

NICSP 43—ARRENDAMIENTOS

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16 *Arrendamientos*. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIIF 16, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo directamente en la IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 43—ARRENDAMIENTOS

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2022.

La NICSP 43, *Arrendamientos* fue emitida en enero de 2022.

NICSP 43—ARRENDAMIENTOS

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1-2
Alcance	3-4
Definiciones	5
Exenciones de reconocimiento	6-9
Identificación de un arrendamiento	10-18
Separación de los componentes de un contrato	13-18
Plazo del arrendamiento	19-22
Arrendatario	23-64
Reconocimiento	23
Medición	24-49
Presentación	50-0
Información a revelar	54-64
Arrendador	65-96
Clasificación de los arrendamientos	65-70
Arrendamientos financieros.....	71-80
Arrendamientos operativos.....	81-87
Información a revelar.....	88-96
Transacciones de venta con arrendamiento posterior	97-102
Evaluación de si la transferencia del activo es una venta	98-102
Fecha de vigencia y transición.....	103-126
Fecha de vigencia	103-105
Transición.....	106-126
Derogación y sustitución de la NICSP 13 (diciembre de 2006)	127
Apéndice A: Guía de aplicación	
Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos Ilustrativos	
Comparación con la NIIF 16	
Comparación con las EFG	

Objetivo

1. Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos. El objetivo es garantizar que los arrendatarios y los arrendadores faciliten la información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
2. Una entidad considerará los términos y condiciones de los contratos y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. La entidad aplicará esta Norma de forma congruente a los contratos de características y circunstancias similares.

Alcance

3. Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos, incluidos los arrendamientos de activos de derecho de uso en subarrendamiento, con excepción de:
 - (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - (b) activos biológicos dentro del alcance de la NICSP 27, *Agricultura* mantenidos un arrendatario;
 - (c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*; y
 - (d) derechos que posee un arrendatario en virtud de acuerdos de licencia dentro del alcance de la norma NICSP 31, *Activos Intangibles* para elementos como películas cinematográficas, grabaciones de vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.
4. Un arrendatario puede aplicar esta Norma, pero no está obligado a hacerlo, a los arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3(d).

Definiciones

5. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

La **fecha de inicio del arrendamiento** (fecha de inicio) es la fecha en la que un arrendador pone un activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso.

Un **contrato**, a efectos de esta Norma, es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

Vida económica es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea económicamente utilizable, por parte de uno o más usuarios;
o
- (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.

La **fecha de vigencia de la modificación** es la fecha en la que ambas partes acuerdan la modificación del contrato de arrendamiento.

El valor razonable, a efectos de aplicar los requerimientos contables para arrendadores de esta Norma, es el importe por el que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Un arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Pagos fijos son los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, excluyendo los pagos variables del arrendamiento.

Inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

- (a) los pagos por arrendamiento a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y
- (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

La fecha de inicio del arrendamiento (fecha de inicio) es la primera entre la fecha de un acuerdo de arrendamiento y la fecha de compromiso de las partes con los términos y condiciones principales del arrendamiento.

Los costos directos iniciales son los costos incrementales de la obtención de un arrendamiento en los que no se habría incurrido si no se hubiera obtenido el arrendamiento.

La tasa de interés implícito en el arrendamiento es la tasa de interés que hace que el valor presente de (a) los pagos del arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado sea igual a la suma de (i) el valor razonable del activo subyacente y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Un arrendamiento es un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a utilizar un activo (el activo subyacente) durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Los incentivos por arrendamiento son pagos realizados por un arrendador a un arrendatario asociados a un arrendamiento, o el reembolso o la asunción por parte de un arrendador de los costos de un arrendatario.

La modificación del arrendamiento es un cambio en el alcance de un arrendamiento, o en la contraprestación de un arrendamiento, que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento (por ejemplo, añadir o rescindir el derecho de uso uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar el plazo contractual del arrendamiento).

