

**Documentos del IASB publicados para acompañar a la**

**NIIF 16**

# Arrendamientos

El texto normativo de la NIIF 16 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2019. El texto de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 16 se encuentra en la Parte C de esta edición. Esta parte presenta los siguientes documentos:

**EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

**APÉNDICE A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

**Modificaciones a las guías en otras Normas**

## ÍNDICE

*desde el párrafo*

### **NIF 16 ARRENDAMIENTOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

<b>IDENTIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO</b>	<b>E12</b>
Ejemplo 1—Vagones de tren	
Ejemplo 2—Locales en concesión	
Ejemplo 3—Cable de fibra óptica	
Ejemplo 4—Local Comercial	
Ejemplo 5—Arriendo de un camión	
Ejemplo 6—Barco	
Ejemplo 7—Avión	
Ejemplo 8—Contratos de camisetas	
Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad	
Ejemplo 10—Contratos de servicios de redes	
<b>ARRENDAMIENTOS DE ACTIVOS DE BAJO VALOR Y APLICACIÓN DE LA CARTERA</b>	<b>E13</b>
Ejemplo 11—Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera	
<b>ASIGNACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN A LOS COMPONENTES DE UN CONTRATO</b>	<b>E14</b>
Ejemplo 12—Asignación a los arrendatarios de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no son de arrendamiento a un contrato	
<b>MEDICIÓN DEL ARRENDATARIO</b>	<b>E15</b>
Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento	
<b>PAGOS POR ARRENDAMIENTO VARIABLES</b>	<b>E16</b>
Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas	
<b>MODIFICACIONES DEL ARRENDAMIENTO</b>	<b>E17</b>
Ejemplo 15—Modificación que es un arrendamiento separado	
Ejemplo 16—Modificación que incrementa el alcance del arrendamiento ampliando el plazo contractual del arrendamiento	
Ejemplo 17—Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento	
Ejemplo 18—Modificación que incrementa y disminuye simultáneamente el alcance del arrendamiento	
Ejemplo 19—Modificación que es solo un cambio en la contraprestación	
<b>SUBARRENDAMIENTOS</b>	<b>E18</b>
Ejemplo 20—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento financiero	

*continúa...*

*...continuación*

**Ejemplo 21—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento operativo**

**INFORMACIÓN A REVELAR DEL ARRENDATARIO** **E19**

**Ejemplo 22—Condiciones de pago variables**

**Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación**

**TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR** **E111**

**Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior**

**APÉNDICE**

**Modificaciones a las guías en otras Normas**

## NIIF 16 Arrendamientos Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIIF 16 pero no forman parte de la misma. Ilustran aspectos de la NIIF 16 pero no pretenden proporcionar guías interpretativas.

EI1 Estos ejemplos muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la NIIF 16 a aspectos concretos de un arrendamiento (u otros contratos) sobre la base de los hechos limitados presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única forma en que se podrían aplicar los requerimientos, ni se pretende aplicar los ejemplos solo al sector industrial concreto utilizado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar presentes en estructuras de hechos reales, al aplicar la NIIF 16 necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias relevantes de un estructura de hechos concreta.

### Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 11 y B9 a B30)

EI2 Los siguientes ejemplos ilustran cómo determina una entidad si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

#### Ejemplo 1—Vagones de tren

*Ejemplo 1A: un contrato entre un Cliente y una empresa de transporte (Proveedor) proporciona al Cliente el uso de 10 vagones de tren de un tipo concreto por cinco años. El contrato especifica los vagones de tren; los vagones son propiedad del Proveedor. El Cliente determina cuándo, dónde y qué bienes se van a transportar usando los vagones. Cuando los vagones no se usan, se guardan en las instalaciones del Cliente. El Cliente puede usar los vagones para otro propósito (por ejemplo, almacenamiento) si así lo decide. Sin embargo, el contrato especifica que el Cliente no puede transportar tipos concretos de carga (por ejemplo, explosivos). Si un vagón concreto necesita mantenimiento o reparación, se requiere que el Proveedor lo sustituya por un vagón del mismo tipo. En cualquier otro caso, distinto de un incumplimiento del Cliente, el Proveedor no puede rescatar los vagones durante un periodo de cinco años.*

*El contrato también requiere que el Proveedor proporcione una locomotora y un conductor cuando lo solicite el Cliente. El Proveedor guarda las locomotoras en sus locales y proporciona instrucciones al conductor detallando las solicitudes del Cliente para transportar bienes. El Proveedor elige usar cualquiera de sus locomotoras para satisfacer cada una de las solicitudes del Cliente y una locomotora podría usarse para transportar no solo bienes del Cliente, sino también los bienes de otros clientes (es decir, si otros clientes requieren el transporte de bienes a destinos cercanos al destino solicitado por el Cliente y dentro de un marco temporal similar, el Proveedor puede optar por enganchar hasta 100 vagones de tren a la locomotora).*

continúa...

...continuación

### Ejemplo 1—Vagones de tren

El contrato contiene arrendamientos de vagones de tren. El cliente tiene el derecho a usar 10 vagones de tren por cinco años.

Existen 10 vagones identificados. Los vagones están especificados explícitamente en el contrato. Una vez entregados al Cliente, los vagones pueden sustituirse solo cuando necesiten mantenerse o repararse (véase el párrafo B18). La locomotora utilizada para transportar los vagones de tren no es un activo identificado ni está explícitamente especificado en el contrato.

**[Referencia: párrafo B13]**

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de 10 vagones de tren a lo largo del periodo de cinco años de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de los vagones a lo largo del periodo de cinco años. El Cliente tiene el uso exclusivo de los vagones a lo largo del periodo de uso, incluyendo cuando no se usan para transportar bienes del Cliente. **[Referencia: párrafo B21]**
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de los vagones porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). Las restricciones contractuales sobre la carga que puede transportarse por los vagones son derechos protectores del Proveedor y definen el alcance del derecho del Cliente a usar los vagones. **[Referencia: párrafo B30]** entro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, el Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usan los vagones, siendo capaz de decidir cuándo y dónde los usarán y qué bienes transportan. El Cliente determina también si y cómo se usarán los vagones cuando no se utilicen para transportar sus bienes (por ejemplo, si y cuándo se usarán de almacén). El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones durante el periodo de cinco años de uso. **[Referencia: párrafos B25 y B26]**

Aunque tener una locomotora y un conductor (controlados por el Proveedor) para transportar los vagones de tren es esencial para el uso eficiente de los vagones, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usan los vagones de tren. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso de los vagones durante el periodo de uso. **[Referencia: párrafo B27]**

continúa...

...continuación

**Ejemplo 1—Vagones de tren**

*Ejemplo 1B: el contrato entre el Cliente y el Proveedor requiere que el Proveedor transporte una cantidad especificada de bienes usando un tipo detallado de vagones de tren de acuerdo con un calendario establecido por un periodo de cinco años. El calendario y la cantidad de bienes especificados son equivalentes a que el Cliente tenga que usar 10 vagones de tren por cinco años. El Proveedor proporciona los vagones de tren, conductor y locomotora como parte del contrato. El contrato señala la naturaleza y cantidad de bienes a transportar (y el tipo de vagón de tren a usar para transportar los bienes). El Proveedor tiene un gran parque vagones que pueden usarse para satisfacer los requerimientos del contrato. De forma análoga, el Proveedor puede elegir, dentro de un cierto número, cualquier locomotora para satisfacer las solicitudes del Cliente, y una locomotora podría usarse para transportar no solo bienes del Cliente, sino también los de otros clientes. Los vagones y las locomotoras están aparcados en los locales del Proveedor cuando se usan para transportar bienes.*

El contrato no contiene un arrendamiento de vagones de tren o de una locomotora.

Los vagones de tren y las locomotoras usadas para transportar bienes del Cliente no son activos identificados. El Proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir los vagos de tren y la locomotora porque:

- (a) El Proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir cada vagón y la locomotora a lo largo del periodo de uso [véase el párrafo B14(a)]. El Proveedor tiene fácilmente disponibles locomotoras y vagones alternativos y puede sustituir unos y otras sin la aprobación del Cliente.
- (b) El Proveedor se beneficiaría económicamente de la sustitución de los vagones y locomotoras [véase el párrafo B14(b)]. Habría costos mínimos, si los hubiera, asociados con la sustitución de los vagones y locomotoras porque están aparcados en los locales del Proveedor **[Referencia: párrafo B17]** y éste tiene un gran parque de vagones y locomotoras similares. El Proveedor se beneficia de la sustitución de los vagones y locomotoras en los contratos de esta naturaleza porque ésta le permite, por ejemplo, (i) el uso de vagones y locomotoras para realizar una tarea que ya están en posición de desempeñar (por ejemplo, una tarea en el depósito del tren cercano al punto de origen) o (ii) el uso de vagones o una locomotora que en otro caso estarían ociosos porque no se están utilizando por un cliente.

Por consiguiente, el Cliente no dirige el uso, ni tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso, de un vagón o una locomotora identificados. El Proveedor dirige el uso de los vagones de tren y la locomotora seleccionando qué vagones y qué locomotora se usan en cada entrega concreta y obtiene sustancialmente todos los beneficios económicos de su uso. El Proveedor solo está proporcionado capacidad de transporte.

**Ejemplo 2—Locales en concesión**

*Una empresa de café (Cliente) contrata con un operador aeroportuario (Proveedor) para usar un local en el aeropuerto para vender sus bienes por un periodo de tres años. El contrato señala la cantidad de espacio y el local que podrían localizarse en cualquiera de las distintas áreas de embarque dentro del aeropuerto. El Proveedor tiene el derecho de cambiar la localización del local asignado al Cliente en cualquier momento durante el periodo de uso. Existen unos costos mínimos para el Proveedor asociados con el cambio del local para el Cliente: que usa para vender sus bienes un quiosco (que es de su propiedad) que puede moverse con facilidad. Existen muchas áreas en el aeropuerto que están disponibles y que cumplirían las especificaciones en el contrato para el local.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

Aunque está especificada en el contrato la cantidad de espacio que usa el Cliente, no existe un activo identificado. El Cliente controla el quiosco de su propiedad. Sin embargo, el contrato es por espacio en el aeropuerto, y este espacio puede cambiar a discreción del Proveedor. El Proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el espacio que usa el Cliente porque:

- (a) El Proveedor tiene la capacidad práctica de cambiar el espacio usado por el Cliente a lo largo del periodo de uso [véase el párrafo B14(a)]. Existen muchas áreas en el aeropuerto que cumplen las especificaciones en el contrato para el espacio, y el Proveedor tiene el derecho de cambiar la localización del espacio a otro lugar que cumpla las especificaciones en cualquier momento sin la aprobación del Cliente.
- (b) El Proveedor se beneficiaría económicamente de la sustitución del espacio [véase el párrafo B14(b)]. Habría unos costos mínimos asociados con el cambio del espacio usado por el Cliente porque el quiosco se puede mover fácilmente. El Proveedor se beneficia de la sustitución del espacio en el aeropuerto porque le permite hacer el uso más eficaz del espacio de las áreas de embarque en el aeropuerto para hacer frente a circunstancias cambiantes.

