazo en el periodo inicial;
- d) excluir los costos directos iniciales de la valuación del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial;
- e) usar información o circunstancias anteriormente no conocidas, tales como determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato contiene opciones para renovar o terminar el arrendamiento.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos capitalizables

- 81.7** Si un arrendatario opta por aplicar esta NIF de acuerdo con el párrafo 81.1b), los importes antes reconocidos pasan a ser los importes en libros del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento, en la fecha de la aplicación inicial.

Otras revelaciones

- 81.8** Si un arrendatario opta por aplicar la transición a esta NIF de acuerdo con el párrafo 81.1b) debe revelar información sobre la aplicación inicial requerida por los párrafos 24 al 26 de la NIF B-1, excepto por lo que se refiere a la información especificada en el inciso c) del párrafo 24 de la NIF B-1 y en su lugar debe revelar:
- a) el promedio ponderado de la tasa incremental de financiamiento del arrendatario aplicada a los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial; y
 - b) una explicación de las diferencias entre:
 - i) los compromisos de arrendamientos operativos revelados conforme al Boletín D-5 al final del periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados usando la tasa incremental de financiamiento del arrendatario en la fecha de aplicación inicial como se describe en el párrafo 81.4a); y

- ii) los pasivos por arrendamientos reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.

81.9 Si un arrendatario utiliza alguna de las soluciones prácticas especificadas en el párrafo 81.6, debe revelar ese hecho.

82 Arrendador

82.1 Excepto por lo descrito en el siguiente párrafo, no se requiere que un arrendador realice algún ajuste en la transición para arrendamientos en los que participa y debe reconocer esos arrendamientos aplicando esta NIF desde la fecha de aplicación inicial.

82.2 Un subarrendador:

- a) debe evaluar nuevamente los subarrendamientos que fueron clasificados como arrendamientos operativos aplicando el Boletín D-5 y que se mantienen en la fecha de aplicación inicial, para determinar si cada subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero utilizando esta NIF, realizando esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de los términos y condiciones contractuales remanentes del arrendamiento principal y el subarrendamiento en esa fecha;
- b) para subarrendamientos clasificados como arrendamientos operativos aplicando el Boletín D-5 pero como arrendamientos financieros utilizando esta NIF, debe reconocer el subarrendamiento como un arrendamiento financiero nuevo realizado en la fecha de aplicación inicial.

83 Venta con arrendamiento en vía de regreso

83.1 Una entidad no debe evaluar nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento en vía de regreso realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente cumplió los requerimientos de la NIF D-1 para reconocer una venta.

83.2 Si una transacción de venta con arrendamiento en vía de regreso se reconoció como una venta y un arrendamiento capitalizable aplicando el Boletín D-5, el vendedor-arrendatario debe:

- a) reconocer el arrendamiento en vía de regreso de la misma forma en que reconoce cualquier otro arrendamiento que exista en la fecha de aplicación inicial; y
- b) continuar amortizando cualquier ganancia sobre la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.

83.3 Si una transacción de venta con arrendamiento en vía de regreso se reconoció como una venta y un arrendamiento operativo aplicando el Boletín D-5, el vendedor-arrendatario debe:

- a) reconocer el arrendamiento en vía de regreso de la misma forma en que reconoce

cualquier otro arrendamiento que exista en la fecha de aplicación inicial; y

- b) ajustar el activo por derecho de uso del arrendamiento en vía de regreso por cualquier ganancia o pérdida diferida que se relacione con condiciones que no son de mercado, inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

84 Importes anteriormente reconocidos con respecto a adquisiciones de negocios

- 84.1 Si un arrendatario reconoció anteriormente un activo o un pasivo aplicando la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, relacionados con condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una adquisición de negocios, el arrendatario debe dar de baja ese activo o pasivo y, en la fecha de aplicación inicial, debe ajustar el importe en libros del activo por derecho de uso por el importe correspondiente.

85 Modificaciones a otras NIF

- 85.1 Se modifica el párrafo 29 de la NIF A-2, *Postulados básicos*, como sigue:

29 Las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucradas en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada, independientemente de cuando se realicen. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido la mercancía, ya sea en el lugar de destino o en el de embarque, según se haya pactado; cuando se ha otorgado o recibido el servicio; cuando se han efectuado traslaciones de dominio o adquisiciones de activos a través de un contrato de arrendamiento ~~financiero~~, entre otros.

- 85.2 Se modifica el párrafo 13 de la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, como sigue:

13 Atendiendo a su naturaleza, los activos de una entidad pueden ser de diferentes tipos:

- a) ...
- d) derecho de un arrendatario a usar un activo subyacente durante el plazo de un arrendamiento;
- e)

- 85.3 Se modifica el párrafo BC15 de las *Bases para conclusiones del Marco Conceptual* como sigue:

BC15 El CINIF considera que la definición del postulado de sustancia económica es clara y corresponde a lo establecido en el MC del IASB. En ocasiones, la sustancia económica y la forma de una operación coinciden; sin embargo, cuando esto no sea así, debe darse prioridad a la sustancia económica. Ello es debido a que la forma de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera de la entidad. ~~Por ejemplo, si un~~

~~contrato se denomina como arrendamiento operativo y contempla un activo del que se están adquiriendo todos los beneficios económicos de la propiedad al inicio del contrato, y si adicionalmente, se asumen los riesgos de la propiedad sobre el activo, entonces la operación, independientemente de la denominación legal del contrato, debe calificarse como un arrendamiento financiero y no como un contrato de arrendamiento operativo.~~

85.4 Se hacen las siguientes modificaciones a la NIF B-2, *Estado de flujos de efectivo*:

- párrafo 11 - La entidad debe excluir del estado de flujos de efectivo, todas las operaciones que no afectaron los flujos de efectivo. Algunos ejemplos de estas operaciones son:
 - a) adquisición a crédito de propiedades, planta y equipo y derechos de uso; por ejemplo, adquisición a través de esquemas de arrendamiento ~~capitalizable~~ y otro tipo de financiamientos similares;
 - b) ...
- párrafo 30 - Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiamiento son los siguientes:
 - a) ...
 - e) pagos en efectivo realizados por la entidad como arrendataria para reducir la deuda pendiente de un arrendamiento ~~capitalizable~~ u otros financiamientos similares.
- párrafo 61 - Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiamiento son los siguientes:
 - a) ...
 - c) las operaciones relevantes, de inversión y de financiamiento, que no hayan requerido el uso de efectivo o equivalentes de efectivo. ~~Por ejemplo, la adquisición de propiedades, planta y equipo a través de arrendamiento capitalizable o de cualquier otro medio de financiamiento similar;~~
 - d) ...
- Apéndice A - Se cambia el concepto del pasivo por “Arrendamiento financiero” en el caso práctico a “Pasivo por arrendamiento”.

85.5 Se modifica el párrafo 52.7n) de la NIF B-6, *Estado de situación financiera*, como sigue:

52.7 El estado de situación financiera incluye en los activos a corto plazo (circulantes), según proceda, entre otros los siguientes rubros:

- a) ...

- n) Inversión neta para el arrendador en el arrendamientos capitalizables (Boletín NIF D-5).

