

LUIS E.
GÁLVEZ
KANEKO

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE



GACETA
JURIDICA

LUIS E.
GÁLVEZ
KANEKO

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

GACETA
JURIDICA

Av. Angamos Oeste N° 526 Urb. Miraflores
Miraflores, Lima-Perú / ☎ (01) 710-8900
www.gacetajuridica.com.pe

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

© Luis E. Gálvez Kaneko

© Gaceta Jurídica S.A.

Primera edición: agosto 2019

5680 ejemplares

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú

2019-10145

ISBN: 978-612-311-650-7

Registro de proyecto editorial

31501221900791

Prohibida su reproducción total o parcial

D. Leg. N° 822

Diagramación de carátula: Martha Hidalgo Rivero

Diagramación de interiores: Wilfredo Gallardo Calle

GACETA JURÍDICA S.A.

AV. ANGAMOS OESTE N° 526, URB. MIRAFLORES

MIRAFLORES, LIMA - PERÚ

CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900

E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe / www.contadoresyempresas.com.pe

Impreso en: Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.

San Alberto N° 201, Surquillo

Lima - Perú

Agosto 2019

Publicado: setiembre 2019

PRESENTACIÓN

La Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos (en adelante, NIIF 16) oficializada el 9 de junio de 2016, mediante Resolución N° 062-2016-EF/30 por el Consejo Normativo de Contabilidad (en adelante, CNC), y con vigencia desde el 1 de enero de 2019 incorpora nuevos criterios con respecto a su predecesora la NIC 17 Arrendamientos (en adelante, NIC 17), los cuales les puede llevar a reconocer como activos sus arrendamientos operativos, en su Estado de Situación Financiera.

Tras estos cambios, la normativa contable peruana, buscando alinearse con esta NIIF, ha modificado el Plan Contable General Empresarial, (en adelante, PCGE), el cual entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2020, permitiendo optativamente su aplicación para el presente año, siempre que se aplique conjuntamente la Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (en adelante, NIIF 15). En la presente guía se desarrollarán los criterios que representan las principales novedades con respecto a los activos por derecho de uso.

EL AUTOR

ÍNDICE GENERAL

Presentación.....	3
Introducción.....	5
A. CONTRASTANDO LA NIIF 16 Y LA NIC 17	5
I. Objetivo de la norma.....	5
II. Alcance de la norma.....	6
III. Novedades introducidas en la NIIF 16	6
IV. El Plan Contable General Empresarial y la NIIF 16.....	12
V. Impacto tributario de la aplicación de la norma.....	14
B. SÍNTESIS DOCTRINARIA: NIC 17 Y NIIF 16	15
C. APLICANDO LA NIIF 16.....	16

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

Introducción

La presente NIIF 16 es el resultado de la evolución de nuestra propia economía global, en donde se han ido adoptando los criterios que se adaptaban más a cada horizonte de tiempo, es así que desde el año 1973 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés) ha venido preparando y aprobando un conjunto de normas en las que en particular la NIIF 16, que tuvo como predecesora a la NIC 17, ha tenido diferentes versiones desde su primera oficialización en 1994 por el CNC hasta el 2015, año en que se emitió su última versión.

Así, en un comparativo entre la última versión de la NIC 17 y la vigente NIIF 16, se pueden observar cambios incluso en el objetivo de la norma, su alcance, las precisiones en la medición de los activos y pasivos, así como la introducción de nuevos términos en su apéndice A. Todos estos cambios preparan el terreno para el nuevo criterio fundamental que señala la NIIF 16: NO hacer distinción entre arrendamientos operativos y financieros de los activos por derecho de uso por el arrendador e incluirlos dentro del Estado de Situación Financiera, previendo por materialidad o importancia relativa ciertas excepciones.

La NIIF 16, como se podrá prever tras su lectura, tendrá impacto tanto en la rentabilidad de la empresa como en su presentación a nivel financiero, lo cual hace que no podamos dejar de lado el enfoque tributario, ya que hasta el momento no hay un pronunciamiento sobre esta norma; sin embargo, en nuestra legislación existen pronunciamientos ya emitidos en relación a la NIC 17 tales como el Decreto Legislativo N° 299, el cual básicamente se ha acoplado a la norma predecesora, por lo que correspondería sería un pronunciamiento que de igual forma pueda acoplarse a la NIIF 16 ya vigente.

A. CONTRASTANDO LA NIIF 16 Y LA NIC 17

I. Objetivo de la norma

Mientras que el objetivo de la NIC 17 era tan solo prescribir las políticas contables para arrendadores y arrendatarios para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos, la NIIF 16 amplía su objetivo prescribiendo los principios para el reconocimiento, la medición, la presentación y la información a revelar de los arrendamientos, asegurando que la información presentada, represente fielmente la operación para así se pueda evaluarse mejor, por parte de los usuarios de los estados financieros, el impacto que tienen los arrendamientos en el rendimiento y la situación financiera, así como en los flujos de efectivo de una entidad.

CONTADORES & EMPRESAS

II. Alcance de la norma

Si bien el alcance de ambas normas (NIC 17 y NIIF 16) es similar, debe tenerse en cuenta que a diferencia de la NIC 17, la norma vigente no se pronuncia en la parte de su alcance a las propiedades de inversión, pero sí lo hace en su párrafo 34 “Otros modelos de medición”, señalando que el arrendatario deberá aplicar la NIC 40 Propiedades de Inversión a los activos por derecho de uso que cumplan con la definición de propiedad de inversión siempre que haya aplicado el modelo de medición del valor razonable a sus propiedades de inversión.

La NIIF 16 hace precisiones en cuanto a la exclusión de los arrendamientos de intangibles, dándole la opción al arrendatario de la aplicación de esta norma a los activos intangibles distintos a películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor, los cuales están dentro del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles.

III. Novedades introducidas en la NIIF 16

1. Definiciones introducidas en la norma

La NIIF 16 traslada la parte de definiciones a su apéndice A, ampliándolo bastante con respecto a las definiciones contenidas en la NIC 17, así pasamos a analizar las definiciones incorporadas con el fin de que nos sean de ayuda para entender mejor la parte teórica y práctica contenida en esta guía:

- **Activo por derecho de uso.** La NIIF lo define textualmente como “un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento”.
- **Activo subyacente.** La NIIF 16 incorpora este concepto, el cual simplemente se refiere al activo cedido en uso por un arrendador a un arrendatario en virtud del contrato de arrendamiento.
- **Arrendamiento a corto plazo.** Arrendamiento cuya fecha de comienzo tiene un periodo de 12 meses o inferior, no se considera como un arrendamiento a corto plazo aquel que contiene una opción de compra.
- **Modificación del arrendamiento.** Cualquier cambio en el alcance de un arrendamiento o su contraprestación que incluye incluso el ampliar o reducir su duración o la inclusión de otros activos subyacentes.
- **Pagos fijos.** Los pagos realizados por el arrendatario al arrendador por el uso del activo subyacente durante todo el plazo del arrendamiento.
- **Plazo del arrendamiento.** En cuanto a la definición que se señalaba en la NIC 17, la NIIF 16 la ha ampliado de tal forma que ahora se incluye además de los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento a los periodos cubiertos por una opción para terminarlo, siempre que, en ambos casos, se tenga la razonable certeza de que el arrendatario va o no, a ejercer esa opción.

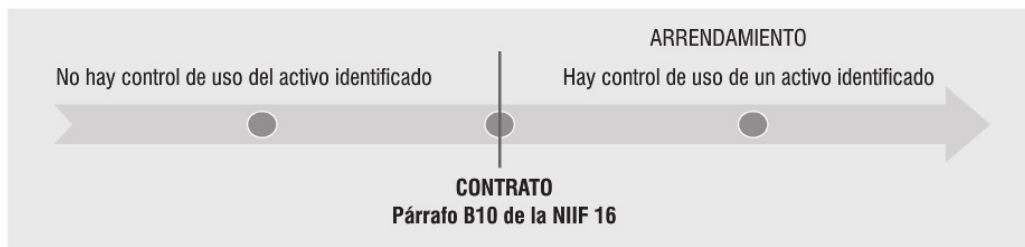
NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

- **Fecha de comienzo del arrendamiento (fecha de comienzo).** Buscando precisión acerca de este término utilizado a lo largo de toda la NIIF 16, la norma lo define como la fecha en que el arrendador pone a disposición del arrendatario el activo subyacente.

2. Identificación de un arrendamiento y su plazo

a) Identificación de un arrendamiento

Para poder reconocer la existencia de un arrendamiento, la entidad deberá tener en cuenta si es que como resultado de la celebración del contrato se le está transmitiendo el derecho a controlar el uso de un activo por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Asimismo la NIIF es clara al señalar que “un periodo de tiempo” se referirá al tiempo en el que efectivamente se tenga el control de uso del activo subyacente, es decir, si por ejemplo el contrato tuviera una duración de 10 años, pero el control de uso efectivo del activo recién se dará en el año 4, el arrendamiento solamente será por 6 años. Asimismo podrá describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado como, por ejemplo, las unidades de producción. La evaluación de si el contrato es, o contiene, un arrendamiento, deberá realizarse cada vez que se produzca un cambio en los términos y las condiciones de un contrato.



Pero ¿qué es un activo identificado y cuándo un contrato transmite el derecho de controlar su uso?

Un activo identificado será habitualmente aquel que está especificado en un contrato o que no estándolo pueda especificarse implícitamente al momento en que el activo esté disponible para su uso por el cliente, asimismo, para referirse a una parte del activo, se tendrá presente que una parte de la capacidad de un activo será identificable si es físicamente distinto o representa sustancialmente toda la capacidad del activo.

Un contrato transmitirá el derecho de controlar el uso de un activo identificado si la entidad tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado y decidir su uso. Así, dentro de los criterios a evaluar si una entidad tiene el derecho a obtener todos los beneficios económicos del uso del activo identificado, deberá revisarse si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir dicho activo, excluyendo de este criterio el derecho y la obligación del proveedor de sustituirlo por reparaciones y mantenimiento si es que este no está operando correctamente o si hay alguna actualización técnica disponible.

CONTADORES & EMPRESAS

Serán derechos sustantivos de sustitución aquellos que involucren, por parte del proveedor, la práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso y beneficio económico asociado con la sustitución del activo siempre que este exceda los costos asociados con la sustitución; si el proveedor tiene el derecho de sustituir el activo solo a partir de una fecha concreta o cuando ocurra un hecho especificado, se considerará que el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo, asimismo, si el arrendador no puede determinar con facilidad si el proveedor tiene derechos sustantivos sobre el activo identificado, considerará que no los tiene.

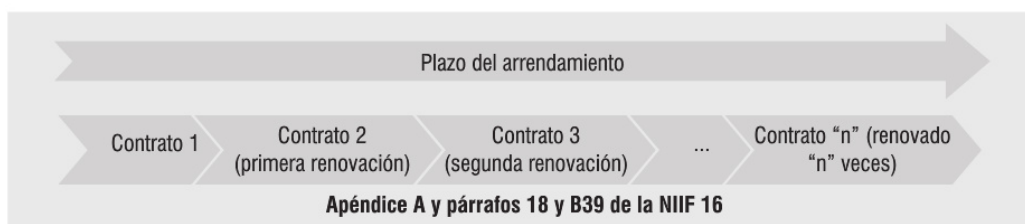


Derecho a obtener beneficios económicos del uso. Básicamente el cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo de forma directa e indirecta usándolo, manteniendo o subarrendando el activo.

Derecho a decidir el uso. Se tiene el derecho a decidir el uso del activo si el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo, pudiendo cambiar estas decisiones con base en lo señalado en el contrato, si tiene el derecho de operarlo o designar a quien lo haga dirigiéndolo, sin intervención del proveedor.

b) Plazo del arrendamiento

Además de lo señalado en la definición, es importante tener presente que todos los hechos o las circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminarlo. Así, el párrafo B39 de la NIIF considera que cuanto más corto sea el periodo del arrendamiento, mayor será la probabilidad de que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento, o no ejercer la opción de terminar el arrendamiento. Esta consideración encuentra su fundamento en que los costos de sustituir un activo, es probable, que sean proporcionalmente más altos cuanto más corto sea el periodo de arrendamiento.



