

Arrendamientos (NIIF 16): Enfoque del Arrendatario/a

Dr. Luis Jara Sarrúa

Curso: Procesos Contables II

Departamento de Contabilidad y Auditoría

Universidad de Santiago de Chile

Primer Semestre 2023

Importante



contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
arrendamiento	Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.
arrendatario	Una entidad que obtiene el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.
arrendador	Una entidad que proporciona el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Cada contrato de arrendamiento es un caso particular, aun cuando se puedan identificar tipos de contratos similares (clases). La contabilización de los arrendamientos incorpora juicios de la administración en función de las condiciones contenidas en los respectivos contratos.

Regulación contable de los arrendamientos

En Chile la **regulación contable** de los arrendamientos ha transitado por:

Boletín Técnico N° 22

(Inicio 1984).

Complementado por
Boletines Técnicos N° 24 y
N° 37.

Todos derogado el 01 de
enero de 2013.

NIC 17

Arrendamientos

(Inicio 1982, última modificación
relevante 2003).

Complementada por la CINIIF 4
“Determinación de si un acuerdo
contiene un arrendamiento”; SIC 15
“Arrendamientos operativos –
Incentivos” y SIC 27 “Evaluación de
la esencia de las transacciones que
adoptan la forma legal de un
arrendamiento”.



NIIF 16

Arrendamientos

(Emitida en 2016 con aplicación a
contar de 2019).

Complementada por
“Reducciones del alquiler con el
covid-19” de mayo de 2020;
“Reforma de la tasa de interés de
referencia–Fase 2” de agosto de
2020; y “Reducción del alquiler
relacionadas con la covid-19 más
allá del 30 de junio de 2021” de
marzo de 2021.

Adopción de
las Normas
IFRS/NIIF

Regulación contable de los arrendamientos

En Chile la **regulación contable** de los arrendamientos ha transitado por:

	Boletín Técnico N° 22	NIC 17	NIIF 16
Enfoque ARRENDATARIO	<p>DUAL</p> <p>Arrendamiento Financiero Arrendamiento Operativo</p>	<p>DUAL</p> <p>Arrendamiento Financiero Arrendamiento Operativo</p>	<p>ÚNICO</p> <p>Activo por derecho de uso y Obligaciones por arrendamiento (Similar al criterio financiero, se abandona el criterio operativo, salvo excepciones)</p>
Enfoque ARRENDADOR	<p>DUAL</p> <p>Arrendamiento Financiero Arrendamiento Operativo</p>	<p>DUAL</p> <p>Arrendamiento Financiero Arrendamiento Operativo</p>	<p>DUAL</p> <p>Arrendamiento Financiero Arrendamiento Operativo</p>