85.6 Se hacen las siguientes modificaciones a la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*:

- párrafo IN8 - Reconocer todos los activos y pasivos del negocio adquirido a su valor razonable o específico a la fecha de compra, ocasiona que la participación no controladora en la subsidiaria se presente también a su valor razonable o específico. Presentar activos o pasivos a valor razonable sólo por la proporción adquirida y los de la participación no controladora en la subsidiaria a valor histórico, no era coherente. La valuación a valor razonable se efectúa utilizando las políticas contables de la adquirente. ~~Existen ciertas excepciones al uso del valor razonable; por ejemplo, los contratos de arrendamiento capitalizable u operativo deben clasificarse con base en las condiciones existentes a la fecha del contrato original y no a la fecha de compra. Asimismo, ciertas partidas se valúan de acuerdo con la norma correspondiente y no a su valor razonable.~~
- párrafo 35 - Deben considerarse las bases de los términos contractuales del contrato original o modificaciones posteriores a éste hasta la fecha de adquisición, para clasificar, entre otros, los contratos de arrendamiento como capitalizables u operativos por parte del arrendador.
- párrafo 50 - Un activo intangible que posee la condición de propiedad legal o contractual debe reconocerse por separado aun cuando no posea la condición de separabilidad, pues la condición de propiedad legal o contractual le da un valor individual, tal como en los casos en que:
 - a) ~~el adquirido es un arrendatario y tiene un contrato de arrendamiento operativo en términos muy favorables en comparación con el mercado en un centro comercial cuya afluencia se ha incrementado significativamente, que hacen que dicho contrato tenga un valor adicional, lo cual debe ser reconocido en la adquisición. Inversamente, si el adquirido es un arrendatario y tiene contratos de arrendamiento operativo con términos desfavorables, no cancelables o con fuertes penalizaciones por cancelación, debe reconocerse una provisión por este concepto, en cuyo caso la adquirente debe reconocer el activo por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para los arrendamientos identificados de acuerdo con la NIF D-5. La adquirente debe valorar el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (como se define en la NIF D-5) como si el arrendamiento adquirido fuera un nuevo arrendamiento en la fecha de adquisición. La adquirente debe valorar el activo por derecho de uso al mismo importe que el pasivo por arrendamiento, ajustado para reflejar los términos favorables o desfavorables del arrendamiento en comparación con los términos del mercado. No se requiere que la adquirente reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para:~~
 - i) arrendamientos para los que el plazo del arrendamiento termine dentro de 12 meses a partir de la fecha de adquisición; o
 - ii) arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor.

b) ...

- párrafo 53 - La adquirente puede estar recuperando derechos concedidos al adquirido, tales como el uso de patentes, marcas, tecnología y de otros activos, ~~como los que están sujetos a un arrendamiento operativo~~. En esas circunstancias, el activo recuperado debe valorarse considerando:

a) ...

85.7 Se elimina el inciso y) del párrafo 20.3 de la NIF B-17, *Determinación del valor razonable*, como sigue:

20.3 Las NIF particulares donde se trata el valor razonable son:

a) ...

- y) ~~el Boletín D-5, Arrendamientos, al determinar el valor de un activo en un arrendamiento capitalizable y el valor residual en un arrendamiento operativo en el caso de venta y arrendamiento en vía de regrese;~~

85.8 Se modifica el párrafo 20.2d) de la NIF C-3, *Cuentas por cobrar*, como sigue:

20.2 Los instrumentos financieros por cobrar que se presentan en los diferentes rubros del activo se tratan en las siguientes normas:

a) ...

- d) ~~instrumentos de financiamiento por~~ instrumentos para cobrar principal e interés por operaciones de arrendamiento, en el Boletín la NIF D-5, Arrendamientos; y

85.9 Se hacen las siguientes modificaciones a la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*:

- párrafo 20.3 - Otras NIF pueden obligar a reconocer inicialmente una determinada partida o componente de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al requerido en esta NIF C-6. Por ejemplo, la NIF D-5, Arrendamientos, establece como reconocer los derechos de uso de componentes de propiedades planta y equipo, que se asemejen a los derechos adquiridos por compra. Por ejemplo, el Boletín D-5, Arrendamientos (Boletín D-5), requiere que la entidad evalúe si tiene que reconocer un activo sobre la base de la transmisión de los riesgos y beneficios. Sin embargo, el resto de los aspectos atribuibles al tratamiento contable de tales activos debe sujetarse a los requerimientos de esta NIF; por ejemplo, su depreciación.
- párrafo 44.6.4 - ~~El costo de adquisición de un componente adquirido por un arrendatario en una operación de arrendamiento capitalizable debe determinarse considerando lo establecido en el Boletín la NIF D-5.~~
- párrafo 46.2.1.2 - Para ello, una entidad debe distribuir el monto inicialmente reconocido con respecto a una partida entre sus componentes importantes. Por ejemplo, es adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, ~~tanto si se~~

~~tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento capitalizable.~~ De forma análoga, si una entidad adquiere una partida destinada a un arrendamiento operativo en la que es la arrendadora, debe depreciar cada componente tomando en cuenta las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado, atribuibles a cada componente.

- párrafo 46.2.3.6 - En el caso de adaptaciones a locales arrendados el costo de adquisición debe depreciarse durante el ~~período~~ plazo de arrendamiento. El ~~período~~ plazo de arrendamiento debe considerar ~~la expectativa más razonable de renovación del contrato~~ los periodos cubiertos por una opción para renovar el arrendamiento si hay certeza razonable de que el arrendatario vaya a ejercer esa opción.
- párrafo 48.2 - La ganancia o pérdida surgida al dar de baja un componente debe reconocerse en un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo cuando el componente sea dado de baja, excepto en el caso de una venta ~~en y~~ arrendamiento ~~capitalizable~~ en vía de regreso, en cuyo caso debe considerarse lo establecido en el ~~Boletín~~ la NIF D-5.

85.10 Se hacen las siguientes modificaciones a la NIF C-8, *Activos intangibles*:

- párrafo 113 - Las ganancias o pérdidas resultantes de la disposición por venta o abandono de un activo intangible deben determinarse por la diferencia entre los montos netos obtenidos por la disposición y, en su caso, el valor neto en libros del activo en cuestión. Esas cantidades deben ser reconocidas en ingresos o gastos en la utilidad o pérdida neta del periodo en que suceda tal disposición por venta o abandono; ~~a menos que tratándose de venta con arrendamiento en vía de regreso, dichas ganancias o pérdidas obtenidas por el arrendatario se difieran en el plazo del contrato,~~ tratan según se establece en la ~~normativa relativa a~~ NIF D-5, a Arrendamientos.

85.11 Se elimina el Ejemplo 9 de la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*, como sigue:

~~C11~~ ~~EJEMPLO 9~~ ~~Contrato de carácter oneroso~~

~~C11.1 La entidad opera una fábrica con utilidades, la cual está instalada en un inmueble que usa mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante el mes de diciembre del año 20XX, la entidad traslada su operación a una nueva fábrica. El arrendamiento de la vieja fábrica estará en vigencia durante los próximos cuatro años y no podrá ser cancelado antes de esa fecha ni la fábrica podrá ser subarrendada a terceros.~~

~~C11.2 Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que ha dado origen a la misma. El suceso que da origen a la obligación de tipo legal es la firma del contrato de arrendamiento.~~

~~C11.3 Salida de recursos económicos. Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos económicos.~~

~~C11.4 Conclusión. Debe reconocerse una provisión por el importe de la mejor estimación de~~

~~los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento de la fábrica abandonada (párrafos 41.1 y 42.6.1).~~

85.12 Se modifica el párrafo 17 del Boletín C-15, *Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición*, como sigue:

17 Este Boletín es aplicable a:

- a) ...
- b) los activos de larga duración reconocidos como un ~~arrendamiento capitalizable~~ derecho de uso por el arrendatario;
- c) ...