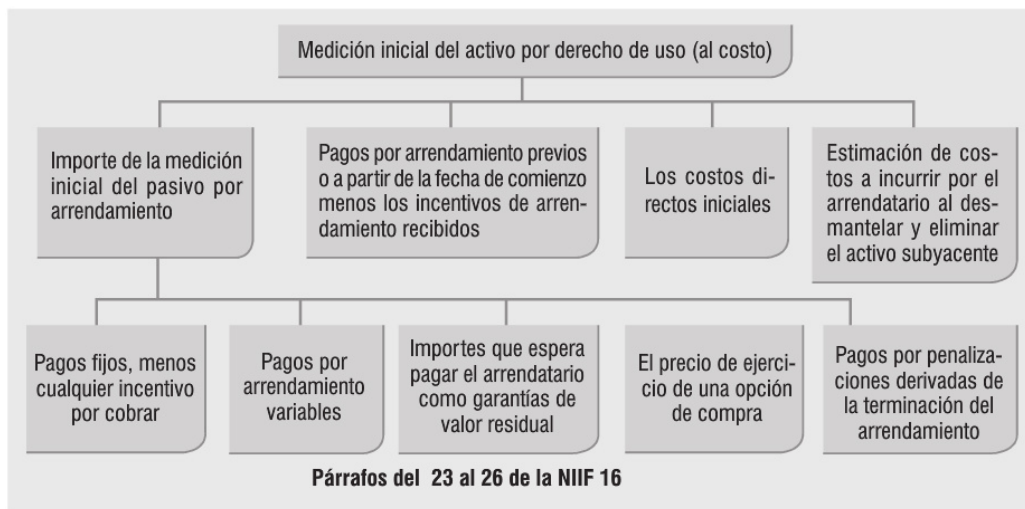
NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

3. Reconocimiento, exenciones y medición

3.1. Para el arrendatario

Medición inicial

El arrendatario reconocerá en la fecha de comienzo del arrendamiento, un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento. Asimismo, la medición del activo a la fecha de comienzo del arrendamiento (medición inicial) se hará al costo, mientras que la medición del pasivo se hará al valor presente de los pagos que no se hayan efectuado a la fecha de comienzo; utilizando la tasa implícita si se pudiera determinar fácilmente, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en caso contrario.



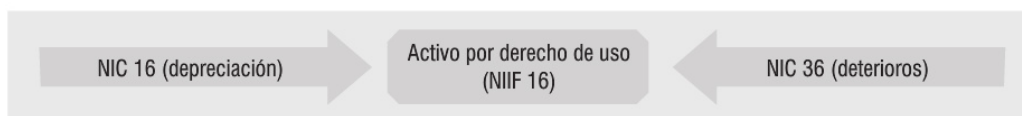
Medición posterior

Prevalecerá, después de la fecha de comienzo, la medición del activo por derecho de uso al costo; a menos que se aplique el modelo del valor razonable por tratarse de propiedades de inversión de acuerdo con la definición de la NIC 40 Propiedades de Inversión. Asimismo, si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo, respecto de la cual el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (en adelante, NIC 16), este podrá optar por aplicar este modelo de medición a todos los activos por derecho de uso relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.



CONTADORES & EMPRESAS

Debe tenerse presente que para depreciar el activo por derecho de uso, serán de aplicación los criterios señalados en la NIC 16, como también la aplicación de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (en adelante, NIC 36) para determinar si se presentan deterioros de valor. Además, el párrafo 32 de la NIIF 16 señala que de transferirse la propiedad del activo por derecho de uso al final del plazo del arrendamiento o si se refleja por el costo del activo que se ejercerá la opción de compra, el activo por derecho de uso deberá depreciarse desde la fecha de comienzo del arrendamiento hasta el final de su vida útil. En otros supuestos deberá depreciarse el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de su vida útil o hasta el término del plazo del arrendamiento, lo que ocurra primero.



Exenciones al reconocimiento como activo

El arrendatario tiene la opción de no aplicar los criterios señalados en los ítems anteriores a arrendamientos de corto plazo y a arrendamientos en los cuales el valor del activo subyacente es bajo.

Para determinar si un activo subyacente es de bajo valor, este deberá medirse al valor que tendría si fuera nuevo, sin importar la antigüedad que tenga al momento del arrendamiento; además nos señala la NIIF en su párrafo B5 que si el activo subyacente es de bajo valor, entonces tiene una alta interrelación con otros activos o no es altamente dependiente, y si el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o con otros recursos que están fácilmente disponibles. Así, son ejemplos de activos subyacentes de bajo valor pequeños elementos de mobiliario de oficina, teléfonos, tabletas y computadoras personales.

3.2. Para el arrendador

El arrendador, de acuerdo con la NIIF, deberá clasificar sus arrendamientos como financieros u operativos dependiendo de la naturaleza de la operación y no por la forma del contrato, observando las definiciones para cada tipo de arrendamiento señaladas en la NIIF, las cuales básicamente se mantienen con respecto a la NIC 17.

Medición inicial de los arrendamientos financieros

Los activos que el arrendador mantenga en arrendamientos financieros deberán ser reconocidos en la fecha de comienzo en su Estado de Situación Financiera y los presentará como una partida por cobrar por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento, debiendo para tal efecto utilizar la tasa de interés implícita.

Medición posterior de los arrendamientos financieros

En una medición posterior, el arrendador deberá reconocer los ingresos financieros devengados y aplicará (extornará) los pagos por arrendamiento recibidos.

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

Medición de los arrendamientos operativos

El arrendador reconocerá los ingresos procedentes de arrendamientos operativos de manera lineal o de acuerdo con otra base sistémica si esta es más representativa. Deberá reconocer además, como gasto, los costos incurridos para obtener los ingresos del arrendamiento junto con la depreciación, la cual deberá seguir los parámetros de la NIC 16, asimismo, se deberá tener presente que los activos subyacentes están sujetos a desvalorización, por lo que les será de aplicación la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

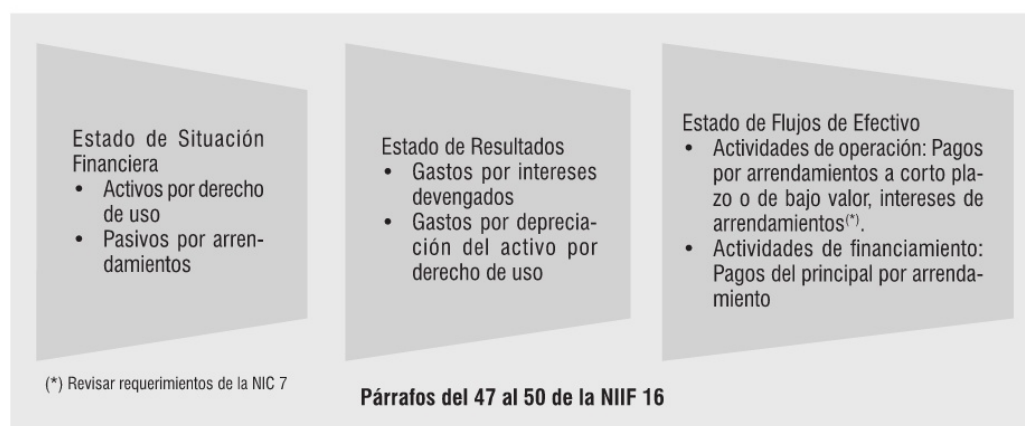
4. Presentación e información a revelar

4.1. Para el arrendatario.

En cuanto a la presentación en los estados financieros, la NIIF nos señala, siempre utilizando la expresión “Activos por derecho de uso” y tras el reconocimiento y la medición, en dónde es que deben incluirse los activos por derecho de uso, ya sean estos provenientes de arrendamientos financieros u operativos; así, con los cambios precitados a lo largo de esta guía, el arrendatario deberá reconocer tanto los costos de los arrendamientos financieros como operativos, de forma separada, dentro del componente de los activos del Estado de Situación Financiera, reconociendo también de forma separada, con respecto a otros pasivos, los pasivos originados por los arrendamientos que se tengan. Esto no es aplicable para los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedades de inversión que deberán presentarse en el Estado de Situación Financiera como tal.

Por otro lado, se reconocerán dentro del Estado de Resultados, los gastos por intereses devengados, así como la depreciación del ejercicio del activo por derecho de uso de manera separada.

Para finalizar, en el Estado de Flujos de Efectivo el arrendador considerará los pagos realizados por el principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiamiento, mientras que los pagos de intereses se clasificarán de acuerdo a lo prescrito por la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo (en adelante, NIC 7). Los pagos por arrendamientos a corto plazo o de bajo valor se clasificarán como actividades de operación.



CONTADORES & EMPRESAS

Sobre la información a revelar en las notas, el arrendatario deberá revelar toda aquella información que junto con la información proporcionada en el Estado de Situación Financiera, el Estado de Resultados y el Estado de Flujos de Efectivo, dé una base a los usuarios de los Estados Financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendatario.

Estas notas deberán mostrar, entre otros, los cargos por depreciación de los activos subyacentes por cada clase, los gastos por intereses de los arrendamientos, el gasto de arrendamientos a corto plazo, los ingresos por subarrendamientos de activos por derecho de uso, las salidas de efectivo totales por arrendamientos y las incorporaciones de activos por derechos de uso.

4.2. Para el arrendador

Un arrendador presentará en su Estado de Situación Financiera, los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos de acuerdo con su propia naturaleza. Asimismo, el arrendador revelará, para el periodo sobre el que informa, y en el caso de arrendamientos financieros, los resultados de sus ventas y los ingresos financieros sobre la inversión neta del arrendamiento, mientras que para el caso de arrendamientos operativos revelará el ingreso del arrendamiento.

IV. El Plan Contable General Empresarial y la NIIF 16

La derogación de la NIC 17, junto con la entrada en vigor de la NIIF 16, han dado origen a la modificación del PCGE de la siguiente forma en la cuenta 32:

PCGE 2010-2011		PCGE 2019-2020	
Cuenta	Denominación	Cuenta	Denominación
32	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	32	Activos por derecho de uso
321	Inversiones inmobiliarias	321	Propiedades de inversión - Arrendamiento financiero
3211	Terrenos	3211	Terrenos
3212	Edificaciones	32111	Costo
322	Inmuebles, maquinaria y equipo	32112	Revaluación
3221	Terrenos	32114	Valor razonable
3222	Edificaciones	3212	Edificaciones
3223	Maquinarias y equipos de explotación	32121	Costo
3224	Equipo de transporte	32122	Revaluación
3225	Muebles y enseres	32123	Costo de financiación
3226	Equipos diversos	32124	Valor razonable
3227	Herramientas y unidades de reemplazo	322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero
		3220	Planta productora en producción
		32201	Costo
		32202	Revaluación
		32203	Costo de financiación
		3221	Planta productora en desarrollo
		32211	Costo

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

PCGE 2010-2011		PCGE 2019-2020	
Cuenta	Denominación	Cuenta	Denominación
		32212	Revaluación
		32213	Costo de financiación
		3222	Terrenos
		32221	Costo
		32222	Revaluación
		3223	Edificaciones
		32231	Costo
		32232	Revaluación
		32233	Costo de financiación
		3224	Maquinaria y equipo de explotación
		32241	Costo
		32242	Revaluación
		32243	Costo de financiación
		3225	Unidades de transporte
		32251	Costo
		32252	Revaluación
		3226	Muebles y enseres
		32261	Costo
		32262	Revaluación
		3227	Equipos diversos
		32271	Costo
		32272	Revaluación
		3228	Herramientas y unidades de reemplazo
		32281	Costo
		32282	Revaluación
		323	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento operativo
		3230	Planta productora en producción
		32301	Costo
		32302	Revaluación
		3232	Terrenos
		32321	Costo
		3233	Edificaciones
		32331	Costo
		32332	Revaluación
		3234	Maquinaria y equipo de explotación
		32341	Costo
		32342	Revaluación
		3235	Unidades de transporte
		32351	Costo
		32352	Revaluación
		3236	Equipos diversos
		32361	Costo
		32362	Revaluación

CONTADORES & EMPRESAS

Lo primero que es notable es el cambio del nombre de la cuenta 32 a “Activos por derecho de uso”, esto en clara referencia a la NIIF 16, la cual se ha desarrollado teniendo en cuenta este concepto como centro de todo su cuerpo normativo. Asimismo, las subcuentas 321 y 322, junto con sus divisionarias, se están destinando al registro de arrendamientos del tipo financiero, pero separándolos en propiedades de inversión en inmuebles, maquinaria y equipo.

Asimismo, la subcuenta 323 y sus divisionarias se han destinado en el nuevo PCGE al registro de los arrendamientos operativos.

Las divisionarias incluidas en las subcuentas mencionadas incluyen mediciones al modelo del costo, del valor razonable y de revaluación en claro alineamiento con los párrafos del 30 al 35.

Tenemos la posición de que, en aplicación de la NIIF 16 y en uso del PCGE vigente, los arrendamientos operativos deberán contabilizarse en la cuenta 32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero, inclusive cuando el nombre de la cuenta no armonice con la transacción, dado que el párrafo 47 de la NIIF 16 explica que los activos por derecho de uso deberán presentarse por separado de otros activos o, de no hacerlo así, el arrendatario incluirá estos activos dentro de la misma partida que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad.