<b>Ejemplo 3—Cable de fibra óptica</b>
<p><i>Ejemplo 3A: El Cliente contrata por 15 años con una empresa de servicios públicos (Proveedor) el derecho a usar tres fibras oscuras especificadas, físicamente distintas, dentro de una conexión por cable a larga distancia que une de Hong Kong con Tokio. El Cliente toma las decisiones sobre el uso de las fibras conectando cada extremo de las fibras a su equipamiento electrónico (es decir, el Cliente “ilumina” las fibras y decide qué y cuántos datos transportarán las fibras). Si se dañan las fibras, el Proveedor es responsable de su reparación y mantenimiento. El Proveedor tiene fibras extra, pero solo puede sustituir las fibras del Cliente por razones de reparación, mantenimiento o mal funcionamiento (y está obligado a sustituir las fibras en estos casos).</i></p> <p>El contrato contiene un arrendamiento de fibras oscuras. El cliente tiene el derecho a usar las tres fibras oscuras por 15 años.</p> <p>Existen tres fibras identificadas. Las fibras están explícitamente especificadas en el contrato y son físicamente distintas del resto de fibras dentro del cable. <b>[Referencia: párrafo B20]</b> El Proveedor no puede sustituir las fibras por razones distintas de las de reparación, mantenimiento o mal funcionamiento (véase el párrafo B18).</p> <p>El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de las fibras a lo largo del periodo de 15 años de uso porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) El Cliente tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de las fibras a lo largo del periodo de 15 años. El Cliente tiene el uso exclusivo de las fibras a lo largo del periodo de uso. <b>[Referencia: párrafo B21]</b></li> <li>(b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de las fibras porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). El Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usan las fibras decidiendo (i) cuándo y si se iluminan las fibras y (ii) cuándo y cuánto producto elaborarán las fibras (es decir, qué y cuántos datos, transportarán las fibras). El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones durante el periodo de uso de 15 años. <b>[Referencia: párrafos B25 y B26]</b></li> </ul> <p>Aunque las decisiones del Proveedor sobre la reparación y el mantenimiento de las fibras son esenciales para su uso eficiente, no otorgan al Proveedor el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usan las fibras. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso de las fibras durante el periodo de uso. <b>[Referencia: párrafo B27]</b></p>

*continúa...*



...continuación

**Ejemplo 3—Cable de fibra óptica**

*Ejemplo 3B: El Cliente contrata por 15 años con un Proveedor por el derecho a usar una cantidad de capacidad dentro de una conexión por cable de Hong Kong con Tokio. La cantidad especificada es equivalente a que el Cliente tenga el uso de la capacidad completa de tres hebras de fibra dentro del cable (el cable contiene 15 fibras con capacidad similar). El Proveedor toma las decisiones sobre la transmisión de datos (es decir, el Proveedor ilumina las fibras, toma decisiones sobre qué fibras se usan para transmitir el tráfico del Cliente y sobre el equipamiento electrónico que posee el Proveedor y que conecta a las fibras).*

El contrato no contiene un arrendamiento.

El Proveedor toma todas las decisiones sobre la transmisión de los datos de su Cliente, que requiere el uso de solo una parte de la capacidad del cable para cada cliente. La parte de capacidad que se proporcionará al Cliente no es físicamente distinta de la capacidad restante del cable y no representa sustancialmente toda la capacidad del cable (véase el párrafo B20). Por consiguiente, el Cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado.

**Ejemplo 4—Local Comercial**

*El Cliente contrata con una inmobiliaria (Proveedor) el uso del Local Comercial A por un periodo de cinco años. El Local Comercial A es parte de una superficie de locales más grande con muchos locales comerciales.*

*Se concede al Cliente el derecho a usar el Local Comercial A. El Proveedor puede requerir que el Cliente se reubique en otro local. En ese caso, se requiere que el Proveedor proporcione al Cliente un local de calidad y especificaciones similares a las del Local Comercial A y pagar los costos de reubicación del Cliente. El Proveedor se beneficiaría económicamente de la reubicación del Cliente solo si un nuevo inquilino decidiera ocupar una cantidad mayor de espacio comercial a un precio suficientemente favorable para cubrir los costos de reubicación del Cliente y de otros inquilinos en el espacio de locales comerciales. Sin embargo, aunque es posible que esas circunstancias surjan, al inicio del acuerdo del contrato, no es probable que se vayan a dar.*

*El contrato requiere que el Cliente use el Local Comercial A para operar su marca comercial bien conocida para vender sus bienes durante las horas en que la gran superficie comercial está abierta. El Cliente toma todas las decisiones sobre el uso del local comercial durante el periodo de uso. Por ejemplo, el Cliente decide sobre la combinación de bienes vendidos en el local, el precio de los bienes vendidos y las cantidades de inventario mantenidas. El Cliente también controla el acceso físico al local a lo largo de todo el periodo de uso de cinco años.*

*El contrato requiere que el Cliente realice pagos fijos al Proveedor, así como pagos variables que son un porcentaje de las ventas desde el Local Comercial A.*

*El Proveedor proporciona servicios de seguridad y limpieza, así como servicios de publicidad, como parte del contrato.*

continúa...

...continuación

<b>Ejemplo 4—Local Comercial</b>	
<p>El contrato contiene un arrendamiento del local comercial. El cliente tiene el derecho a usar el Local Comercial A por cinco años.</p>	
<p>El Local Comercial A es un activo identificable. Está explícitamente especificado en el contrato. <b>[Referencia: párrafo B13]</b> El Proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir el local comercial, pero podría beneficiarse económicamente de la sustitución solo en circunstancias especificadas. El derecho de sustitución del Proveedor no es sustantivo porque, al inicio del acuerdo del contrato, esas circunstancias no es probable que surjan (véase el párrafo B16).</p>	
<p>El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del Local Comercial A a lo largo del periodo de cinco años de uso porque:</p>	
(a)	<p>El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del Local Comercial A a lo largo del periodo de uso de cinco años. El Cliente tiene el uso exclusivo del Local Comercial A a lo largo del periodo de uso. Aunque una parte de los flujos de efectivos derivados de las ventas del Local Comercial A van del Cliente al Proveedor, esto representa una contraprestación que paga el Cliente al Proveedor por el derecho a usar el local comercial. Esto no impide que el Cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de Local Comercial A. <b>[Referencia: párrafo B23]</b></p>
(b)	<p>El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del Local Comercial A porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). Las restricciones contractuales sobre los bienes que pueden venderse del Local Comercial A, y cuándo se abre éste, definen el alcance del derecho del Cliente a usar el Local Comercial A. Dentro del alcance de su derecho de uso definido en el contrato, el Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el Local Comercial A, siendo capaz de decidir, por ejemplo, la combinación de productos que se venderán en el local comercial y el precio de venta de dichos productos. El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones durante el periodo de cinco años de uso. <b>[Referencia: párrafos B25 y B26]</b></p>
<p>Aunque los servicios de limpieza, seguridad y publicidad son esenciales para el uso eficiente del Local Comercial A, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el Local Comercial A. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso del Local Comercial A durante el periodo de uso y las decisiones del Proveedor no afectan el control de uso del Cliente del Local Comercial A.</p>	

**Ejemplo 5—Arriendo de un camión**

*El Cliente contrata con el Proveedor el uso de un camión por una semana para transportar carga de Nueva York a San Francisco. El Proveedor no tiene derechos de sustitución. Solo se permite transportar en este camión la carga especificada en el contrato durante el periodo del contrato. El contrato especifica la distancia máxima que puede recorrer el camión. El Cliente puede elegir los detalles del viaje (velocidad, ruta, paradas de descanso, etc.) dentro de los parámetros del contrato. El Cliente no tiene el derecho de continuar usando el camión después de completar el viaje especificado.*

*La carga a transportar, y el momento y localización de la carga en Nueva York y la entrega en San Francisco, se especifica en el contrato.*

*El Cliente es responsable de la conducción del camión desde Nueva York hasta San Francisco.*

El contrato contiene un arrendamiento de un camión. El Cliente tiene el derecho a usar el camión durante el viaje especificado.

Existe un activo identificado. El camión está explícitamente especificado en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustituir el camión.

**[Referencia: párrafos B13 y B14]**

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del camión a lo largo del periodo de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del camión a lo largo del periodo de uso. El Cliente tiene el uso exclusivo del camión a lo largo del periodo de uso. **[Referencia: párrafo B21]**
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del camión porque se dan las condiciones del párrafo B24(b)(i). Cómo y para qué propósito se usará el camión (es decir, el transporte de la carga especificada de Nueva York a San Francisco dentro del marco temporal especificado) está predeterminado en el contrato. El Cliente dirige el uso del camión porque tiene el derecho a operar el camión (por ejemplo, velocidad, ruta, paradas de descanso) a lo largo del periodo de uso. El Cliente toma todas las decisiones sobre el uso del camión que puede realizar durante el periodo de uso a través de su control de las operaciones del camión.

Puesto que la duración del contrato es de una semana, este arrendamiento cumple la definición de un arrendamiento a corto plazo.

**[Referencia: párrafo 5]**

<b>Ejemplo 6—Barco</b>
<p><i>Ejemplo 6A: el Cliente contrata con el propietario de un barco (Proveedor) el transporte de carga desde Rotterdam a Sídney en un barco especificado. El barco está explícitamente especificado en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustitución. La carga ocupará sustancialmente toda la capacidad del barco. El Contrato especifica la carga a transportar en el barco y las fechas de carga y entrega.</i></p> <p><i>El Proveedor opera y mantiene el barco y es responsable del tránsito seguro de la carga a bordo del barco. El Cliente tiene prohibido alquilar otro operador para el barco u operar el barco por sí mismo durante la duración del contrato.</i></p> <p>El contrato no contiene un arrendamiento.</p> <p>Existe un activo identificado. El barco está explícitamente especificado en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustituir ese barco especificado. <b>[Referencia: párrafos B13 y B14]</b></p> <p>El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del barco a lo largo del periodo de uso. Su carga ocupará sustancialmente toda la capacidad del barco, impidiendo de ese modo que otras partes obtengan beneficios económicos del uso del barco. <b>[Referencia: párrafo B20]</b></p> <p>Sin embargo, el Cliente no tiene el derecho a controlar el uso del barco porque no tiene el derecho a decidir su uso. El Cliente no tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el barco. <b>[Referencia: párrafos B25 a B27]</b> Cómo y para qué propósito se usará el barco (es decir, el transporte de la carga especificada de Rotterdam a Sídney dentro del marco temporal especificado) está predeterminado en el contrato. El Cliente no tiene derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el barco durante el periodo de uso. El Cliente no tiene otros derechos de tomar decisiones sobre el uso del barco durante el periodo de uso (por ejemplo, no tiene el derecho de operar el barco) y no lo diseñó. El Cliente tiene los mismos derechos con respecto al uso del barco que si fuera uno de los muchos clientes que transportan carga en el barco.</p>

continúa...

...continuación

**Ejemplo 6—Barco**

*Ejemplo 6B: El Cliente contrata con un proveedor el uso de un barco especificado por un periodo de cinco años. El barco está explícitamente especificado en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustitución.*

*El Cliente decide qué carga se transportará y, si, cuándo y a qué puertos navegará el barco, a lo largo del periodo de cinco años de uso, sujeto a las restricciones especificadas en el contrato. Esas restricciones impiden que el Cliente navegue en aguas de alto riesgo de piratería o transporte materiales peligrosos como carga.*

*El Proveedor opera y mantiene el barco y es responsable del tránsito seguro de la carga a bordo del barco. El Cliente tiene prohibido alquilar otro operador para el barco contratado u operar el barco por sí mismo durante la duración del contrato.*

El contrato contiene un arrendamiento. El cliente tiene el derecho a usar el barco por cinco años.

Existe un activo identificado. El barco está explícitamente especificado en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustituir ese barco especificado. **[Referencia: párrafos B13 y B14]**

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del barco a lo largo del periodo de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del barco a lo largo del periodo de cinco años. El Cliente tiene el uso exclusivo del barco a lo largo del periodo de uso. **[Referencia: párrafo B21]**
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del barco porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). Las restricciones contractuales sobre dónde puede navegar el barco y la carga a transportar por el barco definen el alcance del derecho del Cliente a usar el barco. Son derechos protectores que protegen la inversión del Proveedor en el barco y el personal del Proveedor. **[Referencia: párrafo B30]** Dentro del alcance de su derecho de uso, el Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el barco a lo largo del periodo de uso de cinco años porque decide si, cuándo y cómo navega el barco, así como la carga que transportará. El Cliente tiene el derecho de cambiar estas decisiones a lo largo del periodo de cinco años de uso. **[Referencia: párrafos B25 y B26]**

Aunque los servicios de operación y mantenimiento del barco son esenciales para su uso eficiente, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el barco. En su lugar, las decisiones del Proveedor dependen de las del Cliente sobre cómo y para qué propósito se usa el barco. **[Referencia: párrafo B27]**

<b>Ejemplo 7—Avión</b>
<p><i>El Cliente contrata con el propietario de un avión (Proveedor) el uso de un avión explícitamente especificado por un periodo de dos años. El contrato detalla las especificaciones interiores y exteriores del avión.</i></p> <p><i>Existen restricciones legales y contractuales en el contrato sobre dónde puede volar el avión. Sujeto a esas restricciones, el Cliente determina cuándo y cómo volará el avión, y qué pasajeros y carga transportará. El Proveedor es responsable de operar el avión usando su propia tripulación. El Cliente tiene prohibido alquilar otro operador para el avión u operarlo por sí mismo durante la duración del contrato.</i></p> <p><i>Se permite que el Proveedor sustituya el avión en cualquier momento durante el periodo de dos años y debe sustituirlo si no está operando. Cualquier avión de sustitución debe cumplir las especificaciones interiores y exteriores del contrato. Existen costos significativos implicados en adecuar un avión de la flota del Proveedor para cumplir las especificaciones del Cliente.</i></p> <p>El contrato contiene un arrendamiento. El cliente tiene el derecho a usar el avión por dos años.</p> <p>Existe un activo identificado. El avión está explícitamente especificado en el contrato <b>[Referencia: párrafo B13]</b> y, aunque el Proveedor puede sustituirlo, su derecho de sustitución no es sustantivo porque las condiciones del párrafo B14(b) no existen. El derecho de sustitución del Proveedor no es sustantivo debido a los costos significativos implicados en la adecuación de otro avión para cumplir las especificaciones requeridas por el contrato que el Proveedor no espera beneficiarse económicamente de la sustitución del avión.</p> <p>El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del avión a lo largo del periodo de uso porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del avión a lo largo del periodo de dos años. El Cliente tiene el uso exclusivo del avión a lo largo del periodo de uso. <b>[Referencia: párrafo B21]</b></li> <li>(b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del avión porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). Las restricciones sobre cuándo puede volar el avión definen el alcance del derecho del Cliente a usar el avión. Dentro del alcance de su derecho de uso, el Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el avión a lo largo del periodo de uso de dos años porque decide si, cuándo y cómo viaja el avión, así como los pasajeros y la carga que transportará. El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones a lo largo del periodo de dos años de uso. <b>[Referencia: párrafos B25 y B26]</b></li> </ul>

*continúa...*

...continuación

#### **Ejemplo 7—Avión**

Aunque la operación del avión es esencial para su uso eficiente, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el avión. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso del avión durante el periodo de uso y las decisiones del Proveedor no afectan el control de uso del Cliente del avión.