85.13 Se modifica el párrafo 20.3 de la NIF C-18, *Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo*:

20.3 La NIF C-18 tampoco debe aplicarse a las obligaciones de un arrendatario en relación con un derecho de uso bajo un arrendamiento ~~capitalizable~~, impuestas por un acuerdo de arrendamiento o por un tercero independiente al arrendador, que estén incluidas en los pagos mínimos del arrendamiento o en las rentas variables descritas en ~~el Boletín~~ la NIF D-5, Arrendamientos (Boletín NIF D-5) y que por disposiciones contractuales, se transfieren al arrendador, quién debe reconocerlas.

85.14 Se modifica el párrafo 20.2f) de la NIF C-20, *Instrumentos financieros para cobrar principal e interés*, como sigue:

20.2 Los instrumentos financieros que se presentan en los diferentes rubros del activo se tratan en las siguientes normas:

- a) ...
- f) ~~instrumentos de financiamiento por~~ instrumentos para cobrar principal e interés por operaciones de arrendamiento, en ~~el Boletín~~ la NIF D-5, Arrendamientos; y

85.15 Se hacen las siguientes modificaciones a la NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, como sigue:

- párrafo 20.2 - Una entidad debe aplicar esta NIF a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:
 - ~~contratos de arrendamiento tratados en el Boletín~~ la NIF D-5, Arrendamientos;
 - ...
- párrafo 45.8.4 - Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo al cliente (mediante un contrato a futuro o una opción de compra), el cliente no obtiene el control sobre el activo, porque está limitado en su capacidad de dirigir el uso del

activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad debe tratar el contrato como:

- a) un arrendamiento conforme a la NIF D-5, Arrendamientos (si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original); o
 - b) un acuerdo de financiamiento ~~(si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original)~~, de acuerdo con la norma correspondiente.
- párrafo 45.8.8 - Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta del cliente) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad debe considerar al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho. Si el cliente ejerce ese derecho, está efectivamente pagando a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo determinado. Por lo tanto, si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, la entidad debe tratar el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIF D-5 normativa relativa.

85.16 Se modifica el párrafo 42.4c) de la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*, como sigue:

42.4 Los costos que están relacionados con un contrato con un cliente normalmente incluyen los siguientes conceptos:

- a) ...
- c) costos indirectos asignados (prorrateados o distribuidos) que se relacionan con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de administración y de supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas ~~y~~, equipo y de activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- d) ...

85.17 Se modifica el 2^{do} párrafo del Circular 55, *Aplicación supletoria de la NIC 40*, como sigue:

Propiedades de inversión, en los términos del párrafo 5 de la NIC 40, son propiedades (terrenos o un edificio o parte de un edificio, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario ~~bajo un arrendamiento financiero~~) para ganar rentas o plusvalía o ambas y no ...

Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF D-5, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esta NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.

APÉNDICE A – Ejemplos ilustrativos

- A1** Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de esta NIF a aspectos particulares de un contrato de arrendamiento, con base en los supuestos que se presentan. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pudieran encontrarse en situaciones reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de una situación particular tendrían que evaluarse al aplicar esta NIF.

Identificación de un arrendamiento

- A2** Los siguientes dos ejemplos ilustran cómo determina una entidad si un contrato es, o contiene, un arrendamiento. En los ejemplos 1 y 2, se refiere al potencial arrendador como el Proveedor, y al potencial arrendatario como el Cliente.

Ejemplo 1—Local comercial

- A3** El Cliente contrata con una inmobiliaria (Proveedor) el uso del Local Núm. 1 de un centro comercial por un periodo de tres años.
- A4** Se concede al Cliente el derecho a usar el Local Núm. 1, pero el Proveedor puede requerir que el Cliente se reubique en otro local. En ese caso, se requiere que el Proveedor proporcione al Cliente un local de calidad y especificaciones similares a las del Local Núm. 1 y pagar los costos de reubicación del Cliente. El Proveedor se beneficiaría económicamente de la reubicación del Cliente sólo si un nuevo inquilino decidiera ocupar una cantidad mayor de espacio comercial que incluye el Local Núm. 1 a un precio suficientemente favorable para cubrir los costos de reubicación del Cliente y de otros inquilinos en el espacio de locales comerciales; sin embargo, aunque es posible que esas circunstancias surjan, no es probable que se vayan a dar al inicio del acuerdo del contrato.
- A5** El contrato indica que el Cliente usará el local para vender bienes de su marca comercial bien conocida durante las horas en que el centro comercial esté abierto. El Cliente toma todas las decisiones sobre el uso del local comercial durante el periodo de uso. Por ejemplo, el Cliente decide sobre la combinación de bienes a vender en el local, el precio de los bienes a vender y las cantidades de inventario a mantener. El Cliente también controla el acceso físico al local a lo largo de todo el periodo de uso de tres años.
- A6** El contrato indica que el Cliente realizará pagos fijos al Proveedor, así como pagos variables que son un porcentaje de las ventas desde ese local. El Proveedor proporciona servicios de seguridad y limpieza, así como servicios de publicidad, como parte del contrato.
- A7** Se concluye que el contrato contiene un arrendamiento del local comercial. El cliente tiene el derecho a usar el Local Núm. 1 por tres años, el cual es un activo identificable explícitamente especificado en el contrato. El Proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir el local comercial, pero sólo podría beneficiarse económicamente de la sustitución en ciertas circunstancias. El derecho de sustitución del Proveedor no es sustantivo porque, al inicio del acuerdo del contrato no es probable que surjan esas circunstancias.

- A8** Se concluye que el Cliente tiene el derecho a controlar el uso del local a lo largo del periodo de tres años de uso porque:
- a) tiene el uso exclusivo y el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del local a lo largo del periodo de uso de tres años. Aunque una parte de los flujos de efectivo procedentes de las ventas del local van del Cliente al Proveedor, esto representa una contraprestación por el derecho a usar el local comercial. Esto no impide que el Cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de local;
 - b) tiene el derecho a decidir el uso del local porque se dan las condiciones del párrafo 32.6.1a). Las restricciones contractuales sobre los bienes que puedan venderse en el local, y cuándo se abre éste, definen el alcance del derecho del Cliente al uso de dicho local. Dentro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, el Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el local, siendo capaz de decidir, por ejemplo, la combinación de productos que se venderán en el local comercial y el precio de venta de dichos productos. El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones durante el periodo de tres años de uso.
- A9** Aunque los servicios de limpieza, seguridad y publicidad son esenciales para el uso eficiente del local, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el local. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso del local durante el periodo de uso y las decisiones del Proveedor no afectan el control del uso por el Cliente del local.