V. Impacto tributario de la aplicación de la norma

La aplicación de la NIIF 16 permitirá a los usuarios de los estados financieros, tal y como lo indica la propia NIIF, evaluar el impacto de los arrendamientos en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, lo que se traduce en lo siguiente:

- Los arrendatarios reconocerán en su Estado de Situación Financiera una mayor cantidad de activos provenientes de arrendamientos operativos y a la vez, reconocerán un monto mayor por pasivos de acuerdo con la medición de estos que señala la NIIF.
- El Estado de Resultados de los arrendatarios reconocerá dos tipos de gastos que anteriormente no tenía: gastos financieros y de depreciación, lo que afectará los resultados de la entidad.
- El Estado de Flujos de Efectivo presentará un mayor saldo en las operaciones de financiamiento y además habrá más gastos por intereses, los cuales deberán clasificarse de acuerdo con los criterios de la NIC 7.

En un análisis de cifras, la aplicación de esta norma incidirá en la determinación de una menor utilidad en los primeros periodos del arrendamiento, dado que, al traer el importe de las cuotas, al valor presente se reconocerá también intereses por devengar, los cuales devengarán una mayor cantidad de intereses en los primeros periodos del arrendamiento.

Además, se reconocerá, por la explotación del activo por derecho de uso, la depreciación que corresponda de acuerdo con el plazo del arrendamiento; esto, contrastado con el importe fijo de gasto por alquiler que prescribía la NIC 17 reconocer, excederá el

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

gasto reconocido en el periodo con respecto a los criterios prescritos por esta; el análisis que exponemos claramente se refiere al impacto de la medición de los arrendamientos operativos, toda vez que la medición de los arrendamientos financieros no ha tenido cambios que incidan, en líneas generales, sobre el reconocimiento de activos, pasivos y gastos en los estados financieros.

Así, en resumen, al determinarse una menor utilidad en aplicación de la NIIF 16, se tendrá una menor base para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que corresponderá al fisco pronunciarse sobre la aplicación de la NIIF 16, dado que de no aceptarse su aplicación, esto traería consigo el reconocimiento de diferencias temporales de acuerdo con la NIC 12.



B. SÍNTESIS DOCTRINARIA: NIC 17 Y NIIF 16

PREGUNTAS FRECUENTES

¿Cuál es la diferencia entre la NIC 17 y la NIIF 16?

La diferencia radica, frente a la NIC 17, en que para el arrendatario los dos tipos de arrendamientos existentes (operativos y financieros) no tendrán diferencia en cuanto a su reconocimiento en su contabilidad, debiendo reconocer el total de cuotas como un pasivo al inicio del arrendamiento; asimismo, la medición del activo se hará trayéndolo al valor presente usando la tasa implícita del arrendamiento o, de no ser fácil su determinación, la tasa incremental del arrendador. Como se puede apreciar, a los arrendamientos operativos básicamente con la aplicación de la NIIF 16 se les dará el tratamiento contable que se les daba, según la NIC 17, a los arrendamientos financieros, reconociéndolos como activos en el Estado de Situación Financiera; así también debemos precisar que la NIIF 16 no introduce cambios significativos para la perspectiva que debe manejar el arrendador en cuanto a los activos cedidos en uso.

Arrendador o arrendatario, ¿quién controla el activo?

La NIIF 16 busca prescribir criterios a seguir para determinar cuál de las partes es la que controla el activo y así diferenciar entre un contrato que es, o contiene, un arrendamiento y un contrato de servicios, así la NIIF señala que un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar un activo identificado por un periodo

CONTADORES & EMPRESAS

de tiempo a cambio de una contraprestación. Pero para determinar si existe control del activo, deberán evaluarse 4 puntos bien definidos en la NIIF 16:

- Existencia de un activo identificado.
- Si el arrendador tiene derechos sustantivos de sustitución y se beneficiaría económicamente por esa sustitución.
- Si el arrendatario tiene el derecho de obtener los beneficios económicos del uso del activo identificado.
- Si el arrendatario tiene el derecho a decidir el uso del activo identificado.

Estos 4 puntos, de los que se trata ampliamente en el apéndice B de la NIIF, clarificarán si existe un arrendamiento y, por ende, si es de aplicación la norma. Además, aún en cumplimiento de los puntos descritos líneas arriba, se debe tener presente que existen exenciones al reconocimiento, las cuales, señala la NIIF, deberán considerar un activo por un valor inferior o un contrato de arrendamiento que es de corto plazo (menor a 12 meses).

¿Es necesario especificar el activo al inicio del contrato?

No, sin embargo, el activo debe estar identificado cuando esté disponible para el arrendatario.

¿Cuáles son los costos directos típicos de un arrendamiento?

De la definición prescrita en el apéndice A de la NIIF, serán costos directos iniciales: comisiones, honorarios legales, costos de tramitar una garantía, pagos efectuados a arrendatarios anteriores para obtener el arrendamiento, costos de negociar términos y condiciones del arrendamiento y todos aquellos que son contingentes en el momento de originarse el arrendamiento.

¿Cómo presentar los saldos correspondientes a los arrendamientos en el Estado de Situación Financiera del arrendatario?

De acuerdo con la NIIF 16, estos deben ser presentados en la parte de los activos de la entidad, sin embargo, la NIIF también prescribe que estos deben presentarse por separado de otros activos y pasivos, es así que deberán incluirse dos componentes más: activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, asimismo, la propia NIIF prescribe el uso de notas contables; estos requerimientos, sin embargo, no serán aplicables a los activos por derecho de uso que se mantengan como propiedades de inversión que deberán presentarse en el Estado de Situación Financiera como propiedades de inversión.

C. APLICANDO LA NIIF 16

Caso práctico 1: identificación de un arrendamiento

La empresa Korova Lola S.A.C. dedicada a la venta de productos lácteos se pone en contacto con la empresa Supermercados Georgiy Gálvez S.A.A. con la finalidad de

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

contratar el uso de un espacio en sus instalaciones para vender sus productos por un periodo de 5 años. El contrato especifica que Supermercados Georgiy Gálvez S.A.A. deberá proveer a Korova Lola S.A.C. un espacio de 20 metros cuadrados y que este podrá reubicarse dentro del supermercado en cualquier momento por decisión del proveedor, cabe destacar que dentro del supermercado se suelen dar reubicaciones de los espacios de los clientes por fines estéticos o de temporada, habiendo en dicho sentido existencia de áreas que cumplirían con las especificaciones del espacio a proveer.

Solución:

De acuerdo con los criterios señalados en los párrafos 9 al 11 de la NIIF 16, se deberá determinar en primer lugar si el contrato es, o contiene, un arrendamiento, en ese sentido serán también aplicables los párrafos B9 al B33 de la NIIF 16, en los que, de acuerdo a lo prescrito en el párrafo B13, no existiría un activo identificado, ya que, aunque el contrato especifica la cantidad de metros cuadrados a proveer, hay con los cambios de espacio, a pedido del proveedor, la existencia de derechos sustantivos por parte de este, no habiendo control del espacio por parte de Korova Lola S.A.C.; asimismo, estos cambios tienen razón en los fines estéticos o de temporada, por lo que habría la persecución de un beneficio económico para Supermercados Georgiy S.A.A.

En conclusión, la NIIF 16 no será de aplicación para la presente transacción dada la inexistencia de un arrendamiento en el contrato.

Caso práctico 2: arrendamiento de activos de bajo valor

La empresa comercial Fragarach S.R.L. toma en arrendamiento de su proveedor Ekaterina Alekseyevna S.A.C. los siguientes bienes por un periodo de dos años:

- 20 escritorios de madera.
- 20 sillas corredizas simples.
- 5 sillas gerenciales.
- 2 mamparas de vidrio para oficinas.

Solución:

De acuerdo con sus operaciones y la naturaleza de los bienes arrendados, el arrendador determina que los activos mencionados cumplen los requisitos de los párrafos B3 al B8, pudiendo optar por no aplicar los requerimientos de medición de la NIIF 16 según lo señala el párrafo 5 literal b) del subtítulo “Exenciones al reconocimiento”.

Caso práctico 3: arrendamientos a corto plazo

La empresa industrial Niké E.I.R.L. toma en arrendamiento de su proveedor Temis S.A.A. un montacargas eléctrico marca Toyota, modelo BT HHM100 / HHL100, por un periodo de 12 meses y establecieron un alquiler mensual de USD 4,000. Niké E.I.R.L. tiene al final del arrendamiento la opción de adquirir el montacargas por un importe de USD 700.

CONTADORES & EMPRESAS

Solución:

Niké E.I.R.L. no podrá hacer aplicación del subtítulo “Exenciones al reconocimiento” de la NIIF 16, dado que en el apéndice A de la norma, en donde se encuentra definida la expresión “arrendamiento a corto plazo”, se señala que un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.

Definido esto, Niké E.I.R.L. deberá aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 de la NIIF 16, aplicando así el párrafo 32 de la NIIF, midiendo el activo por derecho de uso al costo y teniendo en cuenta la fecha de comienzo junto con el final de la vida útil del activo subyacente para depreciarlo, ya que existe una opción de ejercer la compra y el costo del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario la ejercerá.

Caso práctico 4: arrendamientos a corto plazo

La empresa comercial Sharur S.A.A. toma en calidad de arrendamiento operativo de su proveedor Otets i Syn S.A.A., por un periodo de seis meses, un local que utilizará como centro de distribución de sus productos. Sharur S.A.A. tiene la opción de renovar el contrato una vez concluido su plazo hasta por 5 años, debe destacarse que el local provee a Sharur S.A.A. grandes facilidades en la distribución de sus productos al estar posicionado en el corazón comercial de su sector, se sabe también que los costos de desinstalación en su mudanza serían materiales. Sharur S.A.A. desea saber qué criterios debe tener en cuenta para el registro de la operación de arrendamiento.

Solución:

De acuerdo con los párrafos 18 a 21 de la NIIF 16, Sharur S.A.A. deberá, al determinar el plazo del arrendamiento, tener en cuenta los periodos a ampliarlo siempre que se tenga la razonable certeza de ejercer esa opción. Así, de acuerdo con el párrafo 19 de la referida NIIF, Sharur S.A.A., al evaluar si existe razonable certeza de ejercer la opción de ampliar el arrendamiento, considerará todos los hechos y las circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para ejercer dicha opción; lo cual, como vemos para el presente caso, se cumple, ya que Sharur S.A.A. se encuentra en un lugar que le da facilidades que otro local no le proveería, por lo que la condición enunciada por la NIIF existe. Asimismo, el párrafo B39 de la NIIF señala que cuanto más corto sea un periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de ejercer la opción de ampliarlo, afirmación que para Sharur S.A.A. se ve complementada por el hecho de que mudarse (sustituir el activo) representaría un costo material, más aún teniendo en cuenta la proporcionalidad del desembolso, ya que, enfatizamos, el periodo de arrendamiento es corto.

Por otro lado, el registro del arrendamiento del activo por derecho de uso seguirá los criterios de reconocimiento y medición de la NIIF 16 prescritos en los párrafos 22 a 49, debiéndose tomar en cuenta para el caso enunciado el incluir dentro del costo del activo por derecho de uso, los desembolsos estimados por restauración del activo subyacente a las condiciones establecidas en el contrato de acuerdo con el literal d) del párrafo 23 de la NIIF 16.

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

Caso práctico 5: medición del arrendatario con la tasa de interés incremental del arrendatario y su presentación en los estados financieros

La empresa comercial Vevaliah S.A. toma en arrendamiento el piso 18 de un edificio a su proveedor Strong S.A. con las siguientes condiciones:

- Plazo del contrato de arrendamiento : 5 años.
- Pago mensual : S/ 7,000 (no incluye IGV).
- El contrato contiene una cláusula que indica que podría renovarse por 5 años más.
- El tiempo de vida útil del activo es de 40 años.
- La tasa implícita no es determinable fácilmente.
- La tasa de interés incremental es del 7 %.
- Asimismo, Vevaliah S.A. no tiene la certeza razonable de que ejerza la opción de ampliar el arrendamiento.

Información adicional:

SALDOS AL 1 DE ENERO DE 20XX	
Caja y bancos	100,000
Capital social	100,000

Solución:

Al no existir la certeza de renovar el contrato, Vevaliah S.A. determinará el plazo del arrendamiento en 5 años de acuerdo con lo prescrito en los párrafos 18 al 21 de la NIIF 16; asimismo, en aplicación del párrafo 26 de la mencionada NIIF, al no poder determinarse la tasa de interés implícita fácilmente, se utilizará la tasa incremental del arrendatario, la cual sería aquella que refleje la tasa fija a la que el arrendatario podría tomar prestado un importe similar al valor del activo por derecho de uso, en la misma moneda a un plazo de 5 años, determinándose dicha tasa al 7 % anual.