**[Referencia: párrafo B27]**

#### **Ejemplo 8—Contratos de camisetas**

*El Cliente contrata con un fabricante (Proveedor) la compra de un tipo concreto, calidad y cantidad de camisetas por un periodo de tres años. El tipo, calidad y cantidad de camisetas se especifican en el contrato.*

*El Proveedor tiene solo una fábrica que puede cumplir las necesidades del Cliente. El Proveedor no puede suministrar las camisetas de otra fábrica u obtener las camisetas de un tercer proveedor. La capacidad de la fábrica supera el producto que el Cliente ha contratado (es decir, el Cliente no ha contratado sustancialmente toda la capacidad de la fábrica).*

*El Proveedor toma decisiones sobre las operaciones de la fábrica, incluyendo el nivel de producción al que funciona la fábrica y qué contratos de clientes satisfacer con el producto de la fábrica que no se usa para satisfacer el contrato del Cliente.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

La fábrica es un activo identificado. La fábrica está implícitamente especificada porque el Proveedor puede satisfacer el contrato solo a través del uso de este activo. **[Referencia: párrafo B13]**

El Cliente no controla el uso de la fábrica porque no tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de la fábrica. Esto es porque el Proveedor podría decidir el uso de la fábrica para satisfacer otros contratos de clientes durante el periodo de uso.

**[Referencia: párrafo B21]**

El Cliente tampoco controla el uso de la fábrica porque no tiene el derecho a decidir el uso de la fábrica. El Cliente no tiene derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa la fábrica durante el periodo de uso de tres años. Los derechos del Cliente se limitan a especificar el producto de la fábrica en el contrato con el Proveedor. El Cliente tiene los mismos derechos con respecto al uso de la fábrica que otros clientes que compran camisetas de la fábrica. El Proveedor tiene el derecho a decidir el uso de la fábrica porque puede decidir cómo y para qué propósito se usa la fábrica (es decir, tiene el derecho de decidir el nivel de producción al que explotar la fábrica y qué contratos de clientes satisfacer con la producción obtenida).

**[Referencia: párrafo B25]**

El hecho de que el Cliente no tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de la fábrica, o que no tenga el derecho a decidir el uso de la fábrica, sería suficiente en sí mismo para concluir que no controla el uso de la fábrica.

<b>Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad</b>
<p><i>Ejemplo 9A: una empresa de servicios públicos (Cliente) contrata con una compañía de electricidad (Proveedor) la compra de toda la electricidad producida por una nueva planta solar por 20 años. La planta solar está explícitamente especificada en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustitución. La planta solar es propiedad del Proveedor y la energía no puede proporcionarse al Cliente por otro activo. El Cliente diseñó la planta solar antes de que fuera construida — el Cliente contrató expertos en energía solar para ayudar a determinar la localización de la planta y la ingeniería del equipamiento a utilizar. El Proveedor es responsable de construir la planta solar con las especificaciones del Cliente, y después operarla y mantenerla. No existen decisiones a tomar sobre si, cuándo y cuánta electricidad se producirá porque el diseño del activo ha predeterminado esas decisiones. El Proveedor recibirá créditos fiscales relacionados con la construcción y propiedad de la planta solar, mientras que el Cliente recibe créditos de energía renovable que acumula (devenga) por el uso de la planta solar.</i></p> <p>El contrato contiene un arrendamiento. El Cliente tiene el derecho a usar la planta solar por 20 años.</p> <p>Existe un activo identificable porque la planta solar está explícitamente especificada en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho a sustituir la planta solar especificada. <b>[Referencia: párrafos B13 y B14]</b></p> <p>El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de la planta solar a lo largo del periodo de 20 años de uso porque:</p> <p>(a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de las fibras a lo largo del periodo de 20 años. El Cliente tiene el uso exclusivo de la planta solar; toma toda la electricidad producida por la planta a lo largo del periodo de 20 años de uso, así como los créditos de energía renovable que son un subproducto del uso de la planta solar. Aunque el Proveedor recibirá los beneficios económicos de la planta solar en forma de créditos fiscales, esos beneficios económicos relacionados con la propiedad de la planta solar más que por el uso de la planta solar y, por ello, no se consideran en esta evaluación. <b>[Referencia: párrafo B21]</b></p>

continúa...



...continuación

**Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad**

- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de la planta solar porque se dan las condiciones del párrafo B24(b)(ii). Ni el Cliente ni el Proveedor decide cómo y para qué propósito se usa la planta solar durante el periodo de uso porque esas decisiones están predeterminadas por el diseño del activo (es decir, el diseño de la planta solar ha programado, de hecho, en el activo cualquier derecho de toma de decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito será usada la planta solar a lo largo del periodo de uso). El Cliente no opera la planta solar; el Proveedor toma las decisiones sobre la operación de la planta solar. Sin embargo, el diseño del Cliente de la planta solar le ha otorgado el derecho a decidir el uso de la planta. Puesto que el diseño de la planta solar ha predeterminado cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de uso, el control del Cliente sobre ese diseño es sustantivamente similar a que controle esas decisiones. **[Referencia: párrafo B28]**

*Ejemplo 9B: El Cliente contrata con el Proveedor la compra de toda la electricidad producida por una planta de electricidad explícitamente especificada por tres años. La planta de electricidad es propiedad y está operada por el Proveedor. El Proveedor no puede proporcionar electricidad al Cliente desde otra planta. El contrato establece el calendario y la cantidad de electricidad que producirá la planta eléctrica a lo largo el periodo de uso, que no puede cambiarse en ausencia de circunstancias extraordinarias (por ejemplo, situaciones de emergencia). El Proveedor opera y mantiene la planta de forma diaria de acuerdo con las prácticas operativas aprobadas para el sector industrial. El Proveedor diseñó la planta eléctrica cuando se construyó algunos años antes de contratar con el Cliente —el Cliente no tenía implicación con ese diseño.*

El contrato no contiene un arrendamiento.

Existe un activo identificable porque la planta de electricidad está explícitamente especificada en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho a sustituirla. **[Referencia: párrafos B13 y B14]**

El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de la planta de electricidad identificada a lo largo del periodo de tres años. El Cliente tomará toda la electricidad producida por la planta de electricidad a lo largo de los tres años del periodo de uso.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad**

Sin embargo, el Cliente no tiene el derecho a controlar el uso de la planta de electricidad porque no tiene el derecho a decidir su uso. El Cliente no tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa la planta.

**[Referencia: párrafo B24]** Cómo y para qué propósito se usa la planta (es decir, cuándo y cuánta electricidad producirá la planta) se predetermina en el contrato. El Cliente no tiene derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa la planta durante el periodo de uso. El Cliente no tiene otros derechos de toma de decisiones sobre el uso de la planta de electricidad durante el periodo de uso (por ejemplo, no la opera) y no la diseñó. El Proveedor es la única parte que puede tomar decisiones sobre la planta durante el periodo de uso tomando decisiones sobre cómo se opera y mantiene. El Cliente tiene los mismos derechos con respecto al uso de la planta como si fuera solo uno de los muchos clientes que obtienen electricidad de ésta. **[Referencia: párrafo B25]**

*Ejemplo 9C: El Cliente contrata con el Proveedor la compra de toda la electricidad producida por una planta de electricidad explícitamente especificada por 10 años. El contrato señala que el Cliente tiene derecho a toda la electricidad producida por la planta (es decir, el Proveedor no puede usarla para satisfacer otros contratos).*

*El Cliente emite instrucciones al Proveedor sobre la cantidad y calendario de la entrega de electricidad. Si la planta no está produciendo electricidad para el Cliente, no opera.*

*El Proveedor opera y mantiene la planta de forma diaria de acuerdo con las prácticas operativas aprobadas para el sector industrial.*

El contrato contiene un arrendamiento. El Cliente tiene el derecho a usar la planta solar por 10 años.

Existe un activo identificado. La planta de electricidad está explícitamente especificada en el contrato, y el Proveedor no tiene el derecho de sustituir esa planta especificada. **[Referencia: párrafos B13 y B14]**

continúa...

...continuación

**Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad**

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de la planta de electricidad a lo largo del periodo de 10 años de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de la planta de electricidad a lo largo del periodo de 10 años. El Cliente tiene el uso exclusivo de la planta de electricidad; el Cliente tomará toda la electricidad producida por la planta de electricidad a lo largo de los 10 años del periodo de uso.  
**[Referencia: párrafo B21]**
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de la planta de electricidad porque se dan las condiciones del párrafo B24(a). El Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa la planta de electricidad porque tiene el derecho de determinar si, cuándo y cuánta electricidad producirá la planta (es decir, el calendario y cantidad, si procede, de electricidad producida) a lo largo de todo el periodo de uso. Puesto que se impide que el Proveedor use la planta de electricidad para otro propósito, la toma de decisiones del Cliente sobre el calendario y cantidad de electricidad producida, de hecho, determina cuándo, y si, la planta fabrica producto.  
**[Referencia: párrafo B25]**

Aunque los servicios de operación y mantenimiento de la planta de electricidad son esenciales para su uso eficiente, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa la planta de electricidad. **[Referencia: párrafo B27]** Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso de la planta de electricidad durante el periodo de uso. En su lugar, las decisiones del Proveedor dependen de las del Cliente sobre cómo y para qué propósito se usa la planta de electricidad.

<b>Ejemplo 10—Contratos de servicios de redes</b>
<p><i>Ejemplo 10A: El Cliente contrata con una compañía de telecomunicaciones (Proveedor) servicios de red por dos años. El contrato requiere que el proveedor suministre servicios de red que cumple un nivel de calidad especificado. Para proporcionar los servicios, el Proveedor instala y configura servidores en los locales del Cliente — el Proveedor determina la velocidad y calidad del transporte de datos en la red usando los servidores. El Proveedor puede reconfigurar o reemplazar los servidores cuando lo necesite para proporcionar continuamente la calidad de servicios de red definidos en el contrato. El Cliente no opera los servidores o toma cualquier decisión significativa sobre su uso.</i></p> <p>El contrato no contiene un arrendamiento. En su lugar, el contrato es un contrato de servicio en el que el Proveedor usa el equipamiento para cumplir el nivel de servicios de red determinado por el Cliente.</p> <p>No existe necesidad de evaluar si los servidores instalados en los locales del Cliente son activos identificados. Esta evaluación no cambiaría el análisis de si el contrato contiene un arrendamiento porque el Cliente no tiene el derecho a controlar el uso de los servidores.</p> <p>El Cliente no controla el uso de los servidores porque solo tiene derechos de toma decisiones relacionados con decisiones sobre el nivel de servicios de red (el producto de los servidores) antes del periodo de uso — el nivel de servicios de red no puede cambiarse durante el periodo de uso sin modificar el contrato. Por ejemplo, aun cuando el Cliente produce los datos a transportar, esa actividad no afecta directamente la configuración de los servicios de red y, por ello, no afecta cómo y para qué propósito se usan los servidores.</p> <p><b>[Referencia: párrafo B24]</b></p> <p>El Proveedor es la única parte que puede tomar decisiones relevantes sobre el uso de los servidores durante el periodo de uso. El Proveedor tiene el derecho de decidir cómo se transportan los datos usando los servidores, si reconfigura los servidores y si los usa para otro propósito. Por consiguiente, el Proveedor controla el uso de los servidores para proporcionar los servicios de red al Cliente.</p>

*continúa...*

...continuación

**Ejemplo 10—Contratos de servicios de redes**

*Ejemplo 10B: El Cliente contrata con una empresa de información tecnológica (Proveedor) el uso de un servidor identificado por tres años. El Proveedor entrega e instala el servidor en los locales del Cliente de acuerdo con las instrucciones del Cliente y le proporciona servicios de reparación y mantenimiento, cuando lo necesite, a lo largo del periodo de uso. [Referencia: párrafo B33] El Proveedor sustituye el servidor solo en caso de mal funcionamiento. El Cliente decide qué datos almacena en el servidor y cómo integra el servidor en sus operaciones. El Cliente puede modificar sus decisiones a este respecto a lo largo de todo el periodo de uso.*

El contrato contiene un arrendamiento. El cliente tiene el derecho a usar el servidor por tres años.

Existe un activo identificado. El servidor está especificado explícitamente en el contrato. [Referencia: párrafo B13] El Proveedor puede sustituir el servidor solo si está funcionando mal (véase el párrafo B18).

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del servidor a lo largo del periodo de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del servidor a lo largo del periodo de tres años. El Cliente tiene el uso exclusivo del servidor a lo largo del periodo de uso. [Referencia: párrafo B21]
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del servidor [porque se dan las condiciones del párrafo B24(a)]. El Cliente toma las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el servidor porque tiene el derecho de decidir en qué aspectos de sus operaciones se usa el servidor para apoyar y qué datos almacena en el servidor. El Cliente es la única parte que puede tomar decisiones relevantes sobre el uso del servidor durante el periodo de uso. [Referencia: párrafo B25]

### **Arrendamientos de activos de bajo valor y cartera de aplicación (párrafos 5 y 6, B1 y B3 a B8)**

- E13 Los siguientes ejemplos ilustran cómo podría un arrendatario (a) aplicar los párrafos B3 a B8 de la NIIF 16 a arrendamientos de activos de bajo valor; y (b) determinar las carteras de arrendamientos a las que aplicaría los requerimientos de la NIIF 16.

<b>Ejemplo 11—Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera</b>	
Un arrendatario en el sector industrial de fabricación y distribución farmacéutica tiene los siguientes arrendamientos:	
(a)	Arrendamientos de inmuebles (edificios de oficinas y almacenes).
(b)	Arrendamientos de equipos de fabricación.
(c)	Arrendamientos de vehículos de empresa, para personal de ventas y directores principales, y de calidad, especificaciones y valor variables.
(d)	Arrendamientos de furgonetas y camiones utilizados para propósitos de reparto, de tamaño y valor variable.
(e)	Arrendamientos de equipo de tecnología de la información para uso de empleados individuales (tales como computadoras portátiles, computadoras de mesa, tabletas, impresoras de mesa y teléfonos móviles).
(f)	Arrendamientos de servidores, incluyendo numerosos módulos individuales que incrementan la capacidad de almacenamiento de esos servidores. Los módulos se han añadido a los servidores principales a lo largo del tiempo a medida que el arrendatario ha necesitado incremental la capacidad de almacenamiento de los servidores.
(g)	Arrendamientos de equipos de oficina:
(i)	mobiliario de oficina (tal como sillas, mesas y separadores de oficina);
(ii)	dispensadores de agua; y
(iii)	aparatos de fotocopiado multifunción de alta capacidad.
<u>Arrendamientos de activos de bajo valor</u>	
El arrendatario determina que los arrendamientos siguientes cumplen los requisitos de los arrendamientos de activos de bajo valor sobre la base de que los activos subyacentes, cuando son nuevos, son individualmente de bajo valor:	
(a)	arrendamientos de equipos de tecnología de la información para uso de empleados individuales; y
(b)	arrendamientos de mobiliario de oficina y dispensadores de agua.
<b>[Referencia: párrafos 5, B3, B4, B6 y B8]</b>	
El arrendatario elige aplicar los requerimientos del párrafo 6 de la NIIF 16 para contabilizar todos esos arrendamientos.	

continúa...

...continuación

**Ejemplo 11—Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera**

Aunque cada módulo dentro de los servidores, si se considera individualmente, podría ser un activo de bajo valor, los arrendamientos de los módulos dentro de los servidores no cumplen los requisitos de arrendamientos de activos de bajo valor. Esto es porque cada módulo está altamente interrelacionado con otras partes de los servidores. El arrendatario no arrendaría los módulos sin arrendar también los servidores.

**[Referencia: párrafo B5]**

Aplicación de la cartera

**[Referencia: párrafo B1]**

Como consecuencia, el arrendatario aplica los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 16 a sus arrendamientos de inmuebles, equipo de fabricación, vehículos de empresa, camiones y furgonetas, servidores y aparatos de fotocopiado multifunción de alta capacidad. De esa forma, el arrendatario agrupa sus vehículos de empresa, camiones y furgonetas en carteras.

Los vehículos de empresa del arrendatario se arriendan según una serie de acuerdos de arrendamiento maestros. El arrendatario usa ocho tipos diferentes de vehículos de empresa, que varían en precio y se asignan al personal sobre la base de rango y territorio. El arrendatario tiene un acuerdo de arrendamiento maestro para cada tipo diferente de vehículo de empresa. Los arrendamientos individuales dentro de cada acuerdo de arrendamiento maestro son similares (incluyendo fechas de comienzo y final similares), pero los términos y condiciones generalmente varían de un acuerdo de arrendamiento maestro a otro. Puesto que los arrendamientos individuales dentro de cada acuerdo de arrendamiento maestro son similares entre sí, el arrendatario espera razonablemente que aplicando los requerimientos de la NIIF 16 a cada acuerdo de arrendamiento maestro no daría lugar a un efecto significativamente diferente a la utilización de los requerimientos de la NIIF 16 a cada arrendamiento individual dentro del acuerdo de arrendamiento maestro. Por consiguiente, el arrendatario concluye que puede aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a cada acuerdo de arrendamiento maestro como una cartera. Además, el arrendatario concluye que dos de los ocho acuerdos de arrendamiento maestros son similares y cubren tipos sustancialmente similares de vehículos de empresa en territorios semejantes. El arrendatario espera razonablemente que el efecto de aplicar la NIIF 16 a la cartera combinada de arrendamientos en dos acuerdos de arrendamiento maestros no diferiría significativamente de aplicar la NIIF 16 a cada arrendamiento en esa cartera combinada. El arrendatario, por ello, concluye que puede combinar adicionalmente esos dos acuerdos de arrendamiento maestros en una cartera de arrendamiento única.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 11—Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera**

Los camiones y furgonetas del arrendatario son arrendados según acuerdos de arrendamiento individuales. Existen 6.500 arrendamientos en total. Todos los arrendamientos de camiones tienen condiciones similares, así como todos los arrendamientos de furgonetas. Los arrendamientos de camiones son generalmente para cuatro años e implican modelos similares de camiones. Los arrendamientos de furgonetas son generalmente para cinco años e implican modelos similares de furgonetas. El arrendatario espera razonablemente que si se aplican los requerimientos de la NIIF 16 a carteras de arrendamientos de camiones y furgonetas, agrupados por tipo de activo subyacente, territorio y el trimestre del año en el que se realizó el arrendamiento, no se tendría un efecto significativamente diferente de utilizar esos requerimientos cada arrendamiento individual de camiones o furgonetas. Por consiguiente, el arrendatario aplica los requerimientos de la NIIF 16 a carteras diferentes de arrendamiento de camiones y de furgonetas, en lugar de los 6.500 arrendamientos individuales.

**Asignación de la contraprestación a los componentes de un contrato (párrafos 12 a 16 y B32 y B33)**

E14 El siguiente ejemplo ilustra la asignación por un arrendatario de la contraprestación en un contrato a los componentes de arrendamiento y a los que no lo son.

**Ejemplo 12—Asignación a los arrendatarios de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no son de arrendamiento a un contrato**

*El arrendador arrienda una topadora, un camión y una excavadora de largo alcance al Arrendatario para usarlos en las operaciones mineras del arrendatario por cuatro años. El arrendador acuerda mantener cada elemento del equipo a lo largo del plazo del arrendamiento. La contraprestación total del contrato es de 600.000 u.m.<sup>(a)</sup>, pagaderas en plazos anuales de 150.000 u.m., y un importe variable que depende de las horas de trabajo realizado en el mantenimiento de la excavadora de largo alcance. El pago variable está limitado hasta el 2 por ciento del costo de reposición de la excavadora de largo alcance. La contraprestación incluye el costo de los servicios de mantenimiento para cada elemento del equipo.*

continúa...



...continuación

**Ejemplo 12—Asignación a los arrendatarios de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no son de arrendamiento a un contrato**

El arrendatario contabiliza los componentes que no son de arrendamiento (servicios de mantenimiento) por separado de cada arrendamiento de equipo aplicando el párrafo 12 de la NIIF 16. El arrendatario no elige la solución práctica del párrafo 15 de la NIIF 16. El arrendatario considera los requerimientos del párrafo B32 de la NIIF 16 y concluye que el arrendamiento de la topadora, el arrendamiento del camión y el de la excavadora de largo alcance son cada uno componentes de arrendamiento separados. Esto es así porque:

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

Por consiguiente, el arrendatario concluye que existen en el contrato tres componentes de arrendamiento y tres componentes que no lo son (servicios de mantenimiento). El arrendatario aplica las guías de los párrafos 13 y 14 de la NIIF 16 a asignar la contraprestación del contrato a los tres componentes de arrendamiento y a los componentes que no lo son.

*continúa...*

...continuación

**Ejemplo 12—Asignación a los arrendatarios de la contraprestación a los componentes de arrendamiento y a los que no son de arrendamiento a un contrato**

Varios proveedores proporcionan servicios de mantenimiento para una topadora y un camión similares. Por consiguiente, existen precios independientes observables para los servicios de mantenimiento para los dos elementos del equipo arrendado. El arrendatario puede establecer precios independientes observables para el mantenimiento de la topadora y el camión de 32.000 u.m. y de 16.000 u.m., respectivamente, suponiendo condiciones de pago similares a los del contrato con el arrendador. La excavadora de largo alcance está altamente especializada, y por consiguiente, otros proveedores no arrienda o proporcionan servicios de mantenimiento para excavadoras similares. No obstante, el arrendador proporciona servicios de mantenimiento por cuatro años a clientes que le compran excavadoras de largo alcance similares. La contraprestación observable para los contratos de servicio de mantenimiento a cuatro años es un importe fijo de 56.000 u.m. pagaderos a lo largo de cuatro años, y un importe variable que depende de las horas de trabajo realizado en el mantenimiento de la excavadora de largo alcance. El pago variable está limitado hasta el 2 por ciento del costo de reposición de la excavadora de largo alcance. Por consiguiente, el arrendatario estima que el precio independiente de los servicios de mantenimiento para la excavadora de largo alcance sea de 56.000 u.m. más los importes variables. El arrendatario puede establecer precios independientes observables para los arrendamientos de la topadora, el camión y la excavadora de largo alcance de 170.000 u.m., 102.000 u.m. y 224.000 u.m., respectivamente.

El arrendatario asigna la contraprestación fija del contrato (600.000 u.m.) a los componentes de arrendamiento y a los que no lo son:

u. m.	Topadora	Camión	Excavadora de largo alcance	Total
<b>Arrendamiento</b>	170.000	102.000	224.000	<b>496.000</b>
<b>No son arrendamiento</b>				<b>104.000</b>
<b>Total contra-prestación fija</b>				<b>600.000</b>

El arrendatario asigna toda la contraprestación variable al mantenimiento de la excavadora de largo alcance y, por ello, a los componentes del contrato que no son de arrendamiento. El arrendatario, entonces, contabiliza cada componente de arrendamiento aplicando las guías de la NIIF 16, tratando la contraprestación asignada como los pagos por arrendamiento de cada componente de arrendamiento.

(a) En estos Ejemplos Ilustrativos, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u.m.)

## Medición del arrendatario (párrafos 18 a 41 y B34 a B41)

E15 El siguiente ejemplo ilustra cómo mide un arrendatario los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento. También ilustra cómo contabiliza un arrendatario un cambio en el plazo del arrendamiento.

### Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento

#### Parte 1 — Medición inicial del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento

El arrendatario arrienda por 10 años una planta de un edificio, con una opción de ampliación por cinco años. Los pagos por arrendamiento son de 50.000 u.m. por año durante el plazo inicial y de 55.000 u.m. por año durante el periodo opcional, todos pagaderos al comienzo de cada año. Para obtener el arrendamiento, el arrendatario incurre en unos costos iniciales de 20.000 u.m. de las cuales 15.000 u.m. están relacionadas con un pago a un inquilino anterior que ocupaba esa planta del edificio y 5.000 u.m. están relacionadas con una comisión pagada al agente inmobiliario que acordó el arrendamiento. Como incentivo al arrendatario por llevar a cabo el arrendamiento, el arrendador acuerda reembolsarle la comisión inmobiliaria de 5.000 u.m.

En la fecha de comienzo, el arrendatario concluye que no hay certeza razonable de que ejerza la opción de ampliar el arrendamiento y, por ello, determina que el plazo del arrendamiento es de 10 años. **[Referencia: párrafo 18]**

La tasa de interés implícita en el arrendamiento no es fácilmente determinable. La tasa incremental del arrendatario es del 5 por ciento por año, lo que refleja 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 10 años y con garantía colateral similar.

En la fecha de comienzo, el arrendatario realiza el pago por el primer año, incurre en unos costos directos iniciales, recibe incentivo de arrendamiento del arrendador y mide el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nueve pagos restantes de 50.000 u.m. descontadas a la tasa de interés del 5 por ciento anual, **[Referencia: párrafo 26]** que es de 355.391 u.m.

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

Activo por derecho de uso	405.391 u.m.
Pasivo por arrendamiento	355.391 u.m.
Efectivo (pago por arrendamiento el primer año)	50.000 u.m.
Activo por derecho de uso	20.000 u.m.
Efectivo (costos directos iniciales)	20.000 u.m.
Efectivo (incentivo por arrendamiento)	5.000 u.m.
Activo por derecho de uso	5.000 u.m.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento**

*Parte 2 — Medición posterior y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento*

*En el sexto año del arrendamiento, el Arrendatario adquiere la Entidad A. Ésta ha estado arrendando una planta en otro edificio. El arrendamiento realizado por la Entidad A contiene una opción de terminación que es ejercitable por la Entidad A. Después de la adquisición de la Entidad A, el Arrendatario necesita dos plantas en un edificio adecuado para el incremento de la plantilla de la fuerza laboral. Para minimizar los costos, el arrendatario (a) realiza un arrendamiento por ocho años de otra planta en el edificio arrendado que estará disponible para su uso al final del Año 7 y (b) termina anticipadamente el arrendamiento realizado por la Entidad A con efecto al comienzo del Año 8.*

El traslado del personal de la Entidad A al mismo edificio ocupado por el arrendatario crea a éste un incentivo económico de ampliar su arrendamiento original al final de periodo no cancelable de 10 años. La adquisición de la Entidad A y la recolocación del personal de la Entidad A es un suceso significativo que está bajo el control del arrendatario y afecta si es razonablemente seguro que el arrendatario ejerza la opción de ampliación no incluida anteriormente en su determinación del plazo del arrendamiento. **[Referencia: párrafo 20]** Esto es porque la planta original tiene mayor utilidad (y, por ello, proporciona mayores beneficios) para el arrendatario que activos alternativos que podría arrendar por un importe similar a los pagos por arrendamiento para el periodo opcional—el arrendatario incurriría en costos si fuera a arrendar una planta similar en un edificio distinto porque la plantilla de trabajadores estaría localizada en edificios diferentes. Por consiguiente, al final del Año 6, el arrendatario concluye que es, ahora, razonablemente seguro que ejerza la opción de ampliar su arrendamiento original como consecuencia de su adquisición y planificación de recolocación de la Entidad A.

*La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario al final del Año 6 es del 6 por ciento, lo que refleja 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 nueve años y con garantía colateral similar. El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo por derecho de uso uniformemente a lo largo del plazo del arrendamiento y, por ello, deprecia el activo por derecho de uso de forma lineal.*

continúa...

...continuación

**Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento**

El activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento desde el Año 1 hasta el Año 6 son los siguientes.

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso		
	Saldo inicial u.m.	Pago por arrendamiento u.m.	gastos por intereses del 5% u.m.	Saldo final u.m.	Saldo inicial u.m.	Cargo por depreciación u.m.	Saldo final u.m.
1	355.391	-	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378.352
2	373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336.313
3	339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294.274
4	303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252.235
5	266.474	(50.000)	10.823	227.297	252.235	(42.039)	210.196
6	227.297	(50.000)	8.865	186.162	210.196	(42.039)	168.157

Al final de sexto año, antes de contabilizar el cambio en el plazo del arrendamiento, el pasivo por arrendamiento es de 186.162 u.m. (el valor presente de los cuatro pagos restantes de 50.000 u.m., descontados a la tasa de interés original del 5 por ciento anual). El gasto por intereses de 8.865 u.m. se reconoce en el Año 6. El activo por derecho de uso del arrendatario es de 168.157 u.m.

El arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento al valor presente de los cuatro pagos de 50.000 u.m. seguido de cinco pagos de 55.000 u.m., todos descontados a la tasa de descuento revisada del 6 por ciento anual, que es de 378.174. [Referencia: párrafo 40] El arrendatario incrementa el pasivo por arrendamiento en 192.012 u.m., que representa la diferencia entre el pasivo medido nuevamente de 378.174 y su importe en libros anterior de 186.162 u.m. El ajuste correspondiente se realiza al activo por derecho de uso para reflejar el costo del derecho de uso adicional, [Referencia: párrafo 39] reconocido de la forma siguiente.

Activo por derecho de uso	192.012 u.m.
Pasivo por arrendamiento	192.012 u.m.

Después de la nueva medición, el importe en libros del activo por derecho de uso del arrendatario es de 360.169 u.m. (es decir, 168.157 + 192.012). Desde el comienzo del Año 7 el arrendatario calcula el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento a la tasa de descuento revisada del 6 por ciento anual.

continúa...

...continuación

<b>Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento</b>							
El activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento desde el Año 7 hasta el Año 15 son los siguientes.							
Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso		
	Saldo inicial u.m.	Pago por arrendamiento u.m.	gastos por intereses del 6% u.m.	Saldo final u.m.	Saldo inicial u.m.	Cargo por depreciación u.m.	Saldo final u.m.
7	<b>378.174</b>	(50.000)	19.690	<b>347.864</b>	<b>360.169</b>	(40.019)	<b>320.150</b>
8	<b>347.864</b>	(50.000)	17.872	<b>315.736</b>	<b>320.150</b>	(40.019)	<b>280.131</b>
9	<b>315.736</b>	(50.000)	15.944	<b>281.680</b>	<b>280.131</b>	(40.019)	<b>240.112</b>
10	<b>281.680</b>	(50.000)	13.901	<b>245.581</b>	<b>240.112</b>	(40.019)	<b>200.093</b>
11	<b>245.581</b>	(55.000)	11.435	<b>202.016</b>	<b>200.093</b>	(40.019)	<b>160.074</b>
12	<b>202.016</b>	(55.000)	8.821	<b>155.837</b>	<b>160.074</b>	(40.019)	<b>120.055</b>
13	<b>155.837</b>	(55.000)	6.050	<b>106.887</b>	<b>120.055</b>	(40.019)	<b>80.036</b>
14	<b>106.887</b>	(55.000)	3.113	<b>55.000</b>	<b>80.036</b>	(40.018)	<b>40.018</b>
15	<b>55.000</b>	(55.000)	-	-	<b>40.018</b>	(40.018)	-

### Los pagos por arrendamiento variables (párrafos 27, 39, 42(b) y 43)

E16 El siguiente ejemplo ilustra cómo contabiliza un arrendatario los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice y pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento.

#### **Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas**

*Ejemplo 14A – El arrendatario contrata un arrendamiento a 10 años de propiedades con pagos por arrendamiento anuales de 50.000 u.m. pagaderos al comienzo de cada año. El contrato especifica que los pagos por arrendamiento se incrementarán cada dos años sobre la base del aumento en el Índice del Pecos al Consumidor de los 24 meses precedentes. El Índice de Precios al Consumidor en la fecha de comienzo es de 125. El ejemplo ignora los costos directos iniciales. La tasa implícita en el arrendamiento no es fácilmente determinable. La tasa incremental del arrendatario es del 5 por ciento por año, lo que refleja 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 10 años y con garantía colateral similar.*

continúa...

...continuación

**Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas**

En la fecha de comienzo, el arrendatario realiza el pago por el primer año y mide el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nueve pagos restantes de 50.000 u.m. descontados a la tasa de interés del 5 por ciento anual [Referencia: párrafo 26] que es de 355.391 u.m.

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

Activo por derecho de uso	405.391 u.m.
Pasivo por arrendamiento	355.391 u.m.
Efectivo (pago por arrendamiento el primer año)	50.000 u.m.

*El arrendatario espera consumir los beneficios económicos futuros del activo por derecho de uso uniformemente a lo largo del plazo del arrendamiento y, por ello, deprecia el activo por derecho de uso de forma lineal.*

Durante los dos primeros años del arrendamiento, el arrendador reconoce de forma agregada los siguientes importes relacionados con el arrendamiento.

Gastos financieros	33.928 u.m.
Pasivo por arrendamiento	33.928 u.m.
Cargo por depreciación	81.078 u.m. (405.391 u.m. ÷ 10 × 2 años)
Activo por derecho de uso	81.078 u.m.

Al comienzo del segundo año, el arrendatario realiza un pago por arrendamiento por el segundo año y reconoce los siguientes importes.

Pasivo por arrendamiento	50.000 u.m.
Efectivo	50.000 u.m.

Al principio del tercer año, antes de contabilizar el cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedente de un cambio en el Índice de Precios al Consumidor y hacer el pago por arrendamiento por el tercer año, el pasivo por arrendamiento es de 339.319 u.m. (el valor presente de los ocho pagos de 50.000 u.m. descontados a la tasa de interés del 5 por ciento anual = 355.391 u.m. + 33.928 u.m. – 50.000 u.m.).

*Al comienzo del tercer año del arrendamiento el Índice de Precios al Consumidor es 135.*

continúa...

...continuación

<b>Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas</b>															
<p>El pago por el tercer año, ajustado por el Índice de Precios al Consumidor es de 54.000 u.m. (<math>50.000 \text{ u.m.} \times 135 \div 125</math>). Puesto que existe un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedentes de un cambio en el Índice de Precios al Consumidor utilizado para determinar dichos pagos, el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos por arrendamiento revisados, es decir, el pasivo por arrendamiento refleja ahora los ocho pagos por arrendamiento anuales de 54.000 u.m.</p> <p><b>[Referencia: párrafo 42(b)]</b></p> <p>Al comienzo del tercer año, el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento al valor presente de los ocho pagos de 54.000 u.m. descontadas a una tasa de descuento sin modificar del 5 por ciento anual <b>[Referencia: párrafo 43]</b> que es de 366.464 u.m. El arrendatario incrementa el pasivo por arrendamiento en 27.145 u.m., que representa la diferencia entre el pasivo medido nuevamente de 366.464 y su importe en libros anterior de 339.319 u.m. El ajuste correspondiente se realiza al activo por derecho de uso <b>[Referencia: párrafo 39]</b> reconocido de la forma siguiente.</p> <table> <tr> <td>Activo por derecho de uso</td> <td>27.145 u.m.</td> </tr> <tr> <td>    Pasivo por arrendamiento</td> <td>27.145 u.m.</td> </tr> </table> <p>Al comienzo del tercer año, el arrendatario realiza un pago por arrendamiento por el tercer año y reconoce los siguientes importes.</p> <table> <tr> <td>Pasivo por arrendamiento</td> <td>54.000 u.m.</td> </tr> <tr> <td>    Efectivo</td> <td>54.000 u.m.</td> </tr> </table> <p><i>Ejemplo 14B – Supóngase los mismos hechos que en el Ejemplo 14A excepto que se requiere también que el arrendatario realice pagos por arrendamiento variables en cada año del arrendamiento, que se determinan como el 1 por ciento de la ventas del arrendatario generadas desde la propiedad arrendada.</i></p> <p>En la fecha de comienzo, el arrendatario mide el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento reconocidos por los mismos importes que en el Ejemplo 14A. Esto es porque los pagos por arrendamiento variables están vinculados a ventas futuras y, por ello, no cumplen la definición de pagos por arrendamiento. Por consiguiente, esos pagos no se incluyen en la medición del activo y del pasivo.</p> <table> <tr> <td>Activo por derecho de uso</td> <td>405.391 u.m.</td> </tr> <tr> <td>    Pasivo por arrendamiento</td> <td>355.391 u.m.</td> </tr> <tr> <td>    Efectivo (pago por arrendamiento el primer año)</td> <td>50.000 u.m.</td> </tr> </table> <p><i>El arrendatario prepara los estados financieros sobre una base anual. Durante el primer año del arrendamiento, el arrendatario genera ventas de 800.000 u.m. desde la propiedad arrendada.</i></p>		Activo por derecho de uso	27.145 u.m.	Pasivo por arrendamiento	27.145 u.m.	Pasivo por arrendamiento	54.000 u.m.	Efectivo	54.000 u.m.	Activo por derecho de uso	405.391 u.m.	Pasivo por arrendamiento	355.391 u.m.	Efectivo (pago por arrendamiento el primer año)	50.000 u.m.
Activo por derecho de uso	27.145 u.m.														
Pasivo por arrendamiento	27.145 u.m.														
Pasivo por arrendamiento	54.000 u.m.														
Efectivo	54.000 u.m.														
Activo por derecho de uso	405.391 u.m.														
Pasivo por arrendamiento	355.391 u.m.														
Efectivo (pago por arrendamiento el primer año)	50.000 u.m.														

continúa...



...continuación

**Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas**

El arrendatario incurre en un gasto adicional relacionado con el arrendamiento de 8.000 u.m. (800.000 u.m. × 1 por ciento), que el arrendatario reconoce en el resultado del periodo en el primer año del arrendamiento. [Referencia: párrafo 38(b)]

**Modificaciones del arrendamiento (párrafos 44 a 46)**

E17 Los Ejemplos 15 a 19 ilustran los requerimientos de la NIIF 16 con respecto a las modificaciones del arrendamiento por un arrendatario.

**Ejemplo 15—Modificación que es un arrendamiento separado**

*El arrendatario arrienda por 10 años 2.000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Al principio del Año 6 el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original por los restantes cinco años para incluir 3.000 metros cuadrados adicionales de espacio de oficinas en el mismo edificio. El espacio adicional queda disponible para uso del arrendatario al final del segundo trimestre del Año 6. El incremento total de la contraprestación por el arrendamiento es acorde con la tasa de mercado actual para los 3.000 metros cuadrados nuevos de espacio para oficinas, ajustado por el descuento que el arrendatario recibe reflejando que el arrendador no incurre en costos en los que habría incurrido en otro caso si hubiera arrendado el mismo espacio a un inquilino nuevo (por ejemplo, costos de comercialización).*

El arrendatario contabiliza la modificación como un arrendamiento separado, del original por 10 años. [Referencia: párrafo 44] Esto es porque la modificación concede al Arrendatario un derecho de uso adicional de un activo subyacente y el incremento en la contraprestación por el arrendamiento es acorde con el precio independiente del derecho de uso adicional ajustado para reflejar las circunstancias del contrato. En este ejemplo, el activo subyacente adicional son los 3.000 metros cuadrados nuevos de espacio para oficinas. Por consiguiente, en la fecha de comienzo del nuevo arrendamiento (al final del segundo trimestre del Año 6), el arrendatario reconoce un activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento relacionado con el arrendamiento de los 3.000 metros cuadrados adicionales del espacio para la oficina. El arrendatario no realiza ningún ajuste a la contabilización del arrendamiento original de 2.000 metros cuadrado de espacio para la oficina como consecuencia de esta modificación.

**Ejemplo 16—Modificación que incrementa el alcance del arrendamiento ampliando el plazo contractual del arrendamiento**

*El arrendatario arrienda por 10 años 5.000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Los pagos por arrendamiento anual son de 100.000 u.m. pagaderas al final de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede ser fácilmente determinable. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario a la fecha de comienzo es del 6 por ciento anual. Al principio del Año 7, el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original ampliando el plazo de arrendamiento contractual por cuatro años. Los pagos por arrendamiento anuales no cambian (es decir, 100.000 u.m. pagaderos al final de cada uno de los años del Año 7 al Año 4). La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario al comienzo del Año 7 es del 7 por ciento anual.*

En la fecha de vigencia de la modificación (al principio del Año 7), el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento basado en: (a) un plazo de arrendamiento restante de ocho años, (b) pagos anuales de 100.000 u.m. y (c) tasa incremental de tomar prestado del arrendatario del 7 por ciento anual. **[Referencia: párrafo 45]** El pasivo por arrendamiento modificado es igual a 597.130 u.m. El pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de la modificación (incluyendo el reconocimiento del gasto por intereses hasta el final del Año 6) es de 346.511 u.m. El arrendatario reconoce la diferencia entre el importe en libros del pasivo por arrendamiento modificado y el del pasivo por arrendamiento inmediatamente anterior a la modificación (250.619 u.m.) como un ajuste al activo por derecho de uso. **[Referencia: párrafo 46(b)]**

**Ejemplo 17—Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento**

*El arrendatario arrienda por 10 años 5.000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Los pagos por arrendamiento anual son de 50.000 u.m. pagaderos al final de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede ser fácilmente determinable. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario a la fecha de comienzo es del 6 por ciento anual. Al comienzo del Año 6, el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original para reducir el espacio a solo 2.500 metros cuadrados del espacio original a partir del final del primer trimestre del Año 6. Los pagos por arrendamiento fijos anuales (del Año 6 al Año 10) son de 30.000 u.m. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario al comienzo del Año 6 es del 5 por ciento anual.*

En la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6), el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento basado en: (a) un plazo de arrendamiento restante de cinco años, (b) pagos anuales de 30.000 u.m. y (c) tasa incremental de tomar prestado del arrendatario del 5 por ciento anual. Esto es igual a 129.884 u.m. **[Referencia: párrafo 45]**

El arrendatario determina la disminución proporcional del importe en libros del activo por derecho de uso sobre la base del activo por derecho de uso restante (es decir, 2.500 metros cuadrados correspondientes al 50 por ciento del activo por derecho de uso original).

*continúa...*

...continuación

**Ejemplo 17—Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento**

El 50 por ciento del activo por derecho de uso anterior a la modificación (184.002 u.m.) es de 92.001 u.m. El cincuenta por ciento del pasivo por arrendamiento anterior a la modificación (210.618 u.m.) es de 105.309 u.m. Por consiguiente, el arrendatario reduce el importe en libros del activo por derecho de uso en 92.001 y el importe en libros del pasivo por arrendamiento en 105.309 u.m. El arrendatario reconoce la diferencia entre la disminución del pasivo por arrendamiento y la del activo por derecho de uso (105.309 u.m. – 92.001 u.m. = 13.308 u.m.) como una ganancia en el resultado del periodo en la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6). **[Referencia: párrafo 46(a)]**

El arrendatario reconoce la diferencia entre el pasivo por arrendamiento restante de 105.309 u.m. y el pasivo por arrendamiento modificado de 129.884 u.m. (lo cual es igual a 24.575 u.m.) como un ajuste al activo por derecho de uso reflejando el cambio en la contraprestación pagada por el arrendamiento y la tasa de descuento revisada.

**Ejemplo 18—Modificación que incrementa y disminuye simultáneamente el alcance del arrendamiento**

*El arrendatario arrienda por 10 años 2.000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Los pagos por arrendamiento anual son de 100.000 u.m. pagaderas al final de cada año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede ser fácilmente determinable. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario a la fecha de comienzo es del 6 por ciento anual. Al comienzo del Año 6 el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original para (a) incluir 1.500 metros cuadrados adicionales de espacio en el mismo edificio a partir del comienzo del Año 6 y (b) reducir el plazo del arrendamiento desde 10 a ocho años. El pago fijo anual por los 3.500 metros cuadrados es de 150.000 u.m. pagaderos al final de cada año (del Año 6 al Año 8). La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario al comienzo del Año 6 es del 7 por ciento anual.*

*La contraprestación por el incremento en el alcance de los 1.500 metros cuadrados de espacio no es acorde con el precio independiente para ese incremento ajustado para reflejar las circunstancias del contrato. Por consiguiente, el arrendatario no contabiliza el incremento del alcance que añade el derecho a usar 1.500 metros cuadrados adicionales del espacio como un arrendamiento separado.*

continúa...

...continuación

**Ejemplo 18—Modificación que incrementa y disminuye simultáneamente el alcance del arrendamiento**

El activo por derecho de uso anterior a la modificación y el pasivo por arrendamiento anterior a la modificación en relación con el arrendamiento son los siguientes.

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso		
	Saldo inicial	gastos por intereses del 6%	Pago por arrendamiento	Saldo final	Saldo inicial	Cargo por depreciación	Saldo final
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
1	736.009	44.160	(100.000)	680.169	736.009	(73.601)	662.408
2	680.169	40.810	(100.000)	620.979	662.408	(73.601)	588.807
3	620.979	37.259	(100.000)	558.238	588.807	(73.601)	515.206
4	558.238	33.494	(100.000)	491.732	515.206	(73.601)	441.605
5	491.732	29.504	(100.000)	421.236	441.605	(73.601)	368.004
6	421.236				368.004		

En la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6), el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento basado en: (a) un plazo de arrendamiento restante de tres años, (b) pagos anuales de 150.000 u.m. y (c) tasa incremental de tomar prestado del arrendatario del 7 por ciento anual. [Referencia: párrafo 45] El pasivo modificado es igual a 393.647 u.m. del cual (a) 131.216 u.m. está relacionado con el incremento de 50.000 u.m. de los pagos por arrendamiento anuales desde el Año 6 al Año 8 y (b) 262.431 u.m. está relacionado con los pagos por arrendamiento por los tres años restantes de 100.000 u.m. desde el Año 6 al Año 8.

Disminución del plazo del arrendamiento

La fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6) el activo por derecho de uso anterior a la modificación es de 368.004 u.m. El arrendatario determina la disminución proporcional en el importe en libros del activo por derecho de uso basado en el activo por derecho de uso restante por los 2.000 metros cuadrados originales del espacio para oficinas (es decir, el plazo del arrendamiento restante de tres años en lugar del plazo del arrendamiento de cinco años original). El activo por derecho de uso restante de los 2.000 metros cuadrados originales de espacio de oficina es de 220.802 u.m. (es decir 368.004 u.m. ÷ 5 × 3 años).

La fecha de vigencia de la modificación (al principio del Año 6) el pasivo por arrendamiento anterior a la modificación es de 421.236 u.m. El pasivo por arrendamiento restante de los 2.000 metros cuadrados originales de espacio de oficina es de 267.301 u.m. (es decir, el valor presente de los tres pagos por arrendamiento anuales de 100.000 u.m., descontados a la tasa de descuento original del 6 por ciento por año).

continúa...

...continuación

**Ejemplo 18—Modificación que incrementa y disminuye simultáneamente el alcance del arrendamiento**

Por consiguiente, el arrendatario reduce el importe en libros del activo por derecho de uso en 147.202 u.m. (368.004 – 220.802), y el importe en libros del pasivo por arrendamiento en 153.935 u.m. (421.236 – 267.301 u.m.). El arrendatario reconoce la diferencia entre la disminución del pasivo por arrendamiento y la del activo por derecho de uso (153.935 u.m. – 147.202 u.m. = 6.733 u.m.) como una ganancia en el resultado del periodo en la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6).

**[Referencia: párrafo 46(a)]**

Pasivo por arrendamiento	153.935 u.m.
Activo por derecho de uso	147.202 u.m.
Ganancia	6.733 u.m.

En la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6), el arrendatario reconoce el efecto de la nueva medición del pasivo por arrendamiento restante que refleja la tasa de descuento revisada del 7 por ciento por año, **[Referencia: párrafo 45(c)]** que es de 4.870 (267.301 u.m. – 262.431 u.m.), como un ajuste al activo por derecho de uso.

Pasivo por arrendamiento	4.870 u.m.
Activo por derecho de uso	4.870 u.m.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 18—Modificación que incrementa y disminuye simultáneamente el alcance del arrendamiento**Incremento en el espacio del arrendamiento

En la fecha de comienzo del arrendamiento por los 1.500 metros cuadrados adicionales (al comienzo del Año 6), el arrendatario reconoce el incremento en el pasivo por arrendamiento relacionado con el incremento en el alcance de 131.216 u.m. (es decir, el valor presente de tres pagos por arrendamiento anuales de 50.000 u.m., descontados a la tasa de interés revisada del 7 por ciento anual [Referencia: párrafo 45(c)] como un ajuste al activo por derecho de uso. [Referencia: párrafo 46(b)]

Activo por derecho de uso 131.216 u.m.

Pasivo por arrendamiento 131.216 u.m.

El activo por derecho de uso modificado y el pasivo por arrendamiento modificado en relación con el arrendamiento son los siguientes.

Año	Pasivo por arrendamiento				Activo por derecho de uso		
	Saldo inicial	gastos por intereses del 7%	Pago por arrendamiento	Saldo final	Saldo inicial	Cargo por depreciación	Saldo final
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
6	<b>393.647</b>	27.556	(150.000)	<b>271.203</b>	<b>347.148</b>	(115.716)	<b>231.432</b>
7	<b>271.203</b>	18.984	(150.000)	<b>140.187</b>	<b>231.432</b>	(115.716)	<b>115.716</b>
8	<b>140.187</b>	9.813	(150.000)	-	<b>115.716</b>	(115.716)	-

**Ejemplo 19—Modificación que es solo un cambio en la contraprestación**

*El arrendatario arrienda por 10 años 5.000 metros cuadrados de espacio para oficinas. Al comienzo del Año 6 el arrendatario y el arrendador acuerdan modificar el arrendamiento original por los restantes cinco años para reducir los pagos por arrendamiento de 100.000 u.m. por año a 95.000 u.m. por año. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede ser fácilmente determinable. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario a la fecha de comienzo es del 6 por ciento anual. La tasa incremental de tomar prestado del arrendatario al comienzo del Año 6 es del 7 por ciento anual. Los pagos por arrendamiento anual son pagaderos al final de cada año.*

continúa...

...continuación

**Ejemplo 19—Modificación que es solo un cambio en la contraprestación**

En la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6), el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento basado en: (a) un plazo de arrendamiento restante de cinco años, (b) pagos anuales de 95.000 u.m. y (c) tasa incremental de tomar prestado del arrendatario del 7 por ciento anual. [Referencia: párrafo 45(c)] El arrendatario reconoce la diferencia entre el importe en libros del pasivo modificado (389.519 u.m.) y el pasivo por arrendamiento inmediatamente anterior a la modificación (421.236 u.m.) de 31.717 u.m. como un ajuste al activo por derecho de uso. [Referencia: párrafo 46(b)]

**Subarrendamientos (párrafo B58)**

E18 Los Ejemplos 20 y 21 ilustran la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 para un arrendador intermedio que realizó un arrendamiento principal y un subarrendamiento del mismo activo subyacente.

**Ejemplo 20—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento financiero**

*Arrendamiento principal*—Un arrendador intermedio realiza un arrendamiento a cinco años por 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina (el arrendamiento principal) con la Entidad A (el arrendador principal).

*Subarrendamiento*—Al comienzo del Año 3 el arrendador intermedio subarrienda los 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina para los tres años restantes del arrendatario principal a un subarrendatario.

El arrendador intermedio clasifica el subarrendatario por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal. El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento como un arrendamiento financiero, habiendo considerado los requerimientos de los párrafos 61 a 66 de la NIIF 16.

Cuando un arrendador intermedio realiza el subarrendamiento, éste:

- (a) da de baja el activo por derecho de uso relacionado con el arrendamiento principal que transfiere al subarrendatario y reconoce la inversión neta en el subarrendamiento;
- (b) reconoce cualquier diferencia entre el activo por derecho de uso y la inversión neta en el subarrendamiento en el resultado del periodo; e
- (c) retiene el pasivo por arrendamiento relacionado con el arrendamiento principal en su estado de situación financiera que representa los pagos por arrendamiento debidos al arrendador principal.

continúa...

...continuación

<b>Ejemplo 20—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento financiero</b>
Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio reconoce el ingreso financiero por el subarrendamiento y el gasto por intereses por el arrendamiento principal.

<b>Ejemplo 21—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento operativo</b>
<p><i>Arrendamiento principal</i> – Un arrendador intermedio realiza un arrendamiento a cinco años por 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina (el arrendamiento principal) con la Entidad A (el arrendador principal).</p> <p><i>Subarrendamiento</i> – Al comienzo del arrendamiento principal, el arrendador intermedio subarrienda los 5.000 metros cuadrados, del espacio de oficina por dos años a un subarrendatario.</p> <p>El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal. El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento como un arrendamiento operativo, habiendo considerado los requerimientos de los párrafos 61 a 66 de la NIIF 16.</p> <p>Cuando un arrendador intermedio realiza un subarrendamiento, el arrendador intermedio retiene el pasivo por arrendamiento y el activo por derecho de uso relacionado con el arrendamiento principal en su estado de situación financiera.</p> <p>Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) reconoce un cargo por depreciación por el activo por derecho de uso y el interés por el pasivo por arrendamiento; y</li> <li>(b) reconoce el ingreso por arrendamiento procedente del subarrendamiento.</li> </ul>

### Información a revelar del arrendatario (párrafos 59 y B49 y B50)

E19 El ejemplo 22 ilustra cómo un arrendatario con tipos diferentes de carteras de arrendamiento podría cumplir con los requerimientos de información a revelar descritos en los párrafos 59 y B49 de la NIIF 16 sobre pagos por arrendamiento variables. El ejemplo sólo contiene información del periodo corriente. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que una entidad presente información comparativa.



**Ejemplo 22—Condiciones de pago variables****El arrendatario con un alto volumen de arrendamientos con algunas condiciones de plazos de pago congruentes**

*Ejemplo 22A: un minorista (Arrendatario) opera un número de tiendas de marca diferentes —A, B, C y D. El Arrendatario tiene un gran volumen de arrendamiento de propiedades. La política de grupo del arrendatario es negociar las condiciones de pago variables para las tiendas recientemente establecidas. El arrendatario concluye que la información sobre los pagos por arrendamiento variables es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. En concreto, el arrendatario concluye que la información sobre la proporción de los pagos por arrendamiento totales que surgen de los pagos variables, y la sensibilidad de dichos pagos por arrendamiento variables a cambios en las ventas, es la información que es relevante para los usuarios de sus estados financieros. Esta información es similar a la presentada a la alta dirección del arrendatario sobre los pagos por arrendamiento variables.*

Algunos de los arrendamientos de propiedades dentro del grupo contienen condiciones de pagos variables que están vinculados a las ventas generadas por la tienda. Las condiciones de pagos variables, cuando sea posible, en las tiendas recientemente establecidas para vincular los pagos por rentas a los flujos de efectivo de la tiendas y minimiza los costos fijos. Los pagos de rentas fijos y variables por las tiendas de marca para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X0 se resumen a continuación.

	<b>Tiendas</b>	<b>Pagos fijos</b>	<b>Pagos variables</b>	<b>Pagos totales</b>	<b>Impacto anual estimado sobre la renta total de la marca de un 1% de incremento en ventas</b>
	<b>No.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>%</b>
Marca A	4.522	3.854	120	3.974	0,03%
Marca B	965	865	105	970	0,11%
Marca C	124	26	163	189	0,86%
Marca D	652	152	444	596	0,74%
	<b>6.263</b>	<b>4.897</b>	<b>832</b>	<b>5.729</b>	<b>0,15%</b>

Refiérase al comentario de la gerencia sobre la información presentada de la tienda sobre una base homogénea y la Nota X sobre información segmentada aplicando la NIIF 8 *Segmentos de Operación* relacionada con las Marcas A a D.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 22—Condiciones de pago variables**

*Ejemplo 22B: un minorista (Arrendatario) tiene un alto volumen de arrendamientos de tiendas al por menor. Muchos de estos arrendamientos contienen condiciones de pagos variables vinculados a las ventas de la tienda. La política de grupo del arrendatario establece las circunstancias en las que se usan las condiciones de pagos variables y todas las negociaciones de los arrendamientos deben aprobarse de forma centralizada. Los pagos por arrendamiento se supervisan de forma centralizada. El arrendatario concluye que la información sobre los pagos por arrendamiento variables es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. En concreto, el arrendatario concluye que la información sobre los tipos diferentes de condiciones contractuales se usa con respecto a los pagos por arrendamiento variables, el efecto de esas condiciones en su rendimiento financiero y la sensibilidad de dichos pagos por arrendamiento variables a cambios en las ventas, es la información que es relevante para los usuarios de sus estados financieros. Esto es similar a la información presentada a la alta dirección del arrendatario sobre los pagos por arrendamiento variables.*

Muchos de los arrendamientos de propiedades dentro del grupo contienen condiciones de pagos variables que están vinculados al volumen de ventas realizado por las tiendas arrendadas. Estas condiciones se usan, cuando es posible, para concordar los pagos por arrendamiento con las tiendas que generan flujos de efectivo más altos. Para tiendas individuales, hasta el 100 por ciento de los pagos por arrendamiento se basan en condiciones de pagos variables y existe un amplio rango de porcentajes de ventas aplicados. En algunos casos, las condiciones de pagos variables también contienen pagos anuales mínimos y límites máximos.

Los pagos y condiciones del arrendamiento para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X0 se resumen a continuación.

	<b>Tiendas</b>	<b>Pagos fijos</b>	<b>Pagos variables</b>	<b>Pagos totales</b>
	<b>No.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Solo rentas fijas	1.490	1.153	-	1.153
Renta variable sin mínimo	986	-	562	562
Renta variable con mínimo	3.089	1.091	1.435	2.526
	<b>5.565</b>	<b>2.244</b>	<b>1.997</b>	<b>4.241</b>

Un incremento del 1 por ciento en ventas en todas las tiendas del grupo se esperaría que incrementase los pagos por arrendamiento totales en aproximadamente un 0,6 a 0,7 por ciento. Un incremento del 5 por ciento en ventas en todas las tiendas del grupo se esperaría que incrementase los pagos por arrendamiento totales en aproximadamente un 2,6 a 2,8 por ciento.

continúa...

...continuación

**Ejemplo 22—Condiciones de pago variables****El arrendatario con un alto volumen de arrendamientos con un amplio rango de condiciones de pago diferentes**

*Ejemplo 22C: un minorista (Arrendatario) tiene un alto volumen de arrendamientos de tiendas al por menor. Estos arrendamientos contienen un amplio rango de condiciones de pagos variables. Las condiciones del arrendamiento se negocian y supervisan por la gerencia local. El arrendatario concluye que la información sobre los pagos por arrendamiento variables es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. El arrendatario concluye que la información sobre cómo se gestiona su cartera de arrendamiento de propiedades es la que sea relevante para los usuarios de sus estados financieros. El arrendatario concluye que la información sobre el nivel esperado de pagos por arrendamiento variables en el siguiente año (similar a la presentada internamente a la alta dirección) es también relevante para los usuarios de sus estados financieros.*

Muchos de los arrendamientos de propiedades dentro del grupo contienen condiciones de pagos variables. La gerencia local es responsable de los márgenes de las tiendas. Por consiguiente, las condiciones de los arrendamientos se negocian por la gerencia local y contiene un amplio rango de condiciones de pago. Las condiciones de pagos variables se usan por una variedad de razones, incluyendo la minimización de los costos fijos para tiendas recientemente establecidas o por razones de control del margen y flexibilidad operativa. Las condiciones de pagos por arrendamiento variables varían ampliamente entre las tiendas del grupo:

- (a) la mayoría de las condiciones de pagos variables se basan en un rango de porcentajes de ventas de las tiendas;
- (b) los pagos por arrendamiento se basan en condiciones variables que varían de 0 al 20 por ciento de los pagos por arrendamiento totales en una propiedad individual; y
- (c) algunas condiciones de pagos variables incluyen cláusulas techo y suelo.

El efecto financiero global de usar condiciones de pago variables es que se incurre en costos de rentas más altos en las tiendas con ventas mayores. Esto facilita la gestión de los márgenes en el grupo.

Los gastos por rentas variables se espera que continúen representando una proporción similar de las ventas de las tiendas en años futuros.

E110 El ejemplo 23 ilustra cómo un arrendatario con tipos diferentes de carteras de arrendamiento podría cumplir con los requerimientos de información a revelar descritos en los párrafos 59 y B50 de la NIIF 16 sobre opciones de ampliación y de terminación. El ejemplo sólo contiene información del periodo corriente. La NIC 1 requiere que una entidad presente información comparativa.

**Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación****Arrendatario con un alto volumen de arrendamientos, que tienen un amplio rango de términos y condiciones diferentes que no se gestionan de forma centralizada**

*Ejemplo 23A: El arrendatario con un alto volumen de arrendamientos de equipos con un amplio rango de términos y condiciones diferentes. Las condiciones del arrendamiento se negocian y supervisan por la gerencia local. El arrendatario concluye que la información sobre cómo gestiona el uso de las opciones de terminación y ampliación es la que es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. El arrendatario concluye también que la información sobre (a) el efecto financiero de la nueva evaluación de las opciones y (b) la proporción de su cartera de arrendamientos a corto plazo proceden de arrendamientos con cláusulas de interrupción es también relevante para los usuarios de sus estados financieros.*

Las opciones de ampliación y terminación se incluyen en un número de arrendamientos de equipo en el grupo. Los equipos locales son responsables de la gestión de sus arrendamientos y, por consiguiente, las condiciones de arrendamiento se negocian sobre una base individual y contienen un amplio rango de términos y condiciones diferentes. Las opciones de ampliación y terminación se incluyen, cuando es posible, para proporcionar a la gerencia local mayor flexibilidad para alinear su necesidad de acceder a equipamiento con el cumplimiento de los contratos de los clientes. Los términos y condiciones individuales usados varían en el grupo.

La mayoría de las opciones de ampliación y terminación mantenidas son ejercitables solo por el arrendatario y por los respectivos arrendadores. En casos en los que el arrendatario no tiene certeza razonable de usar una ampliación del plazo de arrendamiento opcional, los pagos asociados con el periodo opcional no se incluyen en los pasivos por arrendamiento.

Durante 20X0, el efecto financiero de revisar las condiciones del arrendamiento para reflejar el efecto de ejercer las opciones de ampliación y terminación era un incremento en los pasivos por arrendamiento reconocidos de 489 u.m.

Además, el arrendatario tiene un número de acuerdos de arrendamiento que contienen cláusulas anuales de interrupción sin penalización. Estos arrendamientos se clasifican como arrendamientos a corto plazo y no se incluyen en los pasivos por arrendamiento. El gasto por arrendamientos a corto plazo de 30 u.m. reconocidas durante 20X0 incluía 27 u.m. relacionadas con arrendamientos con cláusula de interrupción anual.

*continúa...*

...continuación

**Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación****Arrendatario con un alto volumen de arrendamientos con algunas condiciones y opciones congruentes**

*Ejemplo 23: un restaurador (Arrendatario) tiene un alto volumen de arrendamientos de propiedades que contienen opción de terminación sin penalización que son ejercitables a voluntad del arrendatario. La política de grupo del arrendatario es tener opciones de terminación en arrendamientos de más de cinco años, siempre que sea posible. El arrendatario tiene un equipo de propiedades que negocia centralizadamente los arrendamientos. El arrendatario concluye que la información sobre las opciones de terminación es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. En concreto, el arrendatario concluye que esa información sobre (a) la exposición potencial a pagos por arrendamiento futuros que no se incluyen en la medición de los pasivos por arrendamiento y (b) la proporción de opciones de terminación que han sido ejercidas históricamente es la información que es relevante para los usuarios de sus estados financieros. El arrendatario también destaca que presentando esta información sobre la base de las mismas marcas de restaurantes para los que se revela la información por segmentos aplicando la NIIF 8 es relevante para los usuarios de sus estados financieros. Esto es similar a la información presentada a la alta dirección del arrendatario sobre opciones de terminación.*

Muchos de los arrendamientos de propiedades dentro del grupo contienen opciones de terminación. Estas opciones se usan para limitar el periodo en el que el grupo se compromete a contratos de arrendamiento individuales y para maximizar la flexibilidad operativa en términos de apertura y cierre de restaurantes individuales. Para la mayoría de los restaurantes, los pasivos por arrendamiento reconocidos no incluyen pagos por rentas futuros potenciales después de la fecha de ejercicio de las opciones de terminación porque el arrendatario no tiene razonable certeza de ampliar el arrendamiento más allá de esa fecha. Este es el caso de la mayoría de los arrendamientos para los que un periodo de arrendamiento más largo puede ser impuesto solo por el arrendatario y no por el arrendador, y para el cual no existe penalización asociada con la opción.

Pagos por rentas futuras potenciales relacionadas con periodos posteriores a la fecha de ejercicio de las opciones de terminación que se resumen a continuación.

continúa...

...continuación

<b>Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación</b>				
<b>Segmento de negocio</b>	<b>Arrendamiento Pasivos por arrendamiento reconocidos (descontados)</b>	<b>Pagos por arrendamiento futuros potenciales no incluidos en los pasivos por arrendamiento (sin descontar)</b>		
		<b>Pagaderos durante 20X1–20X5</b>	<b>Pagaderos durante 20X6–20Y0</b>	<b>Total</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u. m.</b>	<b>u. m.</b>	<b>u. m.</b>
Marca A	569	71	94	165
Marca B	2.455	968	594	1.562
Marca C	269	99	55	154
Marca D	1.002	230	180	410
Marca E	914	181	321	502
	<b>5.209</b>	<b>1.549</b>	<b>1.244</b>	<b>2.793</b>

La Tabla siguiente resume la tasa de ejercicio de opciones de terminación durante 20X0.

<b>Segmento de negocio</b>	<b>Opción de terminación ejercitable durante 20X0</b>	<b>Opción de terminación no ejercida</b>	<b>Opción de terminación ejercida</b>
	<b>No. de arrendamientos</b>	<b>No. de arrendamientos</b>	<b>No. de arrendamientos</b>
Marca A	33	30	3
Marca B	86	69	17
Marca C	19	18	1
Marca D	30	5	25
Marca E	66	40	26
	<b>234</b>	<b>162</b>	<b>72</b>

continúa...

...continuación

**Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación**

*Ejemplo 23C: El arrendatario tiene un alto volumen de arrendamientos de equipos grandes que contienen opciones de ampliación que son ejercitables por el Arrendatario durante el arrendamiento. La política de grupo del arrendatario es usar las opciones de ampliación para alinear, cuando sea posible, los plazos de arrendamiento comprometidos para los grandes equipos con el plazo contractual inicial de los contratos de clientes asociados, a la vez que conserva flexibilidad para gestionar sus equipos grandes y reasignar activos entre contratos. El arrendatario concluye que la información sobre las opciones de ampliación es relevante para los usuarios de sus estados financieros y no está disponible en ninguna otra parte de sus estados financieros. En concreto, el arrendatario concluye que (a) la información sobre la exposición potencial a pagos por arrendamiento futuros que no se incluyen en la medición de los pasivos por arrendamiento y (b) la información sobre la tasa histórica de ejercicio de las opciones de ampliación es la información que es relevante para los usuarios de sus estados financieros. Esto es similar a la información presentada a la alta dirección del arrendatario sobre opciones de ampliación.*

Muchos de los arrendamientos de grandes equipos dentro del grupo contienen opciones de ampliación. Estas condiciones se usan para maximizar la flexibilidad operativa en términos de gestión de contratos. Estas condiciones no se reflejan al medir los pasivos por arrendamiento en muchos casos porque no hay certeza razonable de que se vayan a ejercer las opciones. Este es generalmente el caso cuando el gran equipo subyacente no ha sido asignado para su uso en un contrato de un cliente concreto después de la fecha de ejercicio de una opción de ampliación. La tabla siguiente resume los pagos por rentas futuras potenciales relacionadas con periodos posteriores a las fechas de ejercicio de las opciones de ampliación.

Segmento de negocio	Pasivos por arrendamiento reconocidos (descontados)	Pagos por arrendamiento futuros potenciales no incluidos en los pasivos por arrendamiento (descontados)	Tasa histórica de ejercicio de las opciones de ampliación
	u.m.	u.m.	%
Segmento A	569	799	52%
Segmento B	2.455	269	69%
Segmento C	269	99	75%
Segmento D	1.002	111	41%
Segmento E	914	312	76%
	<b>5.209</b>	<b>1.590</b>	<b>67%</b>

## Transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafos 98 a 103)

E111 El ejemplo 24 ilustra la aplicación de los requerimientos de los párrafos 99 a 102 de la NIIF 16 para un arrendatario-vendedor y un arrendador-comprador.

<b>Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior</b>	
<p>Una entidad (Arrendatario-vendedor vende un edificio a otra entidad (arrendador-comprador) por 2.000.000 u.m. en efectivo. Inmediatamente antes de la transacción, el edificio estaba registrado por un costo de 1.000.000 u.m. Al mismo tiempo, el arrendatario-vendedor contrata con el arrendador-comprador el derecho a usar el edificio por 18 años, con pagos anuales de 120.000 u.m. pagaderas al final de cada año. Los términos y condiciones de la transacción son tales que la transferencia del edificio por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.</p> <p><b>[Referencia: párrafo 99]</b> Por consiguiente, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizan la transacción como una venta con arrendamiento posterior. El ejemplo ignora los costos directos iniciales.</p> <p>El valor razonable del edificio en la fecha de la venta es de 1.800.000 u.m. Puesto que la contraprestación por la venta del edificio no es a valor razonable, el arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador realizan ajustes para medir el producto de la venta al valor razonable. El importe del exceso en el precio de venta de 200.000 u.m. (2.000.000 u.m. – 1.800.000 u.m.) se reconoce como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al Arrendatario-vendedor.</p> <p><b>[Referencia: párrafo 101(b)]</b></p> <p>La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 4,5 por ciento anual, que es fácilmente determinable por el arrendatario-vendedor. El valor presente de los pagos anuales (18 pagos de 120.000 u.m. descontados al 4,5 por ciento anual) asciende a 1.459.200 u.m. de las cuales 200.000 u.m. están relacionadas con la financiación adicional y 1.259.200 u.m. con el arrendamiento—correspondiente a los 18 pagos anuales de 16.447 u.m. y 103.553 u.m., respectivamente.</p> <p>El arrendador-comprador clasifica el arrendamiento del edificio como un arrendamiento operativo.</p> <p><u>Arrendatario-vendedor</u></p> <p>En la fecha de comienzo el arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior del edificio en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con el derecho de uso conservado por el arrendatario-vendedor, que es de 699.555. <b>[Referencia: párrafo 100(a)]</b> Esto está calculado como 1.000.000 (el importe en libros del edificio) ÷ 1.800.000 u.m. (el valor razonable del edificio) × 1.259.200 u.m. (los pagos por arrendamiento descontados para el activo por derecho de uso por 18 años.</p>	

continúa...



...continuación

**Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior**

El arrendatario-vendedor reconoce solo el importe de la ganancia que se relaciona con los derechos transferidos al arrendador-comprador [Referencia: párrafo 100(a)] de 240.355 u.m. calculadas de la forma siguiente. La ganancia en la venta del edificio asciende a 800.000 u.m. (1.800.000 u.m. – 1.000.000 u.m.), de las cuales:

- (a) 559.645 u.m. ( $800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times 1.259.200$ ) están relacionadas con el derecho a usar el edificio conservado por el arrendador-vendedor. y
- (b) 240.355 u.m. [ $800.000 \text{ u.m.} \div 1.800.000 \text{ u.m.} \times (1.800.000 \text{ u.m.} - 1.259.200 \text{ u.m.})$ ] están relacionadas con los derechos transferidos al arrendador-comprador.

En la fecha de comienzo, el arrendatario-vendedor contabiliza la transacción de la forma siguiente.

Efectivo	2.000.000 u.m.
Activo por derecho de uso	699.555 u.m.
Edificio	1.000.000 u.m.
Pasivo financiero	1.459.000 u.m.
Ganancia sobre los derechos transferido	240.355 u.m.

Arrendador-comprador

En la fecha de comienzo, el arrendador-comprador contabiliza la transacción [Referencia: párrafo 100(b)] de la forma siguiente.

Edificio	1.800.000 u.m.
Activo financiero	200.000 u.m. (18 pagos de 16.447 u.m., descontados al 4,5 por ciento anual)
Efectivo	2.000.000 u.m.

En la fecha de comienzo, el arrendador-comprador contabiliza el arrendamiento tratando las 103.553 u.m. de los pagos anuales de 120.000 u.m. como pagos por arrendamiento. Las restantes 16.447 u.m. de pagos anuales recibidos del arrendatario-vendedor se contabilizan como (a) pagos recibidos para liquidar el activo financiero de 200.000 u.m. y (b) ingresos por intereses.

NIIF 16 EI

## **Apéndice** **Modificaciones a las guías en otras Normas**

*Este apéndice describe las modificaciones a guías de otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la NIIF 16.*

\* \* \* \* \*

*Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se emitió esta Norma en 2016 han sido incorporadas al texto de las Normas correspondientes publicadas en este volumen.*