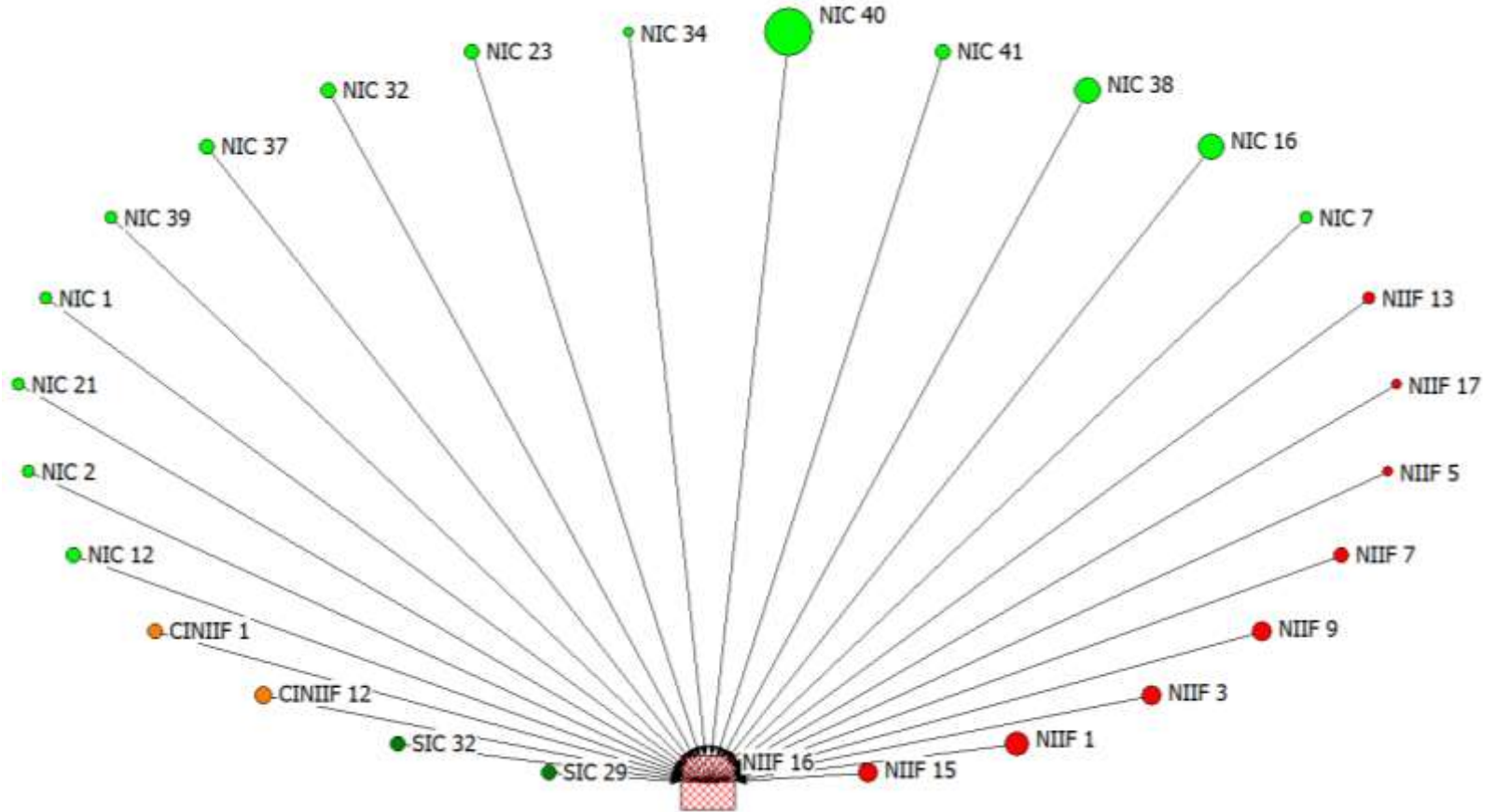
arrendamiento financiero

Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

arrendamiento operativo

Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Normas IFRS vinculadas con NIIF 16



Estas son las Normas NIIF/IFRS que incluyen en su contenido referencias a NIIF 16. Las normas más vinculadas son: NIC 40 “Propiedades de Inversión”; NIC 38 “Activos Intangibles”; NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo”; NIIF 1 “Primera Adopción de IFRS”; así como NIIF 3 “Combinación de Negocios”.

¿Según la Taxonomía XBRL, cómo debe presentar el arrendatario los contratos de arrendamientos?

TAXONOMÍA XBRL IFRS CMF 2022	
Estado de situación financiera	
Activos	
Activos corrientes	
Activos no corrientes	
Otros activos financieros no corrientes	
Otros activos no financieros no corrientes	
Cuentas por cobrar no corrientes	
Cuentas por cobrar a entidades relacionadas, no corrientes	
Inventarios, no corrientes	
Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación	
Activos intangibles distintos de la plusvalía	
Plusvalía	
Propiedades, planta y equipo	
Activos biológicos no corrientes	
Propiedad de inversión	
Activos por derecho de uso	
Activos por impuestos corrientes, no corrientes	
Activos por impuestos diferidos	
Total de activos no corrientes	
Total de activos	

47

Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas **[Referencia: párrafo FC207, Fundamentos de las Conclusiones]**:

- (a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:
- (i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; **[Referencia: párrafo FC206, Fundamentos de las Conclusiones]** y
 - (ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.

Criterio ampliamente utilizado por las empresas en Chile.

¿Según la Taxonomía XBRL IFRS CMF | 2022

arrendatario los contratos de arrendamientos?

TAXONOMÍA XBRL IFRS CMF 2022	
Estado de situación financiera	
Pasivos	
Pasivos corrientes	
Otros pasivos financieros corrientes	
Pasivos por arrendamientos corrientes	
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	
Cuentas por pagar a entidades relacionadas, corrientes	
Otras provisiones a corto plazo	
Pasivos por impuestos corrientes, corrientes	
Provisiones corrientes por beneficios a los empleados	
Otros pasivos no financieros corrientes	
Total de pasivos corrientes distintos de los pasivos incluidos en grupos	
Pasivos incluidos en grupos de activos para su disposición clasificada	
Pasivos corrientes totales	
Pasivos no corrientes	
Otros pasivos financieros no corrientes	
Pasivos por arrendamientos no corrientes	
Cuentas por pagar no corrientes	
Cuentas por pagar a entidades relacionadas, no corrientes	
Otras provisiones a largo plazo	
Pasivo por impuestos diferidos	
Pasivos por impuestos corrientes, no corrientes	
Provisiones no corrientes por beneficios a los empleados	
Otros pasivos no financieros no corrientes	
Total de pasivos no corrientes	
Total de pasivos	