PLAZO	ALQUILER MENSUAL	DESEMBOLSOS PROYECTADOS	TASA DE INTERÉS INCREMENTAL
5 años	7,000	420,000	7 %
	Total	420,000	

Así, efectuaremos el cálculo del valor actual con los datos proporcionados:

$$\text{Valor actual} = \frac{\text{Capital}}{(1 + \text{tasa de interés})^n}$$

$$\text{Valor actual} = \frac{7,000}{(1 + 0.07/12)^1} + \frac{7,000}{(1 + 0.07/12)^2} + \frac{7,000}{(1 + 0.07/12)^3} + \dots + \frac{7,000}{(1 + 0.07/12)^{60}}$$

CONTADORES & EMPRESAS

Valor actual = 353,513.95

De la misma forma, se procederá a calcular los intereses devengados mes a mes y la amortización:

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
1	353,513.95	7,000.00	4,937.84	2,062.16
2	348,576.12	7,000.00	4,966.64	2,033.36
3	343,609.48	7,000.00	4,995.61	2,004.39
4	338,613.87	7,000.00	5,024.75	1,975.25
5	333,589.12	7,000.00	5,054.06	1,945.94
6	328,535.05	7,000.00	5,083.55	1,916.45
7	323,451.51	7,000.00	5,113.20	1,886.80
8	318,338.31	7,000.00	5,143.03	1,856.97
9	313,195.28	7,000.00	5,173.03	1,826.97
10	308,022.25	7,000.00	5,203.20	1,796.80
11	302,819.05	7,000.00	5,233.56	1,766.44
12	297,585.49	7,000.00	5,264.08	1,735.92
13	292,321.41	7,000.00	5,294.79	1,705.21
14	287,026.62	7,000.00	5,325.68	1,674.32
15	281,700.94	7,000.00	5,356.74	1,643.26
16	276,344.20	7,000.00	5,387.99	1,612.01
17	270,956.20	7,000.00	5,419.42	1,580.58
18	265,536.78	7,000.00	5,451.04	1,548.96
19	260,085.75	7,000.00	5,482.83	1,517.17
20	254,602.91	7,000.00	5,514.82	1,485.18
21	249,088.10	7,000.00	5,546.99	1,453.01
22	243,541.11	7,000.00	5,579.34	1,420.66
23	237,961.77	7,000.00	5,611.89	1,388.11
24	232,349.88	7,000.00	5,644.63	1,355.37
25	226,705.25	7,000.00	5,677.55	1,322.45
26	221,027.70	7,000.00	5,710.67	1,289.33
27	215,317.03	7,000.00	5,743.98	1,256.02
28	209,573.04	7,000.00	5,777.49	1,222.51
29	203,795.55	7,000.00	5,811.19	1,188.81
30	197,984.36	7,000.00	5,845.09	1,154.91
31	192,139.27	7,000.00	5,879.19	1,120.81
32	186,260.08	7,000.00	5,913.48	1,086.52
33	180,346.60	7,000.00	5,947.98	1,052.02
34	174,398.62	7,000.00	5,982.67	1,017.33
35	168,415.94	7,000.00	6,017.57	982.43
36	162,398.37	7,000.00	6,052.68	947.32
37	156,345.70	7,000.00	6,087.98	912.02

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
38	150,257.71	7,000.00	6,123.50	876.50
39	144,134.21	7,000.00	6,159.22	840.78
40	137,975.00	7,000.00	6,195.15	804.85
41	131,779.85	7,000.00	6,231.28	768.72
42	125,548.57	7,000.00	6,267.63	732.37
43	119,280.93	7,000.00	6,304.19	695.81
44	112,976.74	7,000.00	6,340.97	659.03
45	106,635.77	7,000.00	6,377.96	622.04
46	100,257.81	7,000.00	6,415.16	584.84
47	93,842.65	7,000.00	6,452.58	547.42
48	87,390.07	7,000.00	6,490.22	509.78
49	80,899.84	7,000.00	6,528.08	471.92
50	74,371.76	7,000.00	6,566.16	433.84
51	67,805.59	7,000.00	6,604.47	395.53
52	61,201.12	7,000.00	6,642.99	357.01
53	54,558.13	7,000.00	6,681.74	318.26
54	47,876.39	7,000.00	6,720.72	279.28
55	41,155.67	7,000.00	6,759.93	240.07
56	34,395.74	7,000.00	6,799.36	200.64
57	27,596.38	7,000.00	6,839.02	160.98
58	20,757.36	7,000.00	6,878.92	121.08
59	13,878.45	7,000.00	6,919.04	80.96
60	6,959.40	7,000.00	6,959.40	40.60
	TOTALES	420,000.00	353,513.95	66,486.05

Con los datos ya calculados, procederemos a efectuar la contabilización de acuerdo con lo establecido en los párrafos 22 al 28 de la NIIF 16:

----- X -----			
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		353,513.95	
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3222 Edificaciones	353,513.95		
37 Activo diferido		66,486.05	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	66,486.05		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			420,000.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	420,000.00		
x/x Por el reconocimiento del activo por derecho de uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato.			
----- X -----			
67 Gastos financieros		2,062.16	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732 Contratos de arrendamiento financiero	2,062.16		

CONTADORES & EMPRESAS

37 Activo diferido			2,062.16
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	2,062.16		
x/x Por el devengue de los intereses del primer mes.			
----- X -----			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,260.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	1,260.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,260.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,260.00		
x/x Por el registro de la factura emitida por Strong S.A. correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- X -----			
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones		5,891.90	
681 Depreciación			
6812 Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inversiones inmobiliarias			
68121 Edificaciones	5,891.90		
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			5,891.90
391 Depreciación acumulada			
3912 Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39121 Inversiones inmobiliarias - Edificaciones	5,891.90		
x/x Por el registro de la depreciación mensual.			
----- X -----			

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 47 al 50 de la NIIF 16, procederemos a efectuar su adecuada presentación en el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados:

Vevaliah S.A.			
Estado de Situación Financiera			
Al 31 de diciembre del 20XX			
(Expresado en Soles)			
Activos		Pasivos	
Activos corrientes		Pasivos corrientes	
Caja y bancos	16,000.00	Pasivos por arrendamientos	84,000.00
Total activos corrientes	16,000.00	Total pasivos corrientes	84,000.00
Activos no corrientes		Pasivos no corrientes	
Activos por derecho de uso	353,513.95	Pasivos por arrendamientos	252,000.00
Depreciación acumulada	-70,702.79	Total pasivos no corrientes	252,000.00
Activos diferidos	43,678.59	Total pasivos	336,000.00
Total activos no corrientes	326,489.75	Patrimonio	
		Capital social	100,000.00
		Pérdida del ejercicio	-93,510.25
		Total patrimonio	6,489.75
Total activos	342,489.75	Total pasivos y patrimonio	342,489.75

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

Para el Estado de Situación Financiera, deberá entenderse que ha transcurrido el primer periodo del arrendamiento en el que se ha reconocido en la parte de los activos no corrientes de Vevaliah S.A. el activo por derecho de uso; asimismo, este se ha depreciado por un importe de S/ 70,702.79 correspondiente al importe del activo por derecho de uso dividido entre 5 años que es el plazo del arrendamiento considerado, dado que Vevaliah S.A. no tenía la razonable certeza de ejecutar la opción de ampliar el plazo del arrendamiento.

En ese mismo orden de ideas, los intereses devengados en el primer periodo ascienden a S/ 22,807.46, monto que se ha obtenido de la suma de los intereses devengados mensualmente durante el primer año en nuestro cuadro de amortización, el que deducido del importe del componente “Activos diferidos” resulta el importe de S/ 43,678.59

En cuanto a los pasivos, debemos indicar que al haber transcurrido el primer periodo del arrendamiento, Vevaliah S.A. ha cancelado las doce primeras cuotas, quedando pendiente de pago un importe de S/ 336,000, el cual, al revisarse su convertibilidad a efectivo, corresponderá incluir S/ 84,000 a la parte corriente del pasivo y la diferencia a la parte no corriente.

Para finalizar, debe tenerse presente que los intereses devengados y la depreciación acumulada en el ejercicio se han contabilizado en gastos del ejercicio, lo cual en nuestro Estado de Situación Financiera aparecerá como una pérdida del ejercicio, mientras que se presentará como sigue en el Estado de Resultados:

Vevaliah S.A.	
Estado de Resultados por Función	
Por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX	
(Expresado en Soles)	
Ventas	-
Costo de ventas	-
Utilidad bruta	-
Gastos de ventas	-
Gastos de administración	-70,702.79
Utilidad operativa	-70,702.79
Ingresos financieros	-
Gastos financieros	-22,807.46
Resultado antes de participaciones e Impuesto a la Renta	-93,510.25
Impuesto a la Renta	-
Utilidad (pérdida) neta del ejercicio	-93,510.25

Caso práctico 6: medición del arrendatario con la tasa de interés implícita en el arrendamiento

La empresa de servicios Anhigaka S.A.C. dedicada a prestación de servicios de ingeniería toma en arrendamiento de su proveedor Luenfragaka S.A. una oficina para la prestación de sus servicios bajo las siguientes condiciones:

CONTADORES & EMPRESAS

- El plazo del arrendamiento : 5 años.
- El pago mensual : S/ 15,000 (no incluye IGV).
- Luenfragaka S.A. indica en el contrato que si Anhigaka S.A.C. decide pagar por adelantado, le concederá una tasa de descuento del 10 % anual.
- Queda estipulado en el contrato que Anhigaka S.A.C. no tiene la opción de terminar el contrato antes de su vencimiento.
- Anhigaka S.A.C. tiene la opción de ampliar el plazo del arrendamiento por un periodo de 5 años más; sin embargo, Anhigaka S.A.C. no tiene la certeza razonable de ejercer esta opción.

Solución:

De acuerdo con los datos proporcionados, Anhigaka S.A.C. ha determinado la tasa de interés implícita del arrendamiento en 10 % anual, asimismo, al no haber certeza razonable de ejercer la opción de ampliar el plazo del arrendamiento, su plazo queda determinado en 5 años:

Plazo en años	Alquiler mensual	Desembolsos proyectados	Tasa de interés implícita
5	15,000	900,000	10 %
	Total	900,000	

Así, si optáramos por utilizar Microsoft Excel para la determinación del valor presente, tendremos que utilizar la función "VA" de la siguiente manera:

Argumentos de función

VA

Tasa 10%/12 = 0.008333333

Nper 5*12 = 60

Pago 15000 = 15000

Vf = número

Tipo = número

= -705980.5354

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

Pago es el pago efectuado en cada período y no puede cambiar durante la vigencia de la inversión.

Resultado de la fórmula = 705,980.54

[Ayuda sobre esta función](#)

En donde la tasa de interés implícita anual del 10 % la dividiremos entre doce, ya que deseamos hallar el valor actual de las cuotas mensuales de S/ 15,000 en un periodo de 60 meses, obteniendo así nuestro cuadro de amortización e intereses:

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
1	705,980.54	15,000.00	9,116.83	5,883.17
2	696,863.71	15,000.00	9,192.80	5,807.20
3	687,670.90	15,000.00	9,269.41	5,730.59
4	678,401.49	15,000.00	9,346.65	5,653.35
5	669,054.84	15,000.00	9,424.54	5,575.46
6	659,630.30	15,000.00	9,503.08	5,496.92
7	650,127.22	15,000.00	9,582.27	5,417.73
8	640,544.94	15,000.00	9,662.13	5,337.87
9	630,882.82	15,000.00	9,742.64	5,257.36
10	621,140.18	15,000.00	9,823.83	5,176.17
11	611,316.34	15,000.00	9,905.70	5,094.30
12	601,410.65	15,000.00	9,988.24	5,011.76
13	591,422.40	15,000.00	10,071.48	4,928.52
14	581,350.92	15,000.00	10,155.41	4,844.59
15	571,195.51	15,000.00	10,240.04	4,759.96
16	560,955.47	15,000.00	10,325.37	4,674.63
17	550,630.10	15,000.00	10,411.42	4,588.58
18	540,218.69	15,000.00	10,498.18	4,501.82
19	529,720.51	15,000.00	10,585.66	4,414.34
20	519,134.85	15,000.00	10,673.88	4,326.12
21	508,460.97	15,000.00	10,762.83	4,237.17
22	497,698.15	15,000.00	10,852.52	4,147.48
23	486,845.63	15,000.00	10,942.95	4,057.05
24	475,902.68	15,000.00	11,034.14	3,965.86
25	464,868.53	15,000.00	11,126.10	3,873.90
26	453,742.44	15,000.00	11,218.81	3,781.19
27	442,523.63	15,000.00	11,312.30	3,687.70
28	431,211.32	15,000.00	11,406.57	3,593.43
29	419,804.75	15,000.00	11,501.63	3,498.37
30	408,303.12	15,000.00	11,597.47	3,402.53
31	396,705.65	15,000.00	11,694.12	3,305.88
32	385,011.53	15,000.00	11,791.57	3,208.43

CONTADORES & EMPRESAS

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
33	373,219.96	15,000.00	11,889.83	3,110.17
34	361,330.12	15,000.00	11,988.92	3,011.08
35	349,341.21	15,000.00	12,088.82	2,911.18
36	337,252.39	15,000.00	12,189.56	2,810.44
37	325,062.82	15,000.00	12,291.14	2,708.86
38	312,771.68	15,000.00	12,393.57	2,606.43
39	300,378.11	15,000.00	12,496.85	2,503.15
40	287,881.26	15,000.00	12,600.99	2,399.01
41	275,280.27	15,000.00	12,706.00	2,294.00
42	262,574.27	15,000.00	12,811.88	2,188.12
43	249,762.39	15,000.00	12,918.65	2,081.35
44	236,843.75	15,000.00	13,026.30	1,973.70
45	223,817.44	15,000.00	13,134.85	1,865.15
46	210,682.59	15,000.00	13,244.31	1,755.69
47	197,438.28	15,000.00	13,354.68	1,645.32
48	184,083.60	15,000.00	13,465.97	1,534.03
49	170,617.63	15,000.00	13,578.19	1,421.81
50	157,039.44	15,000.00	13,691.34	1,308.66
51	143,348.10	15,000.00	13,805.43	1,194.57
52	129,542.67	15,000.00	13,920.48	1,079.52
53	115,622.19	15,000.00	14,036.48	963.52
54	101,585.71	15,000.00	14,153.45	846.55
55	87,432.26	15,000.00	14,271.40	728.60
56	73,160.86	15,000.00	14,390.33	609.67
57	58,770.53	15,000.00	14,510.25	489.75
58	44,260.29	15,000.00	14,631.16	368.84
59	29,629.12	15,000.00	14,753.09	246.91
60	14,876.03	15,000.00	14,876.03	123.97
	TOTALES	900,000.00	705,980.54	194,019.46

Con los datos ya calculados, procedemos a efectuar los registros correspondientes:

----- x -----			
32	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	705,980.54	
322	Inmuebles, maquinaria y equipo		

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

3222	Edificaciones	705,980.54		
37	Activo diferido		194,019.46	
373	Intereses diferidos			
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros	194,019.46		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			900,000.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	900,000.00		
x/x	Por el reconocimiento del activo por derecho de uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato.			
----- X -----				
67	Gastos financieros		5,883.17	
673	Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732	Contratos de arrendamiento financiero	5,883.17		
37	Activo diferido			5,883.17
373	Intereses diferidos			
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros	5,883.17		
x/x	Por el devengue de los intereses del primer mes.			
----- X -----				
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		2,700.00	
401	Gobierno central			
4011	Impuesto general a las ventas			
40111	IGV - Cuenta propia	2,700.00		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			2,700.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	2,700.00		
x/x	Por el registro de la factura emitida correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- X -----				
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones		11,766.34	
681	Depreciación			
6812	Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inversiones inmobiliarias			
68121	Edificaciones	11,766.34		
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			11,766.34
391	Depreciación acumulada			
3912	Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39121	Inversiones inmobiliarias - Edificaciones	11,766.34		
x/x	Por el registro de la depreciación mensual.			
----- X -----				

Caso práctico 7: contabilización de un arrendamiento a corto plazo y su presentación en estados financieros

La firma de contadores Sebastián Consultores y Asociados S.C.R.L. alquila de su proveedor Marche S.A.A. un automóvil para uso de gestiones de representación del área de ventas de su empresa bajo las siguientes condiciones:

- Plazo del contrato de arrendamiento : 9 meses
- Cuota mensual adelantada : S/ 1,100 (no incluye IGV)

CONTADORES & EMPRESAS

- Sebastián Consultores y Asociados S.C.R.L. alquila el automóvil solo por este periodo de tiempo, dado que se encuentra en campaña de ventas, por lo que no ampliará el plazo del arrendamiento.

Solución:

Al tratarse de un arrendamiento de corto plazo, Sebastián Consultores y Asociados S.C.R.L. ha optado por aplicar lo prescrito en los párrafos 5 al 8 de la NIIF 16, reconociéndose el gasto de manera lineal a lo largo del arrendamiento, de la siguiente manera:

Mes	Cuota mensual
1	1,100.00
2	1,100.00
3	1,100.00
4	1,100.00
5	1,100.00
6	1,100.00
7	1,100.00
8	1,100.00
9	1,100.00
Total	9,900.00

Por lo que su registro contable será como sigue:

----- x -----			
18 Servicios y otros contratados por anticipado		9,900.00	
183 Alquileres			
1833 Automóviles para actividades de representación	9,900.00		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,782.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	1,782.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			11,682.00
469 Otras cuentas por pagar diversas			
4693 Alquileres de corto plazo	11,682.00		
x/x Por el alquiler de un automóvil para actividades de representación.			
----- x -----			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		11,682.00	
469 Otras cuentas por pagar diversas			
4693 Alquileres de corto plazo	11,682.00		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			11,682.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas	11,682.00		
x/x Por el pago del alquiler.			
----- x -----			
63 Gastos de servicios prestados por terceros		1,100.00	
637 Publicidad, publicaciones, relaciones públicas			
6373 Relaciones públicas	1,100.00		
18 Servicios y otros contratados por anticipado			1,100.00

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

183	Alquileres			
1833	Automóviles para actividades de representación	1,100.00		
x/x	Por el devengue del gasto del primer mes.			
----- x -----				
95	Gastos de ventas		1,100.00	
951	Gastos de ventas	1,100.00		
79	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos			1,100.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos	1,100.00		
x/x	Por el destino de los gastos por alquiler de vehículo.			
----- x -----				

Caso práctico 8: contabilización de un arrendamiento con desembolso de costos directos iniciales

La empresa de servicios de seguridad Delegada Rous S.A.C. celebra un contrato de arrendamiento de un local destinado a llevar a cabo sus actividades administrativas con su proveedor Gosha S.A.A., con las siguientes condiciones:

- Delegada Rous S.A.C. incurre en costos directos iniciales de S/ 20,000.
- Los pagos de arrendamiento mensual son de S/ 10,000.
- El plazo del arrendamiento es de 5 años.
- Existe la opción de ampliar el arrendamiento 3 años más.
- A partir del sexto año el pago del arrendamiento mensual aumentará a S/ 15,000 si se decidiera ejercer la opción de ampliarlo.
- La tasa implícita del arrendamiento no podía determinarse con facilidad, por lo que se recurrió a la tasa incremental del arrendador del 5 % anual.
- Delegada Rous S.A.C. en la fecha de inicio del arrendamiento no cree que exista razonable certeza de ejercer la opción de extender el arrendamiento.

Solución:

Para la medición inicial de un activo por derecho de uso Delegada Rous S.A.C. deberá medirlo al costo, el cual, de acuerdo con el literal c) del párrafo 24 de la NIIF 16, incluirá los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario, así como los pagos por arrendamiento al valor presente, de este modo, los desembolsos proyectados deberán traerse al valor presente teniendo en cuenta la tasa incremental señalada en el caso:

CONTRATOS	PLAZO	ALQUILER MENSUAL	DESEMBOLSOS PROYECTADOS	TASA DE INTERÉS INCREMENTAL
Primer contrato	5 años	10,000	600,000	5 %
		TOTAL	600,000	

Asimismo, con los datos planteados, el cuadro de amortización, determinados los intereses y las cuotas mensuales, será el siguiente:

CONTADORES & EMPRESAS

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
1	529,907.06	10,000.00	7,792.05	2,207.95
2	522,115.01	10,000.00	7,824.52	2,175.48
3	514,290.49	10,000.00	7,857.12	2,142.88
4	506,433.37	10,000.00	7,889.86	2,110.14
5	498,543.50	10,000.00	7,922.74	2,077.26
6	490,620.77	10,000.00	7,955.75	2,044.25
7	482,665.02	10,000.00	7,988.90	2,011.10
8	474,676.13	10,000.00	8,022.18	1,977.82
9	466,653.94	10,000.00	8,055.61	1,944.39
10	458,598.34	10,000.00	8,089.17	1,910.83
11	450,509.16	10,000.00	8,122.88	1,877.12
12	442,386.28	10,000.00	8,156.72	1,843.28
13	434,229.56	10,000.00	8,190.71	1,809.29
14	426,038.85	10,000.00	8,224.84	1,775.16
15	417,814.01	10,000.00	8,259.11	1,740.89
16	409,554.90	10,000.00	8,293.52	1,706.48
17	401,261.38	10,000.00	8,328.08	1,671.92
18	392,933.30	10,000.00	8,362.78	1,637.22
19	384,570.53	10,000.00	8,397.62	1,602.38
20	376,172.90	10,000.00	8,432.61	1,567.39
21	367,740.29	10,000.00	8,467.75	1,532.25
22	359,272.54	10,000.00	8,503.03	1,496.97
23	350,769.51	10,000.00	8,538.46	1,461.54
24	342,231.05	10,000.00	8,574.04	1,425.96
25	333,657.01	10,000.00	8,609.76	1,390.24
26	325,047.25	10,000.00	8,645.64	1,354.36
27	316,401.61	10,000.00	8,681.66	1,318.34
28	307,719.95	10,000.00	8,717.83	1,282.17
29	299,002.12	10,000.00	8,754.16	1,245.84
30	290,247.96	10,000.00	8,790.63	1,209.37
31	281,457.33	10,000.00	8,827.26	1,172.74
32	272,630.07	10,000.00	8,864.04	1,135.96

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortización	Intereses
33	263,766.03	10,000.00	8,900.97	1,099.03
34	254,865.05	10,000.00	8,938.06	1,061.94
35	245,926.99	10,000.00	8,975.30	1,024.70
36	236,951.69	10,000.00	9,012.70	987.30
37	227,938.98	10,000.00	9,050.25	949.75
38	218,888.73	10,000.00	9,087.96	912.04
39	209,800.77	10,000.00	9,125.83	874.17
40	200,674.94	10,000.00	9,163.85	836.15
41	191,511.08	10,000.00	9,202.04	797.96
42	182,309.04	10,000.00	9,240.38	759.62
43	173,068.67	10,000.00	9,278.88	721.12
44	163,789.78	10,000.00	9,317.54	682.46
45	154,472.24	10,000.00	9,356.37	643.63
46	145,115.88	10,000.00	9,395.35	604.65
47	135,720.53	10,000.00	9,434.50	565.50
48	126,286.03	10,000.00	9,473.81	526.19
49	116,812.22	10,000.00	9,513.28	486.72
50	107,298.94	10,000.00	9,552.92	447.08
51	97,746.02	10,000.00	9,592.72	407.28
52	88,153.29	10,000.00	9,632.69	367.31
53	78,520.60	10,000.00	9,672.83	327.17
54	68,847.77	10,000.00	9,713.13	286.87
55	59,134.63	10,000.00	9,753.61	246.39
56	49,381.03	10,000.00	9,794.25	205.75
57	39,586.78	10,000.00	9,835.06	164.94
58	29,751.73	10,000.00	9,876.03	123.97
59	19,875.69	10,000.00	9,917.18	82.82
60	9,958.51	10,000.00	9,958.51	41.49
	Totales	600,000.00	529,907.06	70,092.94

De acuerdo con esta medición inicial del activo por derecho de uso, los saldos a contabilizar serían los siguientes:

CONTADORES & EMPRESAS

Conceptos	S/
Valor actual	529,907.06
Costos directos iniciales incurridos	20,000.00
Total costo del activo por derecho de uso	549,907.06

Por lo que los asientos contables por el reconocimiento y la medición del activo por derecho de uso, los intereses por devengar y el pasivo por arrendamiento serían los siguientes:

----- X -----			
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		549,907.06	
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3222 Edificaciones	549,907.06		
37 Activo diferido		70,092.94	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	70,092.94		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			620,000.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	620,000.00		
x/x Por el reconocimiento del activo por derecho de uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato.			
----- X -----			

Asimismo, durante el periodo se reconocerán los gastos por intereses devengados y depreciación y el pago de las cuotas:

----- X -----			
67 Gastos financieros		2,207.95	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732 Contratos de arrendamiento financiero	2,207.95		
37 Activo diferido			2,207.95
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	2,207.95		
x/x Por el devengue de los intereses del primer mes.			
----- X -----			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,800.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	1,800.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,800.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,800.00		
x/x Por el registro de la factura emitida correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- X -----			
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones		9,165.12	
681 Depreciación			
6812 Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inversiones inmobiliarias			
68121 Edificaciones	9,165.12		
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			9,165.12
391 Depreciación acumulada			

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

3912	Activos adquiridos en arrendamiento financiero		
39121	Inversiones inmobiliarias - Edificaciones	9,165.12	
x/x	Por el registro de la depreciación mensual.		
----- x -----			

Caso práctico 9: contabilización de un arrendamiento con terminación del plazo del arrendamiento

La empresa Juntos S.A.A., dedicada a prestar servicios de fabricación por encargo, tiene como objetivo ampliar sus actividades, motivo por el que toma en arrendamiento de su proveedor Familia S.A.C. un bombo mezclador, celebrándose así un contrato por arrendamiento operativo con las siguientes condiciones:

- Plazo del contrato de arrendamiento : 4 años.
- Pago mensual : S/ 12,000 (no incluye IGV).
- No hay probabilidad de transferencia del bien al final del contrato, mas sí existe una cláusula que indica que el contrato podrá renovarse por un periodo más.
- El tiempo de vida útil estimado del activo es de 10 años.
- Juntos S.A.A. consulta a Familia S.A.C. si existiría algún tipo de descuento en caso optara por pagar por adelantado el arrendamiento por los 4 años, por lo que Familia S.A.C. establece en el contrato de arrendamiento que si la empresa adelantase el pago del alquiler por los 3 años, tendría un descuento de 8 % anual; además, señala que elevaría dicha tasa de descuento a 9 % anual en caso se renovara el contrato una segunda vez y se pagase al inicio de su renovación los 4 años por adelantado.
- Queda estipulado en el contrato celebrado que Juntos S.A.A. no tiene la opción de terminar el contrato antes de su vencimiento.

Juntos S.A.A. al inicio del contrato estima renovar el contrato al finalizar este, quedando abierta esta posibilidad en el propio contrato; sin embargo, tras 2 años y medio (30 meses) de la ejecución del primer contrato de arrendamiento, Familia S.A.C. comunica a Juntos S.A.A. que no podrá renovarles el contrato, ya que ha decidido vender la maquinaria a un tercero, resolviendo el contrato.

Solución:

La NIIF 16 nos señala que los arrendamientos, sean operativos o financieros, deberán considerarse dentro del Estado de Situación Financiera, dado que son activos por derecho de uso, así se calculará en primer lugar el importe, total que se desembolsará por el arrendamiento operativo, así como el tiempo de vida útil por el que Juntos S.A.A. depreciará la maquinaria.

Asimismo, para determinar el plazo del arrendamiento, se deberá tener en cuenta los párrafos 18 al 21 de la NIIF 16, de lo anterior, se tiene lo siguiente:

CONTADORES & EMPRESAS

CONTRATOS	PLAZO	ALQUILER MENSUAL	DESEMBOLSOS PROYECTADOS	TASA DE INTERÉS IMPLÍCITA
Primer contrato	4 años (1)	12,000	576,000	8 %
Segundo contrato	4 años (2)	12,000	576,000	9 %
		Total	1,152,000	

De los datos que se enuncian, calcularemos el valor actual, se debe tener en cuenta que se deberá calcular el valor actual de ambos contratos:

$$\text{Valor actual} = \frac{\text{Capital}}{(1 + \text{tasa de interés})^n}$$

$$\text{Valor actual(1)} = \frac{12,000.00}{(1 + 0.08/12)^1} + \frac{12,000.00}{(1 + 0.08/12)^2} + \frac{12,000.00}{(1 + 0.08/12)^3} + \dots + \frac{12,000.00}{(1 + 0.08/12)^{48}}$$

$$\text{Valor actual(1)} = 491,542.96$$

Así también actualizaremos el valor del segundo contrato:

Valor actual(2) = 482,217.38; el cual es el valor actual de los flujos al principio del segundo periodo, monto que deberá ser llevado al principio del contrato teniendo en cuenta la primera tasa para tal efecto:

$$\text{Valor actual} = \frac{482,217.38}{(1 + 0.08/12)^{48}} = 350,533.74$$

De acuerdo con los cálculos realizados, procedemos a elaborar nuestra tabla de amortización, teniendo en cuenta el valor actual de ambos contratos:

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO					CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés	Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés
1	842,076.70	12,000.00	6,386.16	5,613.84	49	482,217.38	12,000.00	8,383.37	3,616.63
2	835,690.54	12,000.00	6,428.73	5,571.27	50	473,834.01	12,000.00	8,446.24	3,553.76
3	829,261.81	12,000.00	6,471.59	5,528.41	51	465,387.77	12,000.00	8,509.59	3,490.41
4	822,790.22	12,000.00	6,514.73	5,485.27	52	456,878.18	12,000.00	8,573.41	3,426.59
5	816,275.49	12,000.00	6,558.16	5,441.84	53	448,304.76	12,000.00	8,637.71	3,362.29
6	809,717.33	12,000.00	6,601.88	5,398.12	54	439,667.05	12,000.00	8,702.50	3,297.50
7	803,115.44	12,000.00	6,645.90	5,354.10	55	430,964.55	12,000.00	8,767.77	3,232.23
8	796,469.55	12,000.00	6,690.20	5,309.80	56	422,196.79	12,000.00	8,833.52	3,166.48
9	789,779.34	12,000.00	6,734.80	5,265.20	57	413,363.26	12,000.00	8,899.78	3,100.22
10	783,044.54	12,000.00	6,779.70	5,220.30	58	404,463.49	12,000.00	8,966.52	3,033.48
11	776,264.83	12,000.00	6,824.90	5,175.10	59	395,496.96	12,000.00	9,033.77	2,966.23
12	769,439.93	12,000.00	6,870.40	5,129.60	60	386,463.19	12,000.00	9,101.53	2,898.47
13	762,569.53	12,000.00	6,916.20	5,083.80	61	377,361.66	12,000.00	9,169.79	2,830.21

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO					CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés	Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés
14	755,653.33	12,000.00	6,962.31	5,037.69	62	368,191.88	12,000.00	9,238.56	2,761.44
15	748,691.02	12,000.00	7,008.73	4,991.27	63	358,953.31	12,000.00	9,307.85	2,692.15
16	741,682.29	12,000.00	7,055.45	4,944.55	64	349,645.46	12,000.00	9,377.66	2,622.34
17	734,626.84	12,000.00	7,102.49	4,897.51	65	340,267.81	12,000.00	9,447.99	2,552.01
18	727,524.35	12,000.00	7,149.84	4,850.16	66	330,819.81	12,000.00	9,518.85	2,481.15
19	720,374.52	12,000.00	7,197.50	4,802.50	67	321,300.96	12,000.00	9,590.24	2,409.76
20	713,177.01	12,000.00	7,245.49	4,754.51	68	311,710.72	12,000.00	9,662.17	2,337.83
21	705,931.53	12,000.00	7,293.79	4,706.21	69	302,048.55	12,000.00	9,734.64	2,265.36
22	698,637.74	12,000.00	7,342.42	4,657.58	70	292,313.91	12,000.00	9,807.65	2,192.35
23	691,295.32	12,000.00	7,391.36	4,608.64	71	282,506.27	12,000.00	9,881.20	2,118.80
24	683,903.96	12,000.00	7,440.64	4,559.36	72	272,625.07	12,000.00	9,955.31	2,044.69
25	676,463.32	12,000.00	7,490.24	4,509.76	73	262,669.75	12,000.00	10,029.98	1,970.02
26	668,973.07	12,000.00	7,540.18	4,459.82	74	252,639.78	12,000.00	10,105.20	1,894.80
27	661,432.89	12,000.00	7,590.45	4,409.55	75	242,534.58	12,000.00	10,180.99	1,819.01
28	653,842.44	12,000.00	7,641.05	4,358.95	76	232,353.58	12,000.00	10,257.35	1,742.65
29	646,201.39	12,000.00	7,691.99	4,308.01	77	222,096.24	12,000.00	10,334.28	1,665.72
30	638,509.40	12,000.00	7,743.27	4,256.73	78	211,761.96	12,000.00	10,411.79	1,588.21
31	630,766.13	12,000.00	7,794.89	4,205.11	79	201,350.17	12,000.00	10,489.87	1,510.13
32	622,971.24	12,000.00	7,846.86	4,153.14	80	190,860.30	12,000.00	10,568.55	1,431.45
33	615,124.38	12,000.00	7,899.17	4,100.83	81	180,291.75	12,000.00	10,647.81	1,352.19
34	607,225.21	12,000.00	7,951.83	4,048.17	82	169,643.94	12,000.00	10,727.67	1,272.33
35	599,273.38	12,000.00	8,004.84	3,995.16	83	158,916.27	12,000.00	10,808.13	1,191.87
36	591,268.54	12,000.00	8,058.21	3,941.79	84	148,108.14	12,000.00	10,889.19	1,110.81
37	583,210.33	12,000.00	8,111.93	3,888.07	85	137,218.95	12,000.00	10,970.86	1,029.14
38	575,098.39	12,000.00	8,166.01	3,833.99	86	126,248.09	12,000.00	11,053.14	946.86
39	566,932.38	12,000.00	8,220.45	3,779.55	87	115,194.95	12,000.00	11,136.04	863.96
40	558,711.93	12,000.00	8,275.25	3,724.75	88	104,058.92	12,000.00	11,219.56	780.44
41	550,436.68	12,000.00	8,330.42	3,669.58	89	92,839.36	12,000.00	11,303.70	696.30
42	542,106.26	12,000.00	8,385.96	3,614.04	90	81,535.65	12,000.00	11,388.48	611.52
43	533,720.30	12,000.00	8,441.86	3,558.14	91	70,147.17	12,000.00	11,473.90	526.10
44	525,278.43	12,000.00	8,498.14	3,501.86	92	58,673.28	12,000.00	11,559.95	440.05
45	516,780.29	12,000.00	8,554.80	3,445.20	93	47,113.32	12,000.00	11,646.65	353.35
46	508,225.49	12,000.00	8,611.83	3,388.17	94	35,466.67	12,000.00	11,734.00	266.00
47	499,613.66	12,000.00	8,669.24	3,330.76	95	23,732.67	12,000.00	11,822.00	178.00

CONTADORES & EMPRESAS

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO					CONTRATO DE ARRENDAMIENTO				
Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés	Mes	Saldo	Cuota	Amortiz.	Interés
48	490,944.42	12,000.00	8,727.04	3,272.96	96	11,910.67	12,000.00	11,910.67	89.33
TOTALES		576,000.00	359,859.31	216,140.69	TOTALES		1,152,000.00	842,076.70	309,923.30

Tras los cálculos efectuados, procedemos a efectuar los registros contables:

----- x -----			
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		842,076.70	
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3223 Maquinarias y equipos de explotación	842,076.70		
37 Activo diferido		309,923.30	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	309,923.30		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,152,000.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,152,000.00		
x/x Por el reconocimiento del activo en uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato y la posterior renovación.			
----- x -----			
67 Gastos financieros		5,613.84	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732 Contratos de arrendamiento financiero	5,613.84		
37 Activo diferido			5,613.84
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	5,613.84		
x/x Por el devengue de los intereses del primer mes.			
----- x -----			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		2,160.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	2,160.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			2,160.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	2,160.00		
x/x Por el registro de la factura emitida por Familia S.A.C. correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- x -----			
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones		8,771.63	
681 Depreciación			
6813 Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inmuebles, maquinaria y equipo	8,771.63		
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			8,771.63
391 Depreciación acumulada			
3912 Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39123 Inmuebles, maquinaria y equipo - Maquinarias y equipos de explotación	8,771.63		
x/x Por el registro de la depreciación mensual.			
----- x -----			

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

De otro lado, al producirse la extinción del contrato como consecuencia de la decisión unilateral del arrendador, deberá darse de baja el activo por derecho de uso considerando lo siguiente:

PERIODO	DEPRECIACIÓN	INTERÉS
1	105,259.59	64,492.84
2	105,259.59	57,893.78
3	52,629.79	26,302.82
Total	263,148.97	148,689.44
	Por depreciar	Por devengar
	578,927.73	161,233.87

Así:

		----- X -----	
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados		263,148.97	
391 Depreciación acumulada			
3912 Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39123 Inmuebles, maquinaria y equipo - Maquinarias y equipos de explotación	263,148.97		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		792,000.00	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	792,000.00		
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero			842,076.70
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3223 Maquinarias y equipos de explotación	842,076.70		
37 Activo diferido			161,233.87
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	161,233.87		
75 Otros ingresos de gestión			51,838.41
759 Otros ingresos de gestión	51,838.41		
x/x Por el extorno del valor del activo y pasivo por la no renovación de contrato.			
		----- X -----	

Caso práctico 10: arrendamiento con servicios incluidos sobre el bien arrendado, costos directos iniciales y tasa incremental del arrendador

La empresa Taiki S.A.C., dedicada a brindar servicios de movilidad tipo taxi, celebra un contrato de arrendamiento no cancelable con la empresa Kuroi S.R.L. de una flota de 10 vehículos durante 3 años. Por lo cual pagará una cuota mensual de S/ 20,000 que incluye el seguro y las revisiones de mantenimiento periódico, cuyo valor es de S/ 1,000 y S/ 500 mensuales, respectivamente. Hay gastos de transporte de los vehículos desde las instalaciones de Kuroi S.R.L. hasta las de Taiki S.A.C. por S/ 3,000 que son asumidos por Taiki S.A.C.

CONTADORES & EMPRESAS

Queda establecido en el contrato que el arrendador se compromete a sustituir un vehículo si este no se encuentra operativo. Dado el perfil de riesgo del arrendatario, la tasa de interés incremental es del 4 % anual.

Solución:

Como se puede observar, si bien Kuroi S.R.L. ha establecido dentro de las cuotas por arrendamiento un pago por mantenimiento periódico, así como disponer de la sustitución del activo si es que este se encontrara inoperativo, de acuerdo con el párrafo B18 del apéndice B de la NIIF 16, ello no afecta que Taiki S.A.C. pueda controlar y dirigir el activo, el cual está plenamente identificado en el contrato.

Asimismo, este contrato se diferencia de un contrato de prestación de servicios toda vez que es Taiki S.A.C. es quien explota el bien arrendado.

Para el reconocimiento de los valores a contabilizar, debemos tener en cuenta lo prescrito en el párrafo 24 de la NIIF 16, al momento de medir el valor del activo por derecho de uso, separando aquellos desembolsos que corresponden a servicios, así:

Cuota mensual	20,000
Seguro y mantenimiento	1,500
Arrendamiento mensual	18,500

Asimismo, determinamos nuestro cuadro de amortización e intereses utilizando la tasa incremental del arrendador de acuerdo con los datos recogidos del caso:

PLAZO EN AÑOS	ALQUILER MENSUAL	DESEMBOLSOS PROYECTADOS	TASA DE INTERÉS INCREMENTAL
3	18,500.00	666,000	4 %
	TOTAL	360,000	

MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZACIÓN	INTERESES
1	626,609.18	18,500.00	16,411.30	2,088.70
2	610,197.88	18,500.00	16,466.01	2,033.99
3	593,731.87	18,500.00	16,520.89	1,979.11
4	577,210.98	18,500.00	16,575.96	1,924.04
5	560,635.01	18,500.00	16,631.22	1,868.78
6	544,003.80	18,500.00	16,686.65	1,813.35
7	527,317.14	18,500.00	16,742.28	1,757.72
8	510,574.86	18,500.00	16,798.08	1,701.92
9	493,776.78	18,500.00	16,854.08	1,645.92
10	476,922.70	18,500.00	16,910.26	1,589.74
11	460,012.45	18,500.00	16,966.63	1,533.37
12	443,045.82	18,500.00	17,023.18	1,476.82

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZACIÓN	INTERESES
13	426,022.64	18,500.00	17,079.92	1,420.08
14	408,942.72	18,500.00	17,136.86	1,363.14
15	391,805.86	18,500.00	17,193.98	1,306.02
16	374,611.88	18,500.00	17,251.29	1,248.71
17	357,360.58	18,500.00	17,308.80	1,191.20
18	340,051.79	18,500.00	17,366.49	1,133.51
19	322,685.29	18,500.00	17,424.38	1,075.62
20	305,260.91	18,500.00	17,482.46	1,017.54
21	287,778.45	18,500.00	17,540.74	959.26
22	270,237.71	18,500.00	17,599.21	900.79
23	252,638.50	18,500.00	17,657.87	842.13
24	234,980.63	18,500.00	17,716.73	783.27
25	217,263.90	18,500.00	17,775.79	724.21
26	199,488.11	18,500.00	17,835.04	664.96
27	181,653.07	18,500.00	17,894.49	605.51
28	163,758.58	18,500.00	17,954.14	545.86
29	145,804.44	18,500.00	18,013.99	486.01
30	127,790.46	18,500.00	18,074.03	425.97
31	109,716.43	18,500.00	18,134.28	365.72
32	91,582.15	18,500.00	18,194.73	305.27
33	73,387.42	18,500.00	18,255.38	244.62
34	55,132.05	18,500.00	18,316.23	183.77
35	36,815.82	18,500.00	18,377.28	122.72
36	18,438.54	18,500.00	18,438.54	61.46
TOTALES		666,000.00	626,609.18	39,390.82

Para hallar el valor a reconocer del activo tendremos en cuenta los costos directos iniciales:

Valor actual de las cuotas de arrendamiento	626,609.18
Costos directos iniciales asumidos	3,000.00
Costo del activo por derecho de uso	629,609.18

Así, los registros por el desembolso de los costos directos iniciales, la medición y el reconocimiento por el activo por derecho de uso serían los siguientes:

CONTADORES & EMPRESAS

----- X -----			
33 Inmuebles, maquinaria y equipo		3,000.00	
338 Unidades por recibir			
3382 Equipo de transporte	3,000.00		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		540.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	540.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			3,540.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	3,540.00		
x/x Por los desembolsos correspondientes al traslado de los automóviles desde las instalaciones del arrendador a las nuestras.			
----- X -----			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		3,540.00	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	3,540.00		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			3,540.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas	3,540.00		
x/x Por el pago del transporte de los vehículos a nuestras instalaciones.			
----- X -----			
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		629,609.18	
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3224 Equipo de transporte	629,609.18		
37 Activo diferido		39,390.82	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	39,390.82		
33 Inmuebles, maquinaria y equipo			3,000.00
338 Unidades por recibir			
3382 Equipo de transporte	3,000.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			666,000.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	666,000.00		
x/x Por el reconocimiento del activo por derecho de uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato.			
----- X -----			

Por otro lado, Taiki S.A.C. deberá reconocer en su contabilidad los gastos financieros devengados mes a mes, así como los gastos por los servicios de mantenimiento y el seguro, sin olvidar reconocer el IGV:

----- X -----			
67 Gastos financieros		2,088.70	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732 Contratos de arrendamiento financiero	2,088.70		
37 Activo diferido			2,088.70
373 Intereses diferidos			

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros	2,088.70		
x/x	Por el devengue de los intereses del primer mes.			
----- x -----				
63	Gastos de servicios prestados por terceros		500.00	
634	Mantenimiento y reparaciones			
6342	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	500.00		
65	Otros gastos de gestión		1,000.00	
651	Seguros	1,000.00		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		270.00	
401	Gobierno central			
4011	Impuesto general a las ventas			
40111	IGV - Cuenta propia	270.00		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,770.00
469	Otras cuentas por pagar diversas			
4693	Gastos vinculados a arrendamientos operativos	1,770.00		
x/x	Por los servicios recibidos en el mes.			
----- x -----				
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		3,330.00	
401	Gobierno central			
4011	Impuesto general a las ventas			
40111	IGV - Cuenta propia	3,330.00		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			3,330.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654	Inmuebles, maquinaria y equipo	3,330.00		
x/x	Por el registro de la factura emitida mensual correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- x -----				
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones		17,489.14	
681	Depreciación			
6813	Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inmuebles, maquinaria y equipo	17,489.14		
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			17,489.14
391	Depreciación acumulada			
3912	Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39123	Inmuebles, maquinaria y equipo - Maquinarias y equipos de explotación	17,489.14		
x/x	Por el registro de la depreciación mensual.			
----- x -----				

Caso práctico 11: contabilización de un arrendamiento con costos directos iniciales del arrendatario, incentivos, mejoras, servicios incluidos y cuota pagada por adelantado teniendo en cuenta la tasa implícita del arrendamiento

La empresa comercial Kireina S.R.L. arrienda el piso 12 de un edificio para instalar sus oficinas considerándose las siguientes variables:

- Celebra contrato con su proveedor Rutty S.A.C., por un periodo de 10 años.
- El contrato estipula que puede ampliarse el plazo del arrendamiento hasta por 10 años más, estableciéndose una cuota mensual de S/ 12,000 durante el periodo inicial

CONTADORES & EMPRESAS

y S/ 12,500 mensuales durante el periodo opcional, estas cuotas incluyen un costo de S/ 2,000 correspondiente a un seguro contra incendio del inmueble. Asimismo, se estipula que el arrendatario pagará las cuotas mensuales al inicio de cada mes, las cuales no incluyen IGV.

- Kireina S.R.L. deberá pagar S/ 25,000 al anterior inquilino que ocupa el piso y S/ 7,000 de comisión a un agente inmobiliario.
- Ruty S.A.C. queriendo incentivar a su cliente, se compromete a reembolsar al arrendatario la comisión inmobiliaria.
- Kireina S.R.L. ha realizado mejoras en el inmueble ascendentes a S/ 18,000, las cuales serán reembolsadas por el arrendador.
- Kireina S.R.L. determina que no existe razonable certeza de ampliar el plazo del arrendamiento, por lo que determina el periodo del arrendamiento en 10 años.
- La tasa implícita de arrendamiento es 8 % anual.
- La vida útil del activo es de 50 años.

Solución:

Kireina S.R.L. establece el periodo del arrendamiento en 10 años basándose en los párrafos 18 y 19 de la NIIF 16, determinando que no hay razonable certeza de ampliar el plazo. Asimismo, el primer paso a seguir sería el de determinar la cuota mensual de arrendamiento a pagar:

Cuota mensual	12,000
Seguro contra incendio	2,000
Arrendamiento mensual	10,000

Una vez determinada esta, debemos proyectarla por el plazo del arrendamiento a fin de determinar el pasivo y su composición:

ARRENDAMIENTO MENSUAL	DESEMBOLSOS PROYECTADOS POR ARRENDAMIENTO	CUOTAS MENSUALES DEL SEGURO	DESEMBOLSOS PROYECTADOS POR EL SEGURO	TASA DE INTERÉS IMPLÍCITA
10,000	1,190,000	2,000	238,000	8 %
TOTALES	1,190,000		238,000	

Los datos consignados en el cuadro anterior encuentran razón en que el enunciado señala que las cuotas se pagan al iniciar el mes, por lo que debe considerarse que se ha pagado ya la primera cuota; asimismo, al momento de determinar el valor presente, para la determinación del valor del activo subyacente de acuerdo con los párrafos 22, 23 y 24, si es que se utiliza Microsoft Excel para determinarlo, deberá determinarse este teniendo en cuenta un periodo de 10 años menos un mes (el número de periodos "Nper" se encuentra en meses), dado que, como se ha explicado, la primera cuota se ha pagado por adelantado y por lo tanto no deberá actualizarse, así:

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

Argumentos de función

VA

Tasa 8%/12 = 0.006666667

Nper 119 = 119

Pago 10000 = 10000

Vf = número

Tipo = número

= -819709.5743

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

Pago es el pago efectuado en cada período y no puede cambiar durante la vigencia de la inversión.

Resultado de la fórmula = 819,709.57

[Ayuda sobre esta función](#)

El importe de S/ 819,709.57 calculado formará parte de nuestro cuadro de amortización e intereses:

MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZ.	INTERÉS	MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZ.	INTERÉS
1	819,709.57	10,000.00	4,535.27	5,464.73	37	635,869.90	10,000.00	5,760.87	4,239.13
2	815,174.30	10,000.00	4,565.50	5,434.50	38	630,109.03	10,000.00	5,799.27	4,200.73
3	810,608.80	10,000.00	4,595.94	5,404.06	39	624,309.75	10,000.00	5,837.93	4,162.07
4	806,012.86	10,000.00	4,626.58	5,373.42	40	618,471.82	10,000.00	5,876.85	4,123.15
5	801,386.28	10,000.00	4,657.42	5,342.58	41	612,594.97	10,000.00	5,916.03	4,083.97
6	796,728.85	10,000.00	4,688.47	5,311.53	42	606,678.93	10,000.00	5,955.47	4,044.53
7	792,040.38	10,000.00	4,719.73	5,280.27	43	600,723.46	10,000.00	5,995.18	4,004.82
8	787,320.65	10,000.00	4,751.20	5,248.80	44	594,728.28	10,000.00	6,035.14	3,964.86
9	782,569.45	10,000.00	4,782.87	5,217.13	45	588,693.14	10,000.00	6,075.38	3,924.62
10	777,786.58	10,000.00	4,814.76	5,185.24	46	582,617.76	10,000.00	6,115.88	3,884.12
11	772,971.83	10,000.00	4,846.85	5,153.15	47	576,501.88	10,000.00	6,156.65	3,843.35
12	768,124.97	10,000.00	4,879.17	5,120.83	48	570,345.22	10,000.00	6,197.70	3,802.30
13	763,245.80	10,000.00	4,911.69	5,088.31	49	564,147.52	10,000.00	6,239.02	3,760.98
14	758,334.11	10,000.00	4,944.44	5,055.56	50	557,908.51	10,000.00	6,280.61	3,719.39
15	753,389.67	10,000.00	4,977.40	5,022.60	51	551,627.90	10,000.00	6,322.48	3,677.52
16	748,412.27	10,000.00	5,010.58	4,989.42	52	545,305.42	10,000.00	6,364.63	3,635.37

CONTADORES & EMPRESAS

17	743,401.68	10,000.00	5,043.99	4,956.01	53	538,940.79	10,000.00	6,407.06	3,592.94
18	738,357.69	10,000.00	5,077.62	4,922.38	54	532,533.72	10,000.00	6,449.78	3,550.22
19	733,280.08	10,000.00	5,111.47	4,888.53	55	526,083.95	10,000.00	6,492.77	3,507.23
20	728,168.61	10,000.00	5,145.54	4,854.46	56	519,591.17	10,000.00	6,536.06	3,463.94
21	723,023.07	10,000.00	5,179.85	4,820.15	57	513,055.12	10,000.00	6,579.63	3,420.37
22	717,843.22	10,000.00	5,214.38	4,785.62	58	506,475.48	10,000.00	6,623.50	3,376.50
23	712,628.85	10,000.00	5,249.14	4,750.86	59	499,851.99	10,000.00	6,667.65	3,332.35
24	707,379.70	10,000.00	5,284.14	4,715.86	60	493,184.33	10,000.00	6,712.10	3,287.90
25	702,095.57	10,000.00	5,319.36	4,680.64	61	486,472.23	10,000.00	6,756.85	3,243.15
26	696,776.21	10,000.00	5,354.83	4,645.17	62	479,715.38	10,000.00	6,801.90	3,198.10
27	691,421.38	10,000.00	5,390.52	4,609.48	63	472,913.48	10,000.00	6,847.24	3,152.76
28	686,030.86	10,000.00	5,426.46	4,573.54	64	466,066.24	10,000.00	6,892.89	3,107.11
29	680,604.40	10,000.00	5,462.64	4,537.36	65	459,173.34	10,000.00	6,938.84	3,061.16
30	675,141.76	10,000.00	5,499.05	4,500.95	66	452,234.50	10,000.00	6,985.10	3,014.90
31	669,642.70	10,000.00	5,535.72	4,464.28	67	445,249.40	10,000.00	7,031.67	2,968.33
32	664,106.99	10,000.00	5,572.62	4,427.38	68	438,217.73	10,000.00	7,078.55	2,921.45
33	658,534.37	10,000.00	5,609.77	4,390.23	69	431,139.18	10,000.00	7,125.74	2,874.26
34	652,924.60	10,000.00	5,647.17	4,352.83	70	424,013.44	10,000.00	7,173.24	2,826.76
35	647,277.43	10,000.00	5,684.82	4,315.18	71	416,840.19	10,000.00	7,221.07	2,778.93
36	641,592.61	10,000.00	5,722.72	4,277.28	72	409,619.13	10,000.00	7,269.21	2,730.79
TOTALES	360,000.00	183,839.68	176,160.32		TOTALES	720,000.00	417,359.65	302,640.35	

MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZ.	INTERÉS	MES	SALDO	CUOTA	AMORTIZ.	INTERÉS
73	402,349.92	10,000.00	7,317.67	2,682.33	109	105,724.20	10,000.00	9,295.17	704.83
74	395,032.26	10,000.00	7,366.45	2,633.55	110	96,429.03	10,000.00	9,357.14	642.86
75	387,665.80	10,000.00	7,415.56	2,584.44	111	87,071.89	10,000.00	9,419.52	580.48
76	380,250.24	10,000.00	7,465.00	2,535.00	112	77,652.37	10,000.00	9,482.32	517.68
77	372,785.25	10,000.00	7,514.77	2,485.23	113	68,170.05	10,000.00	9,545.53	454.47
78	365,270.48	10,000.00	7,564.86	2,435.14	114	58,624.52	10,000.00	9,609.17	390.83
79	357,705.62	10,000.00	7,615.30	2,384.70	115	49,015.35	10,000.00	9,673.23	326.77
80	350,090.32	10,000.00	7,666.06	2,333.94	116	39,342.12	10,000.00	9,737.72	262.28
81	342,424.26	10,000.00	7,717.17	2,282.83	117	29,604.40	10,000.00	9,802.64	197.36
82	334,707.08	10,000.00	7,768.62	2,231.38	118	19,801.76	10,000.00	9,867.99	132.01
83	326,938.47	10,000.00	7,820.41	2,179.59	119	9,933.77	10,000.00	9,933.77	66.23
84	319,118.06	10,000.00	7,872.55	2,127.45	TOTALES	1,190,000.00	819,709.57	370,290.43	
85	311,245.51	10,000.00	7,925.03	2,074.97					
86	303,320.48	10,000.00	7,977.86	2,022.14					

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

87	295,342.62	10,000.00	8,031.05	1,968.95				
88	287,311.57	10,000.00	8,084.59	1,915.41				
89	279,226.98	10,000.00	8,138.49	1,861.51				
90	271,088.49	10,000.00	8,192.74	1,807.26				
91	262,895.75	10,000.00	8,247.36	1,752.64				
92	254,648.38	10,000.00	8,302.34	1,697.66				
93	246,346.04	10,000.00	8,357.69	1,642.31				
94	237,988.35	10,000.00	8,413.41	1,586.59				
95	229,574.94	10,000.00	8,469.50	1,530.50				
96	221,105.44	10,000.00	8,525.96	1,474.04				
97	212,579.47	10,000.00	8,582.80	1,417.20				
98	203,996.67	10,000.00	8,640.02	1,359.98				
99	195,356.65	10,000.00	8,697.62	1,302.38				
100	186,659.02	10,000.00	8,755.61	1,244.39				
101	177,903.42	10,000.00	8,813.98	1,186.02				
102	169,089.44	10,000.00	8,872.74	1,127.26				
103	160,216.70	10,000.00	8,931.89	1,068.11				
104	151,284.81	10,000.00	8,991.43	1,008.57				
105	142,293.38	10,000.00	9,051.38	948.62				
106	133,242.00	10,000.00	9,111.72	888.28				
107	124,130.28	10,000.00	9,172.46	827.54				
108	114,957.82	10,000.00	9,233.61	766.39				
TOTALES	1,080,000.00		713,985.37	366,014.63				

Si bien hemos determinado el valor presente luego de determinar la cuota por arrendamiento, debemos recordar que, para el presente caso, dicho valor no es el único que constituye el valor del activo por derecho de uso, pues, de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 16, el costo estará conformado tal como sigue:

Valor actual de las cuotas de arrendamiento	819,709.57
Costos directos iniciales asumidos (S/ 25,000 + S/ 7,000)	32,000.00
Pagos efectuados	10,000.00
Incentivos del arrendador	7,000.00
Costo del activo por derecho de uso	854,709.57

Sobre el cuadro anterior, debemos tener en cuenta que, además de lo prescrito en el ya mencionado párrafo 24 de la NIIF 16, aquí no se incluyen las mejoras efectuadas, toda vez que estas están siendo desembolsadas en principio por el arrendatario, pero son reembolsadas por el arrendador.

En ese sentido, tras haber determinado el valor de la cuota, el plazo del arrendamiento y el valor del activo por derecho de uso, podemos ya determinar el importe por el que el activo se depreciará, así:

CONTADORES & EMPRESAS

PERIODO	VALOR EN LIBROS DEL ACTIVO POR DERECHO DE USO	DEPRECIACIÓN ANUAL
1	854,709.57	85,470.96
2	769,238.62	85,470.96
3	683,767.66	85,470.96
4	598,296.70	85,470.96
5	512,825.74	85,470.96
6	427,354.79	85,470.96
7	341,883.83	85,470.96
8	256,412.87	85,470.96
9	170,941.91	85,470.96
10	85,470.96	85,470.96

De todo lo anterior, los asientos contables al inicio del plazo del arrendamiento serán como siguen, considerando que, si bien se ha pagado la primera cuota del seguro por incendio al esta fecha, esta cobertura todavía no se ha llevado a cabo, debemos indicar que esa es la razón por la que a los servicios no se les calcula un valor actual, toda vez que estos no generan un beneficio a la empresa sino hasta que se reciben:

----- X -----			
32 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		854,709.57	
322 Inmuebles, maquinaria y equipo			
3222 Edificaciones	854,709.57		
37 Activo diferido		370,290.43	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros	370,290.43		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,225,000.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,225,000.00		
x/x Por el reconocimiento del activo por derecho de uso, intereses y pasivo por arrendamiento de acuerdo al contrato.			
----- X -----			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,800.00	
401 Gobierno central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia	1,800.00		
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,800.00
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,800.00		
x/x Por el registro de la factura emitida mensual correspondiente al primer mes de arrendamiento.			
----- X -----			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		11,800.00	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero	11,800.00		
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			11,800.00
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

1041	Cuentas corrientes operativas	11,800.00		
x/x	Por el pago de la primera cuota de arrendamiento.			
----- x -----				

Así, deberemos efectuar los asientos contables correspondientes al seguro, el devengo de intereses al final de mes, la depreciación mensual (que calcularemos dividiendo entre 12 el importe calculado en nuestro cuadro de depreciación) junto con el registro de la factura por la cuota mensual y su pago:

----- x -----				
65	Otros gastos de gestión		2,000.00	
651	Seguros	2,000.00		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		360.00	
401	Gobierno central			
4011	Impuesto general a las ventas			
40111	IGV - Cuenta propia	360.00		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			2,360.00
469	Otras cuentas por pagar diversas			
4693	Gastos vinculados a arrendamientos operativos	2,360.00		
x/x	Por los servicios recibidos en el mes.			
----- x -----				
67	Gastos financieros		5,464.73	
673	Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6732	Contratos de arrendamiento financiero	5,464.73		
37	Activo diferido			5,464.73
373	Intereses diferidos			
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros	5,464.73		
x/x	Por el devengo de los intereses del primer mes.			
----- x -----				
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones		7,122.58	
681	Depreciación			
6812	Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inversiones inmobiliarias			
68121	Edificaciones	7,122.58		
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			7,122.58
391	Depreciación acumulada			
3912	Activos adquiridos en arrendamiento financiero			
39121	Inversiones inmobiliarias - Edificaciones	7,122.58		
x/x	Por el registro de la depreciación mensual.			
----- x -----				
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		1,800.00	
401	Gobierno central			
4011	Impuesto general a las ventas			
40111	IGV - Cuenta propia	1,800.00		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros			1,800.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4653	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	1,800.00		
x/x	Por el registro de la factura emitida mensual correspondiente al segundo mes de arrendamiento.			

CONTADORES & EMPRESAS

		X	
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros		11,800.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4653	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	11,800.00	
10	Efectivo y equivalentes de efectivo		11,800.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas	11,800.00	
x/x	Por el pago de la factura que contiene la cuota mensual del arrendamiento y del seguro.		
		X	

Debemos entender que, de acuerdo con la vida útil estimada del activo por derecho de uso y el plazo del arrendamiento que se tiene, este arrendamiento será de tipo operativo, por lo que al momento de presentar estos saldos en los estados financieros, deberá, de acuerdo con la NIIF 16, presentarse en notas dentro de la composición de los arrendamientos.

CONTADORES & EMPRESAS

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES

NIIF 16 ARRENDAMIENTOS: EL NUEVO ENFOQUE

1. ¿Cuáles son las principales diferencias entre la NIIF 16 y la NIC 17?
2. ¿Qué es un activo subyacente y un activo por derecho de uso?
3. ¿Qué es un activo identificado?
4. ¿Qué se debe considerar para determinar el plazo de un arrendamiento?
5. ¿Cómo determinar el valor actual de las cuotas del arrendamiento?
6. Si hay mejoras por parte del arrendador, ¿estas deberán considerarse parte del costo?
7. ¿Cuál es la presentación que debe hacerse en los Estados Financieros bajo este nuevo enfoque?

UNA PUBLICACIÓN DEL GRUPO

GACETA
JURIDICA

ISBN: 978-612-311-650-7



9 786123 116507