Ejemplo 2—Contratos de servicios de redes

- A10** *Ejemplo 2A:* El Cliente contrata con una compañía de telecomunicaciones (Proveedor) servicios de red por cinco años. El contrato requiere que el proveedor suministre servicios de red que cumplan un nivel de calidad especificado. Para proporcionar los servicios, el Proveedor instala y configura servidores en los locales del Cliente. El Proveedor determina la velocidad y calidad del transporte de datos en la red usando los servidores. El Proveedor puede reconfigurar o reemplazar los servidores cuando lo necesite para proporcionar continuamente la calidad de servicios de red definidos en el contrato. El Cliente no opera los servidores o toma cualquier decisión significativa sobre su uso.
- A11** Se concluye que el Cliente no controla el uso de los servidores porque sólo tiene derechos de toma decisiones relacionados sobre el nivel de servicios de red (el producto de los servidores) antes del periodo de uso; el nivel de servicios de red no puede cambiarse durante el periodo de uso sin modificar el contrato. Por ejemplo, aun cuando el Cliente produce e introduce los datos a transportar y obtiene información de los servidores, esa actividad no afecta directamente la configuración de los servicios de red y, por ello, no afecta cómo y para qué propósito se usan los servidores.
- A12** Se concluye que el Proveedor es la única parte que puede tomar decisiones relevantes sobre el uso de los servidores durante el periodo de uso. El Proveedor tiene el derecho de decidir cómo se transportan los datos usando los servidores, si reconfigura los servidores y si los usa para otro propósito. Por consiguiente, el Proveedor controla el uso de los

servidores para proporcionar los servicios de red al Cliente.

- A13** Se concluye que el contrato no contiene un arrendamiento. En su lugar, el contrato es un contrato de servicio en el que el Proveedor usa el equipamiento para cumplir el nivel de servicios de red determinado por el Cliente.
- A14** No existe necesidad de evaluar si los servidores instalados en los locales del Cliente son activos identificados. Esta evaluación no cambiaría el análisis de si el contrato contiene un arrendamiento porque el Cliente no tiene el derecho a controlar el uso de los servidores.
- A15** *Ejemplo 2B:* El Cliente contrata con una empresa de información tecnológica (Proveedor) el uso de un servidor identificado por cuatro años. El Proveedor entrega e instala el servidor en los locales del Cliente de acuerdo con las instrucciones del Cliente y le proporciona servicios de reparación y mantenimiento. El Proveedor sustituye el servidor sólo en caso de mal funcionamiento. El Cliente decide qué datos procesa en el servidor y cómo integra el servidor en sus operaciones. El Cliente puede modificar sus decisiones a este respecto a lo largo de todo el periodo de uso.
- A16** Se concluye que el Cliente tiene el derecho a controlar el uso del servidor a lo largo del periodo de uso porque:
- a) el Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del servidor a lo largo del periodo de cuatro años. El Cliente tiene el uso exclusivo del servidor a lo largo del periodo de uso;
 - b) el Cliente tiene el derecho a decidir el uso del servidor [porque se dan las condiciones del párrafo 32.6.1a)]. El Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el servidor porque tiene el derecho de decidir en cuáles aspectos de sus operaciones se usa el servidor y qué datos procesa. El Cliente es la única parte que puede tomar decisiones relevantes sobre el uso del servidor durante el periodo de uso.
- A17** Se concluye que el contrato contiene un arrendamiento. El cliente tiene el derecho a usar el servidor por cuatro años. Existe un activo identificado. El servidor está especificado explícitamente en el contrato. El Proveedor puede sustituir el servidor solo si está funcionando mal (ver el párrafo 32.4.5).

Asignación de la contraprestación a los componentes de un contrato

- A18** El ejemplo siguiente ilustra la asignación por un arrendatario de la contraprestación en un contrato a los componentes de arrendamiento y a los que no lo son.

Ejemplo 3—Asignación del arrendatario de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no lo son

- A19** El arrendador arrienda tres máquinas al arrendatario para que las utilice en sus operaciones de manufactura por cinco años. El arrendador acuerda realizar el mantenimiento de cada elemento del equipo a lo largo del plazo del arrendamiento. La contraprestación total del

contrato es de \$1,800,000, pagadera en plazos anuales de \$360,000, más un importe variable que depende de las horas de trabajo realizado en el mantenimiento de una de las máquinas que es altamente especializada, que está limitado hasta un 5% del costo de reposición de esa máquina. La contraprestación incluye también el costo de los servicios de mantenimiento de los otros dos elementos del equipo.

A20 El arrendatario reconoce los componentes que no son de arrendamiento (servicios de mantenimiento) por separado de cada arrendamiento de equipo aplicando el párrafo 32.8.1 de esta NIF, y no elige la solución práctica del párrafo 32.8.6 de esta NIF, la cual permite no separar los componentes. El arrendatario considera los requerimientos del párrafo 32.8.2 de esta NIF y concluye que el arrendamiento tiene componentes separados de arrendamiento. Esto se debe a que:

- a) el arrendatario puede beneficiarse del uso de cada uno de las máquinas por sí mismo o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, el arrendatario podría fácilmente arrendar o comprar una máquina alternativa para usar en sus operaciones); y
- b) aunque el arrendatario está arrendando las tres máquinas para un mismo propósito (es decir, dedicarlas a las operaciones de manufactura), las máquinas no son ni altamente dependientes una de otras ni altamente interrelacionadas entre sí. La capacidad del arrendatario de obtener beneficios del arrendamiento de cada máquina no está significativamente afectada por su decisión de arrendar o no, el otro equipo al arrendador.

A21 Por consiguiente, el arrendatario concluye que existen en el contrato tres componentes de arrendamiento y tres componentes que no lo son (servicios de mantenimiento para cada máquina). El arrendatario aplica las guías de los párrafos 32.8.4 y 32.8.5 de esta NIF para asignar la contraprestación del contrato a los tres componentes de arrendamiento y a los componentes que no lo son.

A22 Varios proveedores proporcionan servicios de mantenimiento para equipos similares a dos de las tres máquinas. Por consiguiente, existen precios independientes observables para los servicios de mantenimiento para esas dos máquinas arrendadas. El arrendatario puede determinar precios independientes observables para el mantenimiento de una máquina de \$100,000 y para la otra de \$50,000, suponiendo condiciones de pago similares a las del contrato con el arrendador. La tercera máquina está altamente especializada y por consiguiente, otros proveedores no proporcionan servicios de mantenimiento para equipos similares. No obstante, el arrendador proporciona servicios de mantenimiento por cinco años a clientes que le compran un equipo similar. La contraprestación observable para los contratos de servicio de mantenimiento a cinco años es un importe fijo de \$150,000 pagaderos a lo largo de los cinco años, y un importe variable que depende de las horas de trabajo realizado en el mantenimiento de la máquina. El pago variable está limitado hasta un 5% del costo de reposición de la misma. Por consiguiente, el arrendatario estima que el precio independiente de los servicios de mantenimiento para la máquina altamente especializada es de \$150,000 más los importes variables. El arrendatario puede establecer precios independientes observables para los arrendamientos de las tres máquinas de \$500,000, \$300,000 y \$700,000, respectivamente.

A23 El arrendatario asigna la contraprestación fija del contrato (\$1,800,000) a los componentes

de arrendamiento y a los que no lo son:

	Máquina 1	Máquina 2	Máquina 3	Total
Arrendamiento	500,000	300,000	700,000	1,500,000
No son arrendamiento	100,000	50,000	150,000	300,000
Total	600,000	350,000	850,000	1,800,000

- A24** El arrendatario asigna toda la contraprestación variable al mantenimiento de la máquina altamente especializada y, por ello, a los componentes del contrato que no son de arrendamiento. El arrendatario, entonces, reconoce cada componente de arrendamiento aplicando las guías de esta NIF, tratando la contraprestación asignada como los pagos por arrendamiento de cada componente de arrendamiento.