Los pagos por arrendamiento son pagos efectuados por un arrendatario a un arrendador en relación con el derecho de uso de un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, y comprenden lo siguiente:

- (a) pagos fijos (incluyendo pagos fijos en esencia), menos los incentivos del arrendamiento;
- (b) pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa;
- (c) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción; y
- (d) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Para el arrendatario, los pagos por arrendamiento también incluyen los importes a pagar por el arrendatario según las garantías de valor residual. Los pagos por arrendamiento no incluyen pagos asignados a los componentes de un contrato que no son arrendamientos, a menos que el arrendatario elija combinar los componentes que no son arrendamientos con un componente de arrendamiento y contabilizarlos como un solo componente de arrendamiento.

Para el arrendador, los pagos por arrendamiento también incluyen cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de cumplir las obligaciones bajo garantía. Los pagos por arrendamiento no incluyen los pagos asignados a componentes que no son arrendamientos.

El plazo del arrendamiento es el periodo no cancelable durante el cual el arrendatario tiene el derecho de uso de un activo subyacente, junto con:

- (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
- (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

Un arrendatario es una entidad que obtiene el derecho de uso de un activo subyacente durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

La tasa de endeudamiento incremental del arrendatario es la tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar para obtener en préstamo durante un plazo similar, y con una garantía similar, los fondos necesarios para obtener un activo de un valor similar al activo con derecho de uso en un entorno económico similar.

Un arrendador es una entidad que proporciona el derecho de uso de un activo subyacente durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Arrendamiento operativo es un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Pagos opcionales de arrendamiento son pagos a realizar por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente durante los periodos cubiertos por una opción de ampliar o terminar un arrendamiento que están incluidos en el plazo del arrendamiento.

Periodo de uso es el periodo total de tiempo que se usa un activo para cumplir un contrato con un cliente (incluyendo los periodos de tiempo no consecutivos).

La **garantía de valor residual** es una garantía otorgada a un arrendador por una parte no relacionada con éste de que el valor (o una parte del valor) de un activo subyacente al final periodo de un arrendamiento será, al menos, de un importe especificado.

Un **activo por derecho de uso** es un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.

Un **arrendamiento a corto plazo** es un arrendamiento que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos. Un arrendamiento que contiene una opción de compra no es un arrendamiento a corto plazo.

Un **subarrendamiento** es una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el arrendamiento (“el arrendamiento por el propietario”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario permanece vigente.

Activo subyacente es un activo que es el sujeto de un arrendamiento, por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario.

Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:

- (a) la inversión bruta en el arrendamiento; e
- (b) la inversión neta en el arrendamiento.

Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo subyacente, cuya realización por parte de un arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

Pagos por arrendamiento variables son la parte de los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador, por el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, que varía debido a cambios en hechos y circunstancias ocurridos después de la fecha de comienzo, y son distintos del paso del tiempo.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente. El término definido vida útil se utiliza en esta Norma con el mismo significado que en la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*.

Exenciones de reconocimiento (véanse los párrafos GA4a GA9)

6. Un arrendatario podrá optar por no aplicar los requerimientos de los párrafos 23 a 52 a:
 - (a) Arrendamientos a corto plazo; y
 - (b) Arrendamientos en los que el activo subyacente sea de poco valor (tal y como se describe en los párrafos GA4-GA9).
7. Si un arrendatario opta por no aplicar los requerimientos de los párrafos 23 a 52 a los arrendamientos a corto plazo o a aquellos en los que el activo subyacente sea de poco valor, el arrendatario reconocerá los pagos asociados a dichos arrendamientos como un gasto, ya sea de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento o sobre otra base sistemática. El arrendatario aplicará otra base sistemática si aquella es más representativa del patrón de beneficios del arrendatario.
8. Si un arrendatario contabiliza los arrendamientos a corto plazo aplicando el párrafo 7, considerará el arrendamiento como un arrendamiento nuevo a efectos de esta Norma si:
 - (a) hay una modificación del contrato de arrendamiento; o
 - (b) se produce cualquier cambio en el plazo del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario ejerce una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento).
9. La elección para los arrendamientos a corto plazo se realizará por clase de activo subyacente con el que se relaciona el derecho de uso. Una clase de activo subyacente es una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad. La elección de los arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor puede hacerse arrendamiento por arrendamiento.

Identificación de un arrendamiento (véanse los párrafos GA10 a GA34)

10. **Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si el contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado durante un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Los párrafos GA10 a GA32 establecen una guía sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.**
11. Un periodo de tiempo puede describirse en términos de la cantidad de uso de un activo identificado (por ejemplo, el número de unidades de producción que un elemento de equipo se usará para fabricar).
12. Una entidad evaluará nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento solo si cambian los términos y condiciones del contrato.

Separación de los componentes de un contrato

13. Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 16. Los párrafos GA33 a GA34 establecen una guía sobre la separación de los componentes de un contrato.

Arrendatario

14. Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento u otros que no son de arrendamiento, un arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente del arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.
15. El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y de los que no son de arrendamiento se determinará sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no se dispone fácilmente de un precio independiente observable, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de la información observable.
16. Como una solución práctica, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes que no son arrendamiento de los componentes de arrendamiento, y, en su lugar, contabilizará cada componente de arrendamiento y cualquier componente asociado que no sea de arrendamiento como si se tratase de un componente de arrendamiento único. El arrendatario no aplicará esta solución práctica a los derivados implícitos que cumplan los criterios del párrafo 49 de la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*.
17. A menos que utilice la solución práctica del párrafo 16, un arrendatario contabilizará los componentes que no son de arrendamiento aplicando otras Normas aplicables.

Arrendador

18. Para un contrato que contenga un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o no arrendamiento, el arrendador deberá asignar la contraprestación en el contrato aplicando la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Cliente*.

Plazo del arrendamiento (véanse los párrafos GA35 a GA42)

19. Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:
 - (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
 - (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.
20. Al evaluar si un arrendatario está razonablemente seguro de ejercer una opción para prorrogar un arrendamiento, o de no ejercer una opción para rescindir un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de prorrogar el arrendamiento, o de no ejercer la opción de rescindir el arrendamiento, tal como se describe en los párrafos GA38 a GA41.
21. Un arrendatario evaluará nuevamente si es razonable que ejerza una opción de ampliación, o no ejerza una opción de terminación, en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en circunstancias que:

- (a) está bajo el control del arrendatario; y
 - (b) afecta a si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento, o de no ejercer una opción incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento (como se describe en el párrafo GA42).
22. Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:
- (a) el arrendatario ejerce una opción no incluida previamente en la determinación del plazo del arrendamiento por parte de la entidad;
 - (b) el arrendatario no ejerce una opción previamente incluida en la determinación del plazo del arrendamiento por parte de la entidad;
 - (c) se produce un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida previamente en la determinación por parte de la entidad del plazo del arrendamiento; o
 - (d) se produce un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida previamente en la determinación por parte de la entidad del plazo del arrendamiento.

Arrendatario

Reconocimiento

23. **En la fecha de inicio, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.**

Medición

Medición inicial

Medición inicial del activo por derecho de uso

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

25. El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

- (a) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, tal como se describe en el párrafo 27;
 - (b) todos los pagos por arrendamiento efectuados en la fecha de inicio o antes, menos los incentivos por arrendamiento recibidos;
 - (c) todos los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
 - (d) una estimación de los costos en los que incurrirá el arrendatario para dismantelar y retirar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se encuentra o devolver el activo subyacente al estado requerido por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que dichos costos se incurran para producir los inventarios. El arrendatario incurre en la obligación de pagar esos costos bien en la fecha de inicio o como consecuencia de haber utilizado el activo subyacente durante un periodo determinado.
26. El arrendatario reconocerá los costos descritos en el párrafo 25(d) como parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurra en una obligación por dichos costos. Un arrendatario aplicará la NICSP 12 *Inventarios* a los costos en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por tales costos contabilizadas aplicando esta Norma o la NICSP 12 se reconocen y miden aplicando la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

27. **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 del arrendamiento se descontarán utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si dicha tasa puede determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental de los préstamos del arrendatario.**
28. En la fecha de inicio, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los siguientes pagos por el derecho por uso del activo subyacente durante el plazo de arrendamiento que no se paguen en la fecha de inicio:

- (a) pagos fijos (incluidos los pagos fijos en esencia descritos en el párrafo GA43), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
 - (b) pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o de una tasa, medidos inicialmente utilizando el índice o la tasa a la fecha de inicio (como se describe en el párrafo 29);
 - (c) importes previstos a pagar por el arrendatario en concepto de garantías de valor residual;
 - (d) El precio de ejercicio de una opción de compra si es razonablemente seguro que el arrendatario ejercerá dicha opción (evaluado considerando los factores descritos en los párrafos GA38 a GA41); y
 - (e) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.
29. Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 28(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

Medición posterior

Medición posterior del activo por derecho de uso

30. **Después de la fecha de inicio, el arrendatario medirá el activo por derecho de uso aplicando un modelo de costo, a menos que aplique alguno de los modelos de medición descritos en los párrafos 35 y 36.**

Modelo del costo

31. Al aplicar un modelo del costo, el arrendatario medirá el activo por derecho -de-uso al costo:
- (a) costo menos cualquier depreciación acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y
 - (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 37(c).
32. Un arrendatario aplicará los requerimientos de depreciación de la NICSP 17 al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 33.
33. Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al final del plazo de arrendamiento o si el coste del activo por derecho de uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de inicio hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En caso contrario, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de inicio hasta el final de la vida útil del activo por derecho de uso o el final del plazo del arrendamiento, lo que ocurra primero.
34. Un arrendatario aplicará la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda, para determinar si el activo por derecho de uso está deteriorado y para contabilizar cualquier pérdida por deterioro del valor identificada.

Otros modelos de medición

35. Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, a sus propiedades de inversión, el arrendatario aplicará también ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que se ajusten a la definición de propiedades de inversión de la NICSP 16.
36. Si los activos por derecho de uso están relacionados con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NICSP 17, el arrendatario puede optar por aplicar ese modelo de revaluación a todos los activos por derecho de uso que estén relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

Medición posterior del pasivo por arrendamiento

37. **Después de la fecha de inicio, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:**
- (a) incrementando el importe en libros para reflejar los intereses del pasivo por arrendamiento;
 - (b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos realizados por el arrendamiento; y
 - (c) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar cualquier nueva evaluación o modificación del arrendamiento especificada en los párrafos 40 a 47, o para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia revisados (véase el párrafo GA43).

38. El interés de un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento será el importe que produce una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 27 o, si es aplicable, la tasa de descuento modificada descrita en el párrafo 42, el párrafo 44 o el párrafo 46(c).
39. Después de la fecha de inicio, el arrendatario reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, a menos que los costos estén incluidos en el importe en libros de otro activo aplicando otras Normas aplicables:
- (a) los intereses del pasivo por arrendamiento; y
 - (b) los pagos variables por arrendamiento no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento en el periodo en el que se produce el suceso o condición que desencadena dichos pagos.

Nueva evaluación del pasivo por arrendamiento

40. Después de la fecha de inicio, el arrendatario aplicará los párrafos 41 a 44 para volver a medir el pasivo por arrendamiento a fin de reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento. El arrendatario reconocerá el importe de la nueva medición del pasivo por arrendamiento como un ajuste del activo por derecho de uso. Sin embargo, si el importe en libros del activo por derecho de uso se reduce