



**Comisión Normas Internacionales
de Auditoría y de Información Financiera**

**“NIF D-5 CASOS PRACTICOS
ARRENDAMIENTO”**

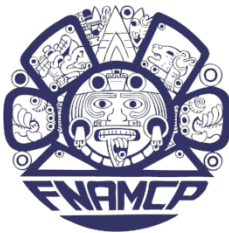
**C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Presidente Consejo
Directivo**

**C.P.C. y M.I. Celia
Edith Vélez Gómez
Vicepresidente
General**

**C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Vicepresidente
de Calidad**

**C.P.C. Heliodoro
Alberto Reynoso
Mendoza
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**



ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx



INTRODUCCIÓN

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los arrendamientos en los estados financieros de una entidad económica, ya sea como arrendataria o como arrendadora.

El fin es lograr que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante que represente la sustancia económica de esas transacciones y que proporcione una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad.

Al aplicar esta NIF, una entidad debe considerar los términos y condiciones de los contratos de arrendamiento y todos los hechos y circunstancias relevantes. Una entidad debe aplicar esta NIF a todos los contratos con características similares y circunstancias parecidas en forma consistente.

MARCO NORMATIVO

Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, Postulados básicos, con respecto de la sustancia económica y la valuación.

NIF D-5 Arrendamiento

A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera.

NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

NIF A-4, Características cualitativas de los estados financieros, emitidas por el

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera -CINIF-.

DESARROLLO

Para el estudio de la aplicación práctica de la NIF D-5 se desarrollaron casos que permiten conocer el proceso de contabilización para los arrendatarios respecto de la determinación del pasivo por arrendamiento y del activo por derecho de uso para los contratos de arrendamiento identificados.

Esta NIF debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, que celebran contratos de arrendamiento (o subarrendamiento).

Esta NIF no aplica a las siguientes situaciones:

A) Acuerdos de arrendamiento de sitios para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;

B) Arrendamientos de activos biológicos dentro del alcance del Boletín E-1, Agricultura, explotados por un arrendatario;

C) Acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la INIF 17, Acuerdos de concesión de servicios;

D) Licencias de propiedad intelectual concedidas dentro del alcance de la NIF D-1, Ingresos por contratos con clientes; y

E) Derechos mantenidos bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIF C-8, Activos intangibles, para elementos tales como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Es importante incluir la totalidad de contratos que involucren el uso de un activo para efectos de su análisis y cálculos correspondientes.

Las políticas y los procedimientos de cada entidad, deben consultarse al realizar la evaluación de un contrato de arrendamiento.

Con ello los usuarios de los estados financieros tendrán una visión completa y comprensible de las actividades de arrendamiento de la entidad.

Elementos de base:

Se deberán incluir todos los contratos que involucren el uso de un activo, para evaluar si se cumple con la definición de 'Arrendamiento'.

Definición de Arrendamiento: (1)

Para definir si el Contrato en cuestión es de Arrendamiento, debemos considerar responder por cada uno de los contratos las siguientes preguntas:

¿Derivado del Contrato se identifica que existe un activo?

¿Además, se tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado durante todo el periodo de uso?

¿Por último, se tiene el derecho a dirigir el uso del activo identificado durante todo el periodo del contrato?

(1) Párrafos 32.1.3 al 32.7.1 de la NIF D-5

Determinar el plazo del Arrendamiento: (2)

El plazo del arrendamiento se determina como el periodo no cancelable del mismo y los periodos cubiertos por una opción:

- A) para renovar el arrendamiento, si hay certeza razonable que el arrendatario vaya a ejercerla;
- B) para terminar el arrendamiento, si hay certeza razonable que el arrendatario no vaya a ejercerla.

Para determinar el plazo del arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable del mismo, debe analizarse el contrato y determinar el periodo por el que es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando tanto el arrendatario como el arrendador tienen el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte, con una penalización insignificante.

Si sólo el arrendatario tiene el derecho de terminar un arrendamiento, éste debe considerar esta opción al determinar el plazo. Si sólo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento debe considerar el periodo cubierto por esa opción.

El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de inicio e incluye los periodos de gracia de pago de renta concedidos al arrendatario por el arrendador.

Reconocimiento Inicial del Activo por derecho de uso: (3)

En la fecha de comienzo del arrendamiento, un arrendatario debe valorar el activo por derecho de uso al costo.

El costo del activo por derecho de uso debe incluir:

- A) El importe de la valuación inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 41.1.7;
- B) Los pagos por arrendamiento realizados antes o en la fecha de comienzo del arrendamiento, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;
- C) Los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- D) Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al retirar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, aplicando la NIF C-18, Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo.

El arrendatario incurre en obligaciones por esos costos ya sea en la fecha de comienzo del arrendamiento o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo específico.

Reconocimiento inicial del pasivo por arrendamiento (4)

En la fecha de comienzo del arrendamiento, un arrendatario debe valorar el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos futuros por arrendamiento por efectuar.

(2) Párrafos 33.1 al 33.12 de la NIF D-5
(3) Párrafos 41.1.1 al 41.1.5 de la NIF D-5
(4) Párrafos 41.1.6 al 41.1.10 de la NIF D-5

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

A) Pagos fijos (incluyendo los pagos en sustancia fijos descritos en el párrafo 41.1.9), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;

B) Pagos variables por arrendamiento, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente valuados usando el índice o tasa en la fecha de comienzo del arrendamiento (como se describe en el párrafo 41.1.10);

C) Importes que espera pagar el arrendatario como garantías de valor residual;

D) El precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos 33.5 al 33.8); y

E) Pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Montos a obtener:

Determinar de forma mensual y anual los saldos de activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento por cada contrato, así como de los montos de depreciación y su costo financiero. De conformidad a los periodos de arrendamiento definidos.

Caso práctico 1
Arrendamiento operativo.

Este contrato corresponde a un arrendamiento operativo derivado a que los riesgos de operación mantenimiento estarán a cargo del arrendatario.

Para que este sea reconocido en los estados financieros debe cumplir con; **i)** que le plazo forzoso sea mayor a un año y **ii)** que represente un gasto importante para el arrendatario.

Ejemplo:

En un contrato de renta de un local comercial a plazo de dos años forzosos en la cantidad de \$720,000.00 con pagos mensuales de \$30,000.00 en el cual se acuerda proporcionar servicios de datos en la cantidad de \$48,000.00 y de software para el control de inventarios en \$72,000.00, estos servicios serán fijos durante el periodo del contrato y el mantenimiento de los mismos será a cargo del arrendatario, en tal sentido el valor de la renta total será de \$840,000.00

Valor total pactado del arrendamiento	\$ 720,000.00
Valor total de servicio de datos	\$ 48,000.00
Valor total del Servicios de Software	\$ 72,000.00
Total	\$ 840,000.00

Registro contable del arrendatario

1. Registro contable a la firma del contrato de renta

Activo en arrendamiento (local comercial)	\$ 720,000.00	
Activo en arrendamiento (software)	\$ 120,000.00	
 Rentas por pagar		 \$ 840,000.00

2. Para registrar el pago de la primera renta mensual

Depreciación local arrendado	\$ 30,000.00	
Bancos		\$ 30,000.00

Registro contable del arrendador

1. Registro Del valor del contrato de renta de local comercial

Cuentas por cobrar renta local comercial 7 plaza Paz	\$ 840,000.00	
Rentas por devengar		\$ 840,000.00

2. Registro del cobro de la primera renta mensual

Bancos	\$ 35,000.00	
Renta por devengar	\$ 35,000.00	
Cuentas por cobrar renta local comercial 7 plaza Paz		\$ 35,000.00
Ingresos por rentas local comercial		\$ 30,000.00
Ingresos por renta de software		\$ 5,000.00

Arrendamiento financiero.

Un arrendamiento debe clasificarse como financiero cuando transfiera al arrendatario sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo, así como el de transferir la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

Los principales cambios en este tipo de arrendamiento, es para el arrendador ya que deber de reconocer en los estados financieros el total de la operación y revelar el haber cumplido con; **i)** utilidad o perdida en la opción de compra; **ii)** intereses devengados sobre la inversión neta en el arrendamiento **iii)** y el ingreso de variables en caso de existir, como puede se ventas de GPS, de Seguros, etc.

Ejemplo

En un contrato de un arrendamiento financiero de un automóvil en la cantidad de \$ 450,000.00 a un plazo de 36 meses con mensualidades fijas \$ 12,500.00 y un valor de opción de compra del 10% del valor del contrato.

Registro contable del arrendatario

1. Registro contable a la firma del contrato de renta

Activo fijo (equipo de transporte)	\$ 450,000.00	
Rentas por pagar		\$ 450,000.00

2. Para registrar el pago de la primera renta mensual

Rentas por pagar	\$ 12,500.00	
Bancos		\$ 12,500.00

3. Registro de la depreciación mensual

Gastos de operación		
Depreciación equipo de transporte	\$ 9,375.00	
Depreciación acumulada Eq. de Transporte		\$ 9,375.00

Registro contable del arrendador

1. Registro Del valor del contrato de renta de local comercial

Cuentas por cobrar renta automóvil	\$ 360,000.00	
Intereses por devengar renta de automóvil	\$ 90,000.00	
Rentas por devengar		\$ 360,000.00
Intereses por devengar		\$ 90,000.00

2. Registro del cobro de la primera renta mensual

Bancos	\$ 12,500.00	
Renta por devengar	\$ 10,000.00	
Intereses por devengar	\$ 2,500.00	
Cuentas por cobrar renta automóvil		\$ 10,000.00
Intereses por devengar renta de automóvil		\$ 2,500.00
Ingresos por arrendamiento		\$ 10,000.00
Ingresos por intereses		\$ 2,500.00

CONCLUSIÓN:

Concluimos que con los casos prácticos y sus registros contables la información a revelar permite a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo del arrendatario y arrendador.

Revelando en forma apropiada los cargos por depreciación o amortización de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente, el gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento, el gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo y de bajo valor por los cuales no se ha reconocido el activo por derecho de uso sin incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes, el gasto relativo a pagos variables por arrendamiento no incluidos en la valuación de los pasivos por arrendamiento, los ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos, las salidas de efectivo totales por arrendamientos, las adiciones de activos por derecho de uso, las ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta y arrendamiento en vía de regreso y el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa, por clase de activo subyacente. Finalmente el arrendatario debe revelar un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento aplicando lo requerido por la NIF C-19, por separado de los otros pasivos financieros.

ACLARACIÓN:

El comité del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de quien elabora este boletín como a la opinión de sus miembros de la comisión de Comisión Normas Internacionales de Auditoría y de Información Financiera del Colegio de Contadores Públicos de la Universidad de Guadalajara, A.C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN NIA-NIF

PRESIDENTE:	C.P.C Y M.I. HORACIO EUDAVE ROBLES
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. Y M.I. JAVIER PEREZ LOPEZ
SECRETARIO:	C.P.C. Y M.I. JUAN ANTONIO AGUIRRE BRIZUELA
	C.P.C. GUSTAVO ERNESTO SANFELICE DOMINGUEZ
	C.P.C. ARTURO HERNANDEZ GUTIERREZ
	C.P.C. JAVIER F. VIVEROS ARAIZA

Usted puede consultar éste y otros boletines en <https://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-nif/>