Valuación de un arrendamiento

- A25** El ejemplo siguiente ilustra cómo un arrendatario valúa los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento. También ilustra cómo reconocer un cambio en el plazo del arrendamiento.

Ejemplo 4A—Valuación inicial del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento

- A26** El arrendatario renta por 10 años un piso de un edificio, con una opción de renovación por cinco años más. Los pagos por arrendamiento son de \$120,000 por año durante el plazo inicial y de \$135,000 por año durante el periodo opcional, todos pagos adelantados al inicio de cada año. Para obtener el arrendamiento, el arrendatario incurre en unos costos iniciales de \$50,000 de los cuales \$35,000 están relacionados con un pago por traspaso a un inquilino anterior que ocupaba ese piso del edificio y \$15,000 están relacionados con una comisión pagada al agente inmobiliario que acordó el arrendamiento. Como incentivo al arrendatario para llevar a cabo el arrendamiento, el arrendador acuerda reembolsarle la comisión inmobiliaria de \$15,000 y mejoras en la propiedad arrendada hasta por un monto de \$30,000.
- A27** En la fecha de inicio del arrendamiento, el arrendatario concluye que no hay certeza razonable de que ejercerá la opción para renovar el arrendamiento dado que no tiene ningún incentivo económico para hacerlo y, por ello, determina que el plazo del arrendamiento es de 10 años.
- A28** La tasa de interés implícita en el arrendamiento no es fácilmente determinable. La tasa incremental de financiamiento del arrendatario es del 12% anual, la que refleja una tasa fija a la que el arrendatario podría contraer en un financiamiento por un importe similar al valor del activo por derecho de uso, en la misma moneda a un plazo de 10 años y con garantía

colateral similar.

- A29** En la fecha de inicio del arrendamiento, el arrendatario realiza el pago adelantado por la renta del primer año, incurre en unos costos directos iniciales, recibe reembolsos del arrendador y valúa el pasivo por arrendamiento considerando el valor presente de los nueve pagos restantes descontados a la tasa de interés del 12% anual, el cual es de \$639,390.
- A30** El arrendatario inicialmente reconoce los activos y pasivos en relación con el arrendamiento de la forma siguiente:

Activo por derecho de uso	\$794,390	
Pasivo por arrendamiento		\$639,390
Efectivo (renta del primer año)		\$120,000
Efectivo (costos directos iniciales menos incentivo del arrendamiento)		\$35,000

- A31** El arrendatario reconoce el reembolso por el arrendador de las mejoras en la propiedad arrendada utilizando otras NIF relevantes y no como un incentivo por arrendamiento aplicando esta NIF, pues los costos incurridos en las mejoras de la propiedad arrendada por el arrendatario no están incluidos en el costo del activo por derecho de uso.

Ejemplo 4B—Valuación posterior del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento

- A32** Basado en los hechos del Ejemplo 4A, el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento durante el plazo del arrendamiento son los siguientes:

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso			
	Saldo inicial	Pago por renta	Sub-total	Gasto por 12% interés	Saldo final	Saldo inicial	Depreciación	Saldo final
1	\$759,390	(120,000)	\$639,390	\$76,727	\$716,117	\$794,390	(\$79,439)	\$714,951
2	716,117	(120,000)	596,117	71,534	667,651	714,951	(79,439)	635,512
3	667,651	(120,000)	547,651	65,718	613,369	635,512	(79,439)	556,073
4	613,369	(120,000)	493,369	59,204	552,573	556,073	(79,439)	476,634
5	552,573	(120,000)	432,573	51,909	484,482	476,634	(79,439)	397,195
6	484,482	(120,000)	364,482	43,738	408,220	397,195	(79,439)	317,756
7	408,220	(120,000)	288,220	34,586	322,806	317,756	(79,439)	238,317
8	322,806	(120,000)	202,806	24,337	227,143	238,317	(79,439)	158,878
9	227,143	(120,000)	107,143	12,857	120,000	158,878	(79,439)	79,439

10	120,000	(120,000)	-	-	-	79,439	(79,439)	-
-----------	---------	-----------	---	---	---	--------	----------	---

Ejemplo 4C—Reconocimiento de un cambio en el plazo del arrendamiento

A33 Este ejemplo asume los mismos hechos que el Ejemplo 4B, pero en el sexto año de arrendamiento, ciertos eventos le crean a la entidad un incentivo económico de renovar su arrendamiento original al final de periodo no cancelable de 10 años y se vuelve razonablemente seguro que el arrendatario ejercerá la opción de renovación no incluida anteriormente en su determinación del plazo del arrendamiento.

A34 La tasa incremental de financiamiento del arrendatario al final del sexto año ha subido al 13%, la que refleja la tasa fija a la que el arrendatario podría contratar en un financiamiento por un importe similar al valor del activo por derecho de uso, en la misma moneda a un plazo de nueve años y con garantía colateral similar. El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo por derecho de uso uniformemente a lo largo del nuevo plazo del arrendamiento y, por ello, deprecia el activo por derecho de uso en línea recta.

A35 Al final de sexto año, antes de reconocer el cambio en el plazo del arrendamiento, el pasivo por arrendamiento es de \$408,220 (el valor presente de los cuatro pagos restantes de \$120,000, descontados a la tasa de interés original de 12% anual). El activo por derecho de uso del arrendatario es de \$317,756.

A36 El arrendatario valúa nuevamente el pasivo por arrendamiento al valor presente de los cuatro pagos de \$120,000 seguido de cinco pagos de \$135,000, todos descontados a la tasa de descuento revisada del 13% anual, lo cual asciende a \$732,417. Por lo tanto, se incrementa el pasivo por arrendamiento en \$324,197, que representa la diferencia entre el nuevo valor del pasivo de \$732,417 y su importe en libros anterior de \$408,220. El ajuste correspondiente afecta al activo por derecho de uso para reflejar el costo del derecho de uso adicional, reconocido de la forma siguiente:

Activo por derecho de uso	\$324,197	
Pasivo por arrendamiento		\$324,197

A37 Después de la remediación, el importe en libros del activo por derecho de uso del arrendatario es de \$641,953 (es decir, \$317,756 + \$324,197). Desde el comienzo del Año 7 el arrendatario calcula el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento a la tasa de descuento revisada del 13% anual.

A38 El activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento desde el Año 7 hasta el Año 15 son los siguientes:

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso			
	Saldo inicial	Pago por renta	Sub-total	Gasto por 13% interés	Saldo final	Saldo inicial	Depreciación	Saldo final
7	\$732,417	(120,000)	\$612,417	\$79,614	\$692,031	\$641,953	(\$71,328)	\$570,625

8	692,031	(120,000)	572,031	74,364	646,395	570,625	(71,328)	499,297
9	646,395	(120,000)	526,395	68,431	594,826	499,297	(71,328)	427,969
10	594,826	(120,000)	474,826	61,727	536,554	427,969	(71,328)	356,641
11	536,554	(135,000)	401,554	52,202	453,756	356,641	(71,328)	285,313
12	453,756	(135,000)	318,756	41,438	360,194	285,313	(71,328)	213,985
13	360,194	(135,000)	225,194	29,275	254,469	213,985	(71,328)	142,657
14	254,469	(135,000)	119,469	15,531	135,000	142,657	(71,328)	71,329
15	135,000	(135,000)		-	-	71,329	(71,329)	-

Pagos variables por arrendamiento

A39 Los ejemplos siguientes ilustran cómo reconoce un arrendatario los pagos por arrendamiento variables que dependen de un tipo de cambio o de un índice y pagos por arrendamiento variables, no incluidos en la valuación del pasivo por arrendamiento.

Ejemplo 5—Pagos por arrendamiento variables

A40 *Ejemplo 5A*—El arrendatario contrata un arrendamiento a 10 años de propiedades con pagos por arrendamiento anuales de 60,000 dólares americanos pagaderos al inicio de cada año. El contrato especifica que los pagos por arrendamiento se ajustarán al tipo de cambio al final de cada año del plazo del arrendamiento. El tipo de cambio en la fecha de inicio del arrendamiento es de \$18 pesos por dólar. El ejemplo excluye los costos directos iniciales. La tasa implícita en el arrendamiento no es fácilmente determinable. La tasa incremental de financiamiento del arrendatario es del 12% por año, la que refleja la tasa fija a la que el arrendatario podría contratar en un financiamiento por un importe similar al valor del activo por derecho de uso, en la misma moneda a un plazo de 10 años y con garantía colateral similar.

A41 En la fecha de inicio del arrendamiento, el arrendatario realiza el pago por el primer año y valúa el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nueve pagos restantes de 60,000 dólares americanos, o \$1,080,000, descontados a la tasa de interés de 12% anual que asciende a \$5,754,510.

A42 El arrendatario inicialmente reconoce los activos y pasivos en relación con el arrendamiento de la forma siguiente:

Activo por derecho de uso	\$6,834,510	
Pasivo por arrendamiento		\$5,754,510
Efectivo (renta del primer año)		\$1,080,000

A43 Durante el primero año del arrendamiento, el arrendador reconoce los siguientes importes relacionados con el arrendamiento:

Gasto por interés	\$690,541
-------------------	-----------

Pasivo por arrendamiento		\$690,541
Gasto por depreciación	\$683,451	
Activo por derecho de uso		\$683,451

A44 Al inicio del segundo año, antes de reconocer el cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en el tipo de cambio y hacer el pago por arrendamiento por el segundo año:

a) el pasivo por arrendamiento es de \$6,445,051 (\$5,754,510 + \$690,541); y

b) el tipo de cambio es de \$19 pesos por dólar.

A45 El pago por el segundo año, ajustado por el tipo de cambio es de \$1,140,000 (\$60,000 x 19). Puesto que existe un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedentes de un cambio en el tipo de cambio, el arrendatario valúa nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento revisados; es decir, el pasivo por arrendamiento refleja ahora los nueve pagos por arrendamiento anuales restantes por \$1,140,000.

A46 Al inicio del segundo año, el arrendatario valúa nuevamente el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nueve pagos por \$1,140,000 descontados a una tasa de descuento sin modificar del 12% anual que es de \$6,803,109. El arrendatario incrementa el pasivo por arrendamiento en \$358,058, que representa la diferencia entre el pasivo medido nuevamente de \$6,803,109 y su importe en libros anterior de \$6,445,051. El ajuste correspondiente se reconoce en los resultados del periodo de la forma siguiente:

Pérdida cambiaria	\$358,058	
Pasivo por arrendamiento		\$358,058

A47 Al inicio del segundo año, el arrendatario realiza un pago por arrendamiento por el segundo año y reconoce los siguientes importes:

Pasivo por arrendamiento	\$1,140,000	
Efectivo		\$1,140,000

A48 *Ejemplo 5B*—Supóngase los mismos hechos que en el Ejemplo 5A excepto que se requiere también que el arrendatario realice pagos por arrendamiento variables en cada año del arrendamiento, que se determinan basándose en el 3% de las ventas del arrendatario generadas desde la propiedad arrendada.

A49 En la fecha de inicio del arrendamiento, el arrendatario valúa el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento reconocidos por los mismos importes que en el Ejemplo 5A. Esto es porque los pagos por arrendamiento variables están vinculados a ventas futuras y, por ello, no cumplen la definición de pagos por arrendamiento. Por consiguiente, esos pagos no se incluyen en la valuación del activo y del pasivo:

Activo por derecho de uso	\$6,834,510	
---------------------------	-------------	--

Pasivo por arrendamiento	\$5,754,510
Efectivo (renta del primer año)	\$1,080,000

- A50** El arrendatario prepara los estados financieros sobre una base anual. Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario genera ventas de \$12,500,000 desde la propiedad arrendada.
- A51** El arrendatario incurre en un gasto adicional relacionado con el arrendamiento de \$375,000 (\$12,500,000 x 3%), que el arrendatario reconoce en el resultado del periodo en el primer año del arrendamiento.
- A52** **Ejemplo 5C**—Supóngase los mismos hechos que en el Ejemplo 5A excepto que el contrato especifica que los pagos por arrendamiento serán denominados en pesos y se incrementarán cada año sobre la base del aumento en el Índice Nacional de Precios al Consumidor de los 12 meses anteriores. Los asientos contables al inicio del arrendamiento, presentados en los párrafos A42 y A43, serían los mismos.
- A53** Al inicio del segundo año, antes de reconocer el cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en el INPC y hacer el pago por arrendamiento por el segundo año, el pasivo por arrendamiento es el mismo como en el Ejemplo 5A. Sin embargo, el ajuste al pasivo por arrendamiento al valorar nuevamente el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nueve pagos restantes ajustados por el INPC se realiza al activo por derecho de uso y no a los resultados del año.

Modificaciones de un contrato

- A54** El ejemplo siguiente ilustra los requerimientos de esta NIF con respecto a la modificación del arrendamiento por un arrendatario.

Ejemplo 6—Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento

- A55** El arrendatario renta por 10 años 2000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Los pagos por arrendamiento anual son de \$90,000 pagaderos al inicio de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede ser fácilmente determinable. La tasa incremental de financiamiento del arrendatario a la fecha de inicio del arrendamiento es del 12% anual. Al final del Año 5, el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original para reducir el espacio a sólo 1000 metros cuadrados del espacio original a partir del inicio del Año 6. Los pagos por arrendamiento fijos anuales (del Año 6 al Año 10) son de \$60,000. La tasa incremental de financiamiento del arrendatario al inicio del Año 6 es del 12% anual. Al disminuir el alcance del arrendamiento no cumple con el inciso a) del párrafo 41.2.13 de esta NIF y, por ende, no es un arrendamiento separado.
- A56** En la fecha efectiva de la modificación (al inicio del Año 6), el arrendatario valúa nuevamente el pasivo por arrendamiento basado en: (a) un plazo de arrendamiento restante de cinco años, (b) pagos anuales de \$60,000 y (c) tasa incremental de financiamiento del arrendatario del 12% anual. Esto es igual a \$242,241.
- A57** El activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento durante el plazo del

arrendamiento son los siguientes:

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso			
	Saldo inicial	Pago por renta	Sub-total	Gasto por interés	Saldo final	Saldo inicial	Depreciación	Saldo final
1	\$569,542	(90,000)	\$479,542	\$57,545	\$537,087	\$569,542	(\$56,954)	\$512,588
2	537,087	(90,000)	447,087	53,651	500,738	512,588	(56,954)	455,634
3	500,738	(90,000)	410,738	49,289	460,027	455,634	(56,954)	398,680
4	460,027	(90,000)	370,027	44,403	414,430	398,680	(56,954)	341,726
5	414,430	(90,000)	324,430	38,932	363,362	341,726	(56,954)	284,772
Cambios (¶41.2.15)	Ajustes				Ajustes			
Terminación parcial (50%)	363,362	(181,681)			181,681	284,772	(142,386)	142,386
Cambios en los pagos	181,681	60,560			242,241	142,386	60,560	202,946
6	242,241	(60,000)	182,241	21,869	204,110	202,946	(40,589)	162,357
7	204,110	(60,000)	144,110	17,293	161,403	162,357	(40,589)	121,768
8	161,403	(60,000)	101,403	12,169	113,572	121,768	(40,589)	81,179
9	113,572	(60,000)	53,572	6,428	60,000	81,179	(40,589)	40,590
10	60,000	(60,000)		-	-	40,590	(40,590)	-

A58 El arrendatario determina la disminución proporcional del importe en libros del activo por derecho de uso sobre la base del activo por derecho de uso restante (es decir, 1000 metros cuadrados correspondientes al 50% del activo por derecho de uso original) considerando lo señalado en el inciso a) del párrafo 41.2.15 de esta NIF.

A59 El 50% del activo por derecho de uso anterior a la modificación (\$284,772) es de \$142,386. El 50% del pasivo por arrendamiento anterior a la modificación (\$363,362) es de \$181,681. Por consiguiente, el arrendatario reduce el importe en libros del activo por derecho de uso en \$142,386 y el importe en libros del pasivo por arrendamiento en \$181,681. El arrendatario reconoce la diferencia entre la disminución del pasivo por arrendamiento y la del activo por derecho de uso ($\$181,681 - \$142,386 = \$39,295$) como una ganancia en el resultado del periodo en la fecha efectiva de la modificación (al comienzo del Año 6).

A60 El arrendatario reconoce la diferencia entre el pasivo por arrendamiento restante de \$181,681 y el pasivo por arrendamiento modificado de \$242,241 (lo cual es igual a \$60,560) como un ajuste al activo por derecho de uso al inicio del Año 6 reflejando el cambio en la contraprestación a pagar por el arrendamiento, tomando en cuenta lo señalado en el inciso b) del párrafo 41.2.15 de esta NIF.

Venta y arrendamiento en vía de regreso

A61 El ejemplo siguiente ilustra la aplicación de los requerimientos de los párrafos 43.2 al 43.5 de esta NIF para un vendedor-arrendatario y un comprador-arrendador.

Ejemplo 7—Transacción de venta con arrendamiento en vía de regreso

A62 Una entidad (vendedor-arrendatario) vende un edificio que tenía un valor neto en libros de \$1,000,000 a otra entidad (comprador-arrendador) por \$1,800,000 en efectivo. Al mismo tiempo, el vendedor-arrendatario contrata con el comprador-arrendador el derecho a usar el edificio por 10 años, con pagos anuales de \$200,000 pagaderos al final de cada año. Los términos y condiciones de la transacción son tales que se tiene una transferencia parcial del control del edificio (por su valor residual no garantizado) por el vendedor-arrendatario que cumple los requerimientos de transferencia de control en la NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*. Por consiguiente, el vendedor-arrendatario reconoce la transacción como una venta con arrendamiento en vía de regreso. El ejemplo excluye los costos directos iniciales. No se garantiza el valor residual ni existe una opción de compra.

A63 La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 12% anual, que es fácilmente determinable por el vendedor-arrendatario. El valor presente de los pagos anuales (10 pagos de \$200,000 descontados al 12% anual) asciende a \$1,130,045.

Vendedor-arrendatario

A64 En la fecha de inicio del arrendamiento, el vendedor-arrendatario debe valorar el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento en vía de regreso del edificio en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con el derecho de uso conservado por el vendedor-arrendatario, que es de \$627,803. Esto se calcula como \$1,000,000 (el importe en libros del edificio) ÷ \$1,800,000 (el precio de venta del edificio) x \$1,130,045 (los pagos por arrendamiento descontados).

A65 El vendedor-arrendatario reconoce sólo el importe de la ganancia que se relaciona con los derechos transferidos al comprador-arrendador de \$297,758, calculada como se explica a continuación. La ganancia en la venta del edificio asciende a \$800,000 (\$1,800,000 - \$1,000,000), de las cuales:

a) \$502,242 ($\$800,000 \div \$1,800,000 \times \$1,130,045$) están relacionados con el derecho a usar el edificio conservado por el vendedor-arrendador; y

b) \$297,758 [$\$800,000 \div \$1,800,000 \times \$669,955$ ($\$1,800,000 - \$1,130,045$)] están relacionados con los derechos transferidos al comprador-arrendador; es decir, con el valor residual no garantizado.

A66 En la fecha de inicio del arrendamiento, el vendedor-arrendatario contabiliza la transacción de la forma siguiente:

Efectivo	\$1,800,000
Activo por derecho de uso (\$1,130,045 - \$502,242)	\$627,803

Edificio	\$1,000,000
Pasivo financiero	\$1,130,045
Ganancia	\$297,758

A67 Se puede comprobar el activo por derecho de uso y la ganancia a reconocer por el vendedor-arrendatario como sigue:

- Activo por derecho de uso (*control conservado*):

$$\$1,130,045 / \$1,800,000 = 62.78\% \times \$1,000,000 = \$627,803$$

- Ganancia a reconocer (*control vendido*):

$$\$669,955 / \$1,800,000 = 37.22\% \times \$800,000 = \$297,758$$

Comprador-arrendador

A68 En la fecha de inicio del arrendamiento, si el comprador-arrendador clasifica el arrendamiento del edificio como un arrendamiento operativo, reconoce la transacción de la forma siguiente:

Edificio	\$1,800,000	
Efectivo		\$1,800,000

A69 Posteriormente, el comprador-arrendador deprecia el edificio sobre su vida útil y reconoce las rentas ganadas en resultados.

A70 En la fecha de inicio del arrendamiento, si el comprador-arrendador clasifica el arrendamiento del edificio como un arrendamiento financiero, reconoce la transacción de la forma siguiente:

Inversión neta en el arrendamiento ⁽¹⁾	\$1,800,000	
Efectivo		\$1,800,000

⁽¹⁾ Incluye la cuenta por cobrar equivalente al valor presente de las rentas por cobrar de \$1,130,045, y el valor presente de valor residual no garantizado de \$669,955.

A71 La consideración de la venta con arrendamiento en vía de regreso como una sola operación, tiene las siguientes consecuencias:

- El vendedor-arrendatario no reconoce toda la ganancia en la venta del edificio (\$800,000), sino sólo la porción que corresponde al control vendido (\$297,758);
- Si el comprador-arrendador clasifica el arrendamiento del edificio como un arrendamiento financiero, no da de alta el edificio dado que nunca le fueron transferidos

sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

APÉNDICE B – Guía para la preparación de las revelaciones del arrendatario

En este Apéndice B se incluyen orientaciones para ayudar con el entendimiento y cumplimiento del objetivo de información a revelar del párrafo 61.1 de la NIF D-5.