- 47 Un arrendatario presentará en el estado de situación financiera o en las notas **[Referencia: párrafo FC207, Fundamentos de las Conclusiones]**:
- (a) Los activos por derecho de uso por separado de otros activos. Si un arrendatario no presenta los activos por derecho de uso por separado en el estado de situación financiera, el arrendatario:
 - (i) incluirá los activos por derecho de uso dentro de la misma partida de los estados financieros que le hubiera correspondido a los activos subyacentes de haber sido de su propiedad; **[Referencia: párrafo FC206, Fundamentos de las Conclusiones]** y
 - (ii) revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos de derechos de uso.
 - (b) los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos. Si el arrendatario no presenta pasivos por arrendamiento de forma separada en el estado de situación financiera, el arrendatario revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos pasivos.

¿Según la Taxonomía XBRL, cómo debe presentar el arrendatario los contratos de arrendamientos?

49

En el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. [Referencia: párrafo FC209, Fundamentos de las Conclusiones] El gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral.

Dependiendo del destino del activo por derecho de uso, su depreciación puede ser gasto del periodo o formar parte de otro activo (ejemplo: Inventarios, Propiedades, Planta y Equipo, Activo Intangible). Si es parte de inventarios vendidos estará incluido en el costo de ventas.

Gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento (en la figura financiera es un interés real; mientras en la figura operativa es un efecto del tiempo sobre el dinero).

Todas las diferencias de cambio generadas por contratos de arrendamiento en Moneda Extranjera se reconocen en resultado.

Aquí se reconocen las variaciones de la UF que corresponden a las cuotas pagadas durante el periodo. La actualización de las obligaciones por arrendamiento se reconocen como parte del activo por derecho de uso.

TAXONOMÍA XBRL IFRS CMF | 2022

Estado de resultados
Ingresos de actividades ordinarias
Costo de ventas
Ganancia bruta
Otros ingresos
Costos de distribución
Gastos de administración
Otros gastos, por función
Otras ganancias (pérdidas)
Ganancias (pérdidas) de actividades operacionales
Ganancias (pérdidas) que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado
Ingresos financieros
Costos financieros
Deterioro de valor de ganancias y reversión de pérdidas por deterioro de valor (pérdidas por deterioro de valor)
Participación en las ganancias (pérdidas) de asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen utilizando
Ganancias (pérdidas) de cambio en moneda extranjera
Resultados por unidades de reajuste
Ganancias (pérdidas) que surgen de diferencias entre importes en libros anteriores y el valor razonable de a
Ganancia (pérdida) acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral que surge de la reclasifica
Ganancias (pérdidas) de cobertura por cobertura de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compens
Ganancia (pérdida), antes de impuestos
Gasto por impuestos a las ganancias
Ganancia (pérdida) procedente de operaciones continuadas
Ganancia (pérdida) procedente de operaciones discontinuadas
Ganancia (pérdida)

Ejemplos de activos subyacentes

Ejemplos de activos subyacentes

Activos subyacentes clasificados como Activos por Derecho de Uso

	Contratos de operación terrestre	Contratos de operación naviera	Contratos de operación aérea	Inmueble	Otros	Totales
	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$
Saldos al 01 de enero de 2017	24.843	39.800	10.733	-	13.734	89.110
Amortización del ejercicio	(4.697)	(27.140)	(1.643)	(135)	(6.084)	(39.699)
Adiciones	2.481	62.746	-	14.677	1	79.905
Saldo al 31 de diciembre 2017	22.627	75.406	9.090	14.542	7.651	129.316



	31/12/2020	31/12/2019
	MUS\$	MUS\$
Derecho de uso del activo, Neto		
Terrenos	17.636	1.977
Edificios e instalaciones	54.994	77.539
Planta y equipo	56.399	64.625
Enseres y accesorios	2.581	3.501
Equipos de transporte	16.046	23.173
Total Derecho de uso del activo, Neto	147.656	170.815



Ejemplos de activos subyacentes



Activos subyacentes clasificados como Activos por Derecho de Uso

Terrenos

La Compañía arrienda terrenos para el usufructo de cultivos forestales principalmente en Brasil, los cuales se ejecutan por un período de 10 a 30 años, considerando las futuras renovaciones siempre y cuando estos contratos contengan la opción de renovar después de la finalización del plazo original.

Edificios e instalaciones

La Compañía arrienda edificios y bodegas para su espacio de oficinas y almacenamiento de mercancía. Los contratos de arrendamiento de oficinas y bodegas normalmente se ejecutan por un período de 10 a 25 años, considerando las futuras renovaciones siempre y cuando estos contratos contengan la opción de renovar después de la finalización del plazo original.

Planta y equipo

La Compañía arrienda maquinarias para la operación en los diferentes negocios. Los contratos de arrendamiento de maquinaria normalmente se ejecutan por un período de 5 a 10 años, considerando las futuras renovaciones siempre y cuando estos contratos contengan la opción de renovar después de la finalización del plazo original.

Enseres y accesorios

La Compañía arrienda equipos computacionales que son utilizados por sus colaboradores en la ejecución de sus tareas diarias. Estos contratos normalmente se ejecutan por un período de 3 a 10 años, considerando las futuras renovaciones siempre y cuando estos contratos contengan la opción de renovar después de la finalización del plazo original.

Equipos de transporte

La Compañía arrienda vehículos de transporte para la operación en los diferentes negocios. Los contratos de arrendamiento de vehículos normalmente se ejecutan por un período de 5 a 10 años, considerando las futuras renovaciones siempre y cuando estos contratos contengan la opción de renovar después de la finalización del plazo original.

Periodos considerados, incluyendo renovaciones:

10 a 30 años

10 a 25 años

5 a 10 años

3 a 10 años

5 a 10 años

La determinación del periodo de duración del contrato de arrendamiento es un **tema crucial** en el reconocimiento de la obligación y del activo por derecho de uso.

Control y gestión de los contratos de arrendamientos

¿Existe un procedimiento específico para **identificar si un contrato contiene un arrendamiento**?

- La NIIF 16 en su párrafo 9 señala **las condiciones que debe cumplir** un contrato para determinar si contiene un arrendamiento:

9 Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. [Referencia: párrafo B12] Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de [Referencia: párrafos B9, B10 y B21–B30] un activo identificado [Referencia: párrafos B13 a B20] por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos B9 a B31 establecen guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

- Se desprenden, las **siguientes condiciones**:
 1. Se identifica específicamente un activo en el contrato (activo subyacente del contrato).
 2. Se transmite el control del activo identificado (el arrendatario controla el activo).
 3. Se identifica un periodo de tiempo en el contrato.
 4. Se identifica una contraprestación por el uso del activo entregado.
- **Algunas interrogantes**: ¿Quién debe realizar esta evaluación? ¿Qué procedimiento se puede ejecutar para cumplir con esta evaluación? Este tema debe ser parte de la **Política Contable** respectiva.

Control y gestión de los contratos de arrendamientos

¿Existe un procedimiento específico para **identificar si un contrato contiene un arrendamiento**? | Unos ejemplos para ver si identifica las condiciones antes expuestas: (extraídos desde los Ejemplos Ilustrativos de NIIF 16 – Parte B del Libro)

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 período 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).

¿Contiene el contrato un arrendamiento?

Recuerde:

- Identifica un activo.
- Se transfiere el control.
- Se identifica un periodo.

De por valido que se identifica una contraprestación.

Todos los recuadros deben estar marcados...

Control y gestión de los contratos de arrendamientos

¿Existe un procedimiento específico para **identificar si un contrato contiene un arrendamiento**? | Unos ejemplos para ver si identifica las condiciones antes expuestas: (extraídos desde los Ejemplos Ilustrativos de NIIF 16 – Parte B del Libro)

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.

¿Contiene el contrato un arrendamiento?

Recuerde:

- Identifica un activo.
- Se transfiere el control.
- Se identifica un periodo.

De por valido que se identifica una contraprestación.

Todos los recuadros deben estar marcados...

¿Qué **diferencia** posee este contrato vs. el anterior?

Ejemplos de variables extraídas desde los contratos de arrendamientos

DATOS EXTRAÍDOS DESDE CONTRATO

- Tipos de bien arrendado
- Duración del contrato
- Permite renovación
- Modalidad pago (CLP, UF, USD, etc.)
- Cuota de arrendamiento
- Cuota contado
- Pago variable
- Periodicidad de pago
- Cuota opción de compra
- Fecha de opción de compra
- Pago garantía
- Tipo de reajustabilidad
- Fecha contrato
- Fecha pago primera cuota
- Valor contado

OTROS DATOS

- Estimación de renovación
- Tasa de descuento incremental
- Tasa de descuento implícita contrato
- Estimación vida útil Activo por Derecho de Uso (ADU)
 - En función a la duración del contrato
 - En función a la vida útil del activo subyacente
- Costos incrementales
- Estimación desarme, retiro y/o rehabilitación vinculado al ADU
- Moneda Funcional

“Las **variables a utilizar** en las decisiones contables sobre los contratos de arrendamientos se desprenden, principalmente, del propio contrato. No obstante, existen algunas **estimaciones adicionales** que deben ser incorporadas por la administración”.

Uso de las exenciones al reconocimiento general

¿Se incluye en la Política Contable el uso de las **exenciones al reconocimiento general** de los contratos de arrendamientos?

- El **reconocimiento general** planteado por NIIF 16 se relaciona al modelo único de reconocimiento, esto es, reconocer para cada contrato de arrendamiento su respectivo Activo por derecho de uso y sus Obligaciones por arrendamiento.
- No obstante, el párrafo 5 permite (**no obliga**, por ello es una definición que debe quedar explícita en la Política Contable) un reconocimiento simplificado de los contratos de arrendamiento, reconocimiento como gasto en la medida que se devenga o cancelan las cuotas de arrendamiento (enfoque operativo incluido en la NIC 17).

Exenciones al reconocimiento (párrafos B3 a B8)	
5	Un arrendatario puede optar [Referencia: párrafo 8] por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 49 a: <ul style="list-style-type: none">(a) <i>arrendamientos a corto plazo</i> [Referencia: párrafos FC87 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 5, Ejemplos Ilustrativos] y(b) arrendamientos en los que el activo <i>subyacente</i> es de bajo valor (como se describe en los párrafos B3 a B8). [Referencia: párrafos FC98 a FC104, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 11, Ejemplos Ilustrativos]

- Hay **dos exenciones** al criterio general:
 1. Contrato sea de **corto plazo** (hasta 12 meses). Se aplica a la clase de arrendamiento.
 2. Que el activo subyacente en el arrendamiento sea de **bajo valor** (hasta 5.000 USD según recomendación en los Fundamentos de Conclusiones de NIIF 16). Se aplica contrato por contrato.

Uso de las exenciones al reconocimiento general

Activo subyacente sea de bajo valor (hasta 5.000 USD según recomendación en los Fundamentos de Conclusiones de NIIF 16). Se aplica contrato por contrato.

Ejemplos distintos al umbral de 5.000 USD, utilizados por empresas fiscalizadas por la CMF:

La Administración de la Sociedad ha optado por no reconocer los activos por derecho de uso y los pasivos de arrendamiento que tengan un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos y arrendamientos de activos de **bajo valor** (valor inferior a los 100 UF), incluido el equipo de TI. La Sociedad reconoce los pagos de arrendamiento asociados con estos arrendamientos como un gasto en línea recta durante el plazo del arrendamiento.

“Neorentas S.A. Administradora General de Fondos”

La administración de la Sociedad considera que los activos arrendados de **bajo valor** son aquellos menores a UF180, que en conjunto con los contratos a corto plazo son registrados como gasto del ejercicio, que al 31 de diciembre de 2021 asciende a M\$ 279.250 y 31 de diciembre de 2020 M\$ 272.910.

“Sociedad Anónima Viña Santa Rita”

El gasto relativo a arrendamientos donde se aplica la exención de reconocimiento, y que corresponden básicamente a arriendo de bienes de bajo valor. La Administración de la sociedad considera que los activos arrendados de **bajo valor** son aquellos menores a US\$ 10.000 (M\$8.447), que en conjunto con los contratos a corto plazo son registrados como gastos del ejercicio. Al 31 de diciembre de 2021 la amortización asciende a M\$163.497 (M\$141.538 en 2020).

“Cristalerías de Chile S.A.”

Uso de las exenciones al reconocimiento general

Activo subyacente sea de bajo valor (hasta 5.000 USD según recomendación en los Fundamentos de Conclusiones de NIIF 16). Se aplica contrato por contrato.

Ejemplos distintos al umbral de 5.000 USD, utilizados por empresas fiscalizadas por la CMF:

CMPC ha optado por no reconocer los activos por derecho de uso y los pasivos de arrendamiento para aquellos contratos cuyo plazo es de 12 meses o inferior, y para aquellos contratos cuyos activos sean de un valor inferior a los US\$ 20.000. La Compañía reconoce los pagos de arrendamiento asociados con estas operaciones como un gasto lineal durante el plazo del contrato.

“Empresas CMPC”

La Sociedad evalúa si un contrato es o contiene un arrendamiento, al inicio del contrato. La Sociedad reconoce un activo por derecho de uso y un correspondiente pasivo por arrendamiento con respecto a todos los acuerdos de arrendamiento en los cuales es el arrendatario, excepto por arrendamientos de corto plazo (definidos como un arrendamiento con un plazo de arriendo de 12 meses o menos) y arrendamientos de activos de **bajo valor** (tales como tablet y computadores personales, pequeños ítems de muebles y útiles y teléfonos). Para estos arrendamientos, la Sociedad reconoce los pagos de arrendamiento como un costo operacional sobre una base lineal durante el plazo del arrendamiento a menos que otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo en el cual los beneficios económicos de los activos arrendados son consumidos.

“SACYR Agua Chacabuco S.A.”

Uso de las exenciones al reconocimiento general

Activo subyacente sea de bajo valor (hasta 5.000 USD según recomendación en los Fundamentos de Conclusiones de NIIF 16). Se aplica contrato por contrato.

Ejemplos distintos al umbral de 5.000 USD, utilizados por empresas fiscalizadas por la CMF:

La Compañía ha optado por no reconocer los activos por derecho de uso y los pasivos de arrendamiento para aquellos contratos cuyo plazo es de 12 meses o inferior, y para aquellos contratos cuyos activos sean de un valor inferior. La Sociedad clasifica como activos de **bajo valor** aquellos cuyo canon de arriendo es inferior a M\$ 1.000. La Sociedad reconoce los pagos de arrendamiento asociados con estas operaciones como un gasto lineal durante el plazo del contrato.

“Tanner Servicios Financieros S.A.”

¿Qué opina sobre esta Política Contable?

Uso de las exenciones al reconocimiento general

Ejemplos de aplicación del **modelo simplificado**

Caso A:

Una empresa firma un contrato de arrendamiento con la empresa Arrendadora de Vehículos Ltda. Según el acuerdo la arrendadora entrega a la arrendataria una Camioneta cabina simple marca Nissan modelo NP 300, año 2021, patente XLYY66. El plazo se estipula por 6 meses, no renovables. La cuota de arrendamiento mensual asciende a 475.635 CLP + IVA. Este contrato es el único contrato de arrendamiento que posee la empresa arrendataria. El arriendo comienza el 2 de enero de 2021, las cuotas se cobran a plazo vencido.

¿Contiene el contrato un arrendamiento?

Recuerde:

- Identifica un activo.
- Se transfiere el control.
- Se identifica un periodo.
- Se identifica una contraprestación.

Caso B:

Una empresa firma un contrato de arrendamiento con la empresa Tecnología Avanzada SpA. Según el acuerdo la arrendadora entrega a la arrendataria tres notebook marca HP Pavilion Gaming. El plazo se estipula por 24 meses, no renovables. La cuota de arrendamiento mensual asciende a 150.570 CLP + IVA. El valor nuevo de cada computador asciende a 850.000 CLP + IVA. El arrendador envía factura a cada fin de mes, la primera con fecha 31 de enero de 2021.

¿Contiene el contrato un arrendamiento?

Recuerde:

- Identifica un activo.
- Se transfiere el control.
- Se identifica un periodo.
- Se identifica una contraprestación.

¿Se puede aplicar en ambos casos el modelo simplificado?

Realicemos el registro en Excel para el Caso B

Medición inicial de la obligación por arrendamiento

26 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la *tasa de interés implícita en el arrendamiento*, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la *tasa incremental por préstamos del arrendatario*.

Identificación de la tasa de descuento

Tasa de descuento (párrafo 26)

FC160 El objetivo del IASB al especificar la tasa de descuento a aplicar a un arrendamiento es especificar una tasa que refleje cómo se fija el precio del contrato. Con esto en mente, el IASB decidió que, si es fácilmente determinable por el arrendatario, éste debería usar la tasa de interés implícita del arrendamiento.

FC161 La tasa de interés implícita en el arrendamiento es probable que sea similar a la tasa de endeudamiento incremental del arrendatario en muchos casos. Esto es porque ambas tasas, como han sido definidas en la NIIF 16, tienen en cuenta la solvencia crediticia de los arrendatarios, la duración del arrendamiento, la naturaleza y calidad de la garantía colateral proporcionada y el entorno económico en que tiene lugar la transacción. Sin embargo, la tasa de interés implícita en el arrendamiento está generalmente también afectada por la estimación de un arrendador del valor residual del activo subyacente al final del arrendamiento, y podría ser afectada por impuestos y otros factores conocidos solo por el arrendador, tal como los costos directos de éste. Por consiguiente, el IASB destacó que es probable que sea difícil para los arrendatarios determinar la tasa de interés implícita en el arrendamiento para muchos arrendamientos, concretamente para los que el activo subyacente tiene un valor residual significativo al final de periodo de arrendamiento.

En los contratos de **carácter financiero es factible determinar la tasa implícita** en el contrato, debido a que es un financiamiento de compra.

En los contratos de **carácter operativos es difícil determinar dicha tasa** debido al significativo valor residual del activo subyacente.

Ejemplo: Se tiene un contrato por cinco años de una oficina donde el arrendatario espera renovar el contrato por otro 5 años. La oficina al vencimiento de los 10 años tendrá una vida útil económica restante de 50 años. Esto significa que el activo subyacente (oficina) posee un valor residual significativo al término del periodo de arrendamiento.

Medición inicial de la obligación por arrendamiento

26 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la *tasa de interés implícita en el arrendamiento*, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la *tasa incremental por préstamos del arrendatario*.

Identificación de la tasa de descuento

tasa de interés implícita en el arrendamiento

Tasa de interés que iguala el valor presente de (a) los pagos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, con la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.



Utilizaremos la **fórmula =TIR() o =TASA() de Excel**. Principalmente, en los contratos de tipo financiero con opción de compra, ya que se dispone de la información requerida (flujos de pago y valor razonable del activo subyacente).

tasa incremental de los préstamos del arrendatario

La tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido.⁸²



Utilizaremos la tasa de interés de financiamiento de la empresa.

Condiciones a tener en cuenta:

- Plazo similar,
- Moneda,
- Entorno,
- Colateral.

¿Qué **forma parte de la obligación** por arrendamiento?

27

En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:

- (a) *pagos fijos* (incluyendo los pagos fijos en esencia [Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones] como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
- (b) *pagos por arrendamiento variables*, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28); [Referencia: párrafos FC165 y FC166, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]
- (c) importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*; [Referencia: párrafos FC170 a FC172, Fundamentos de las Conclusiones]
- (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos B37 a B40); [Referencia: párrafo FC173, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Estos antecedentes se **desprenden del contrato de arrendamiento**.

Todos **estos conceptos son inevitable** para el arrendatario.

IMPORTANTE: El concepto de pagos por arrendamiento variable solo se refiere a aquellos que dependen de un índice o tasa (ejemplo IPC, en nuestro caso cuotas en UF o CLP reajustados). Esto tendrá repercusión en el reconocimiento posterior de la obligación y del activo por derecho de uso.

¿Qué **forma parte de la obligación** por arrendamiento?

27

En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:

- (a) *pagos fijos* (incluyendo los pagos fijos en esencia [Referencia: párrafo FC164, Fundamentos de las Conclusiones] como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
- (b) *pagos por arrendamiento variables*, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28); [Referencia: párrafos FC165 y FC166, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 14A, Ejemplos Ilustrativos]
- (c) importes que espera pagar el arrendatario como *garantías de valor residual*; [Referencia: párrafos FC170 a FC172, Fundamentos de las Conclusiones]
- (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos B37 a B40); [Referencia: párrafo FC173, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (e) pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Entre otros, los **antecedentes relevantes a identificar** son:

- **Periodo inicial del contrato y posibilidad de renovación.** El periodo considerado para el descuento de los flujos debe considerar la posibilidad razonablemente cierta de renovación de los periodos de arrendamiento. El párrafo B37 da orientaciones sobre la materia.
- **La modalidad de pago:** CLP fijos, CLP reajutable, UF, Moneda extranjera. Lo anterior, queda supeditado a la Moneda Funcional de la entidad.
- La **probabilidad de ejercer la opción** de compra.

¿Forman parte del costo de la obligación por arrendamiento los **pagos por arrendamiento variable vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente**?

FC169 El IASB decidió excluir los pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente de la medición de los pasivos por arrendamiento. Para algunos miembros de Consejo, esta decisión se realizó únicamente por razones de costo-beneficio. Esos miembros del Consejo eran de la opinión de que todos los pagos por arrendamiento variables cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario. Sin embargo, fueron convencidos por la información recibida de los interesados de que los costos de incluir pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso superarían los beneficios, concretamente debido a las preocupaciones expresadas sobre el alto nivel de incertidumbre de la medición que procedería de incluirlos y el alto volumen de arrendamientos mantenidos por algunos arrendatarios. Otros miembros del Consejo no pensaban que los pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario hasta que tenga lugar el uso o rendimiento. Consideraban esos pagos que eran evitables por el arrendatario y, por consiguiente, concluyó que el arrendatario no tiene una obligación presente de hacer esos pagos en la fecha de comienzo. Además, los pagos por arrendamiento vinculados al rendimiento futuro o uso podrían verse como un medio por el cual el arrendatario y el arrendador pueden compartir beneficios económicos futuros que procedan del uso del activo.

Ejemplo de pagos por arrendamiento variable vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente:

Una clínica arrienda un inmueble para instalar un centro médico. El contrato estipula un plazo de 20 años con un pago fijo de 400 UF mensuales más un 1% sobre las ventas netas del mes anterior al pago de arrendamiento.

Medición inicial del activo por derecho de uso

23 En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.

[Referencia: párrafos FC145 a FC148, Fundamentos de las Conclusiones]

24 El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

- (a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;
- (b) los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los *incentivos de arrendamiento* recibidos;
- (c) los *costos directos iniciales* incurridos por el arrendatario; [Referencia: párrafos FC149 a FC151, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (d) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

El Activo por Derecho de Uso **puede incorporar en su costo inicial** cuatro conceptos:

- El **pasivo por arrendamiento**, según lo visto en la Fase 3.
- Los **pagos contado**.
- Los **costos directos iniciales** incurridos por el arrendatario (costos incrementales).
- Estimación a valor presente de los costos necesarios para el **desarme, retiro y/o rehabilitación** (similar a lo considerado en NIC 16).

COSTO INICIAL

$$\text{Activo por Derecho de Uso} = a + b + c + \frac{d}{(1+i)^n}$$

“Determinemos el reconocimiento inicial, desde la perspectiva del arrendatario, para los siguientes casos de contratos de arrendamientos”.

Ejercicios sobre Reconocimiento Inicial

Determinación del activo por derecho de uso y sus obligaciones por arrendamiento

Caso 1

La empresa constructora Alfa arrienda con el proveedor Salda maquinarias Ltda., el 02 de enero de 2021, una retroexcavadora John Deere 310L año 2020. El periodo de arrendamiento es por 2 años sin renovación ni reajustabilidad. Alfa utilizará dicho activo en las operaciones que realiza en la comuna de Colina. La cuota de arriendo se definió en 1.200.000 CLP mensuales + IVA (pagos vencidos). Los costos de mantención de la retroexcavadora son de cargo del arrendador. No se entrega garantía por el arrendamiento.

El proveedor no tiene derecho a sustituir el activo.

La empresa Alfa determina en un 6% la tasa incremental anual para este tipo de contrato. La compañía no posee otros contratos similares.

Alfa no identifica costos directos relacionados con el arrendamiento.

84.000 USD es el valor de la retroexcavadora en su estado nuevo.

Alfa posee moneda funcional CLP.

Realice el reconocimiento inicial del contrato de arrendamiento.



Caso 2

El 02 de enero de 2021, la empresa Gama arrienda, con el proveedor Vehículos S.A., una camioneta marca Chevrolet modelo Silverado cabina simple año 2020. El periodo de arrendamiento es por 48 meses. La cuota de arriendo mensual asciende a 785.000 CLP + IVA. Existe una cláusula de opción de compra por igual monto de las cuotas de arrendamiento, de ser ejercida por el arrendatario, deberá ser pagada al mes siguiente de la última cuota de arrendamiento.

Según el contrato los pagos son vencidos. Gama tiene una seguridad razonable que ejercerá la opción de compra.

Gama utilizará la camioneta en las faenas que posee en la ciudad de Calama. No se entrega garantía por el arrendamiento.

Según se estipula en el contrato de arrendamiento, el valor contado de la camioneta asciende a 25.000.000 CLP + IVA.

Gama no identifica costos directos relacionados con el arrendamiento.

Gama estima en un 6% la tasa de descuento incremental para financiamientos similares.

Gama posee moneda funcional CLP.

Realice el reconocimiento inicial del contrato de arrendamiento.



Ejercicios sobre Reconocimiento Inicial

Determinación del activo por derecho de uso y sus obligaciones por arrendamiento

Caso 3

El 02 de enero de 2021, La empresa de servicios financieros Beta arrienda una oficina de espacio libre de 500 m² ubicada en la comuna de Las Condes. El inmueble corresponde al piso 12 del edificio Magnolias e incluye 8 estacionamientos. El edificio fue construido en el año 2010. El periodo de arrendamiento inicial es por cinco años, renovables automáticamente por periodos iguales. El canon de arrendamiento asciende a 275 Unidades de Fomento (UF). Beta cancela un mes anticipado al momento de firmar el contrato más tres canones de arriendo por concepto de garantía.

Existe en el contrato una cláusula de penalización por entrega anticipada de la oficina. Esta considera el pago total de las cuotas de arrendamiento pendientes de pago hasta finalizado el plazo del contrato. Además, existe una restricción que prohíbe el subarrendamiento.

Según las estimaciones de Beta, espera realizar una renovación del contrato, debido a que considera en el futuro comprar una oficina de similares características.

Beta proyecta desembolsar 1.000 UF en mobiliarios y enseres para habilitar la oficina.

La tasa de descuento incremental utilizada por Beta para financiamiento en UF asciende a 2% anual.

Beta posee moneda funcional CLP.

Realice el reconocimiento inicial del contrato de arrendamiento.