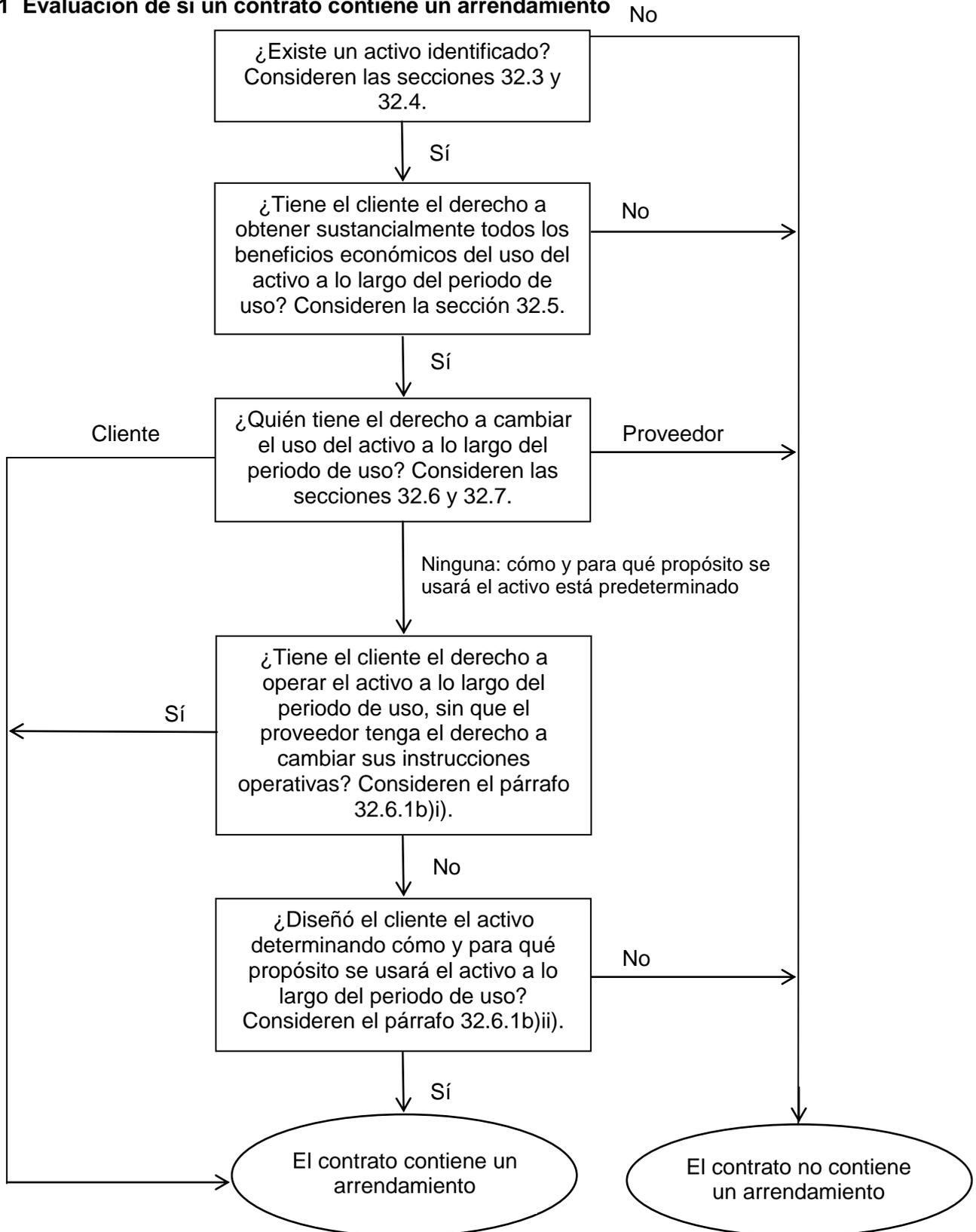
- B1** Para determinar si se requiere información adicional sobre las actividades de arrendamiento un arrendatario debe considerar:
- a) si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros. Un arrendatario debe proporcionar la información adicional especificada en el párrafo 61.7 sólo si se espera que sea relevante para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que éste sea el caso si ayuda a los usuarios a comprender:
 - i) la flexibilidad proporcionada por los arrendamientos. Por ejemplo, un arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo las opciones de terminación o renovación de dichos arrendamientos en términos y condiciones favorables;
 - ii) cualesquier restricciones impuestas por los arrendamientos, tales como el que los arrendatarios mantengan razones financieras específicas;
 - iii) la sensibilidad de la información financiera presentada a variables clave, tal como los pagos variables futuros por renta;
 - iv) la exposición a otros riesgos que surgen de los arrendamientos;
 - v) las desviaciones de la práctica del sector industrial, que pueden incluir, por ejemplo, términos y condiciones de arrendamiento inusuales o extraordinarias que afectan el conjunto de arrendamientos;
 - b) si esa información se desprende de información presentada en los estados financieros o revelada en las notas. Un arrendatario no necesita duplicar información que ya se presenta en cualquier otro lugar de los estados financieros.
- B2** La información relacionada con pagos variables por arrendamiento podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- a) las razones del arrendatario para utilizar pagos variables por arrendamiento y la preponderancia de esos pagos;
 - b) la magnitud relativa de los pagos variables por arrendamiento con respecto a los pagos fijos;
 - c) las variables clave de las que dependen los pagos variables por arrendamiento, y cómo se espera que varíen dichos pagos en respuesta a cambios en dichas variables; y
 - d) cualesquier otros efectos financieros y operativos de los pagos variables por

arrendamiento.

- B3** Entre la información relacionada con las opciones de renovación o terminación se incluiría aquella que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- a) las razones del arrendatario para utilizar las opciones de renovación o terminación y su importancia;
 - b) la magnitud relativa de los pagos opcionales por arrendamiento con respecto a los pagos por arrendamiento;
 - c) la importancia del ejercicio de las opciones que no se incluyeron en la valuación de los pasivos por renta; y
 - d) cualesquier otros efectos financieros y operativos de esas opciones.
- B4** Información relacionada con las garantías de valor residual podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- a) las razones del arrendatario para otorgar garantías de valor residual y la preponderancia de esas garantías;
 - b) la magnitud de la exposición de un arrendatario al riesgo del valor residual;
 - c) la naturaleza de los activos subyacentes para los que se proporcionan esas garantías; y
 - d) cualesquier otros efectos financieros y operativos de esas garantías.
- B5** Información relacionada con las transacciones de venta y arrendamiento en vía de regreso podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:
- a) las razones del arrendatario para realizar transacciones de venta y arrendamiento en vía de regreso y la preponderancia de esas transacciones;
 - b) términos y condiciones clave de cada venta y arrendamiento en vía de regreso;
 - c) pagos no incluidos en la valuación de los pasivos por arrendamiento; y
 - d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta y arrendamiento en vía de regreso en el periodo sobre el que se informa.
- B6** Un arrendatario revelaría información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros; sin embargo, no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas a la información sobre arrendamientos.

APÉNDICE C – Diagrama ilustrativo

C1 Evaluación de si un contrato contiene un arrendamiento



Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-5

Esta Norma de Información Financiera D-5 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Investigadores: C.P.C. William A. Biese Decker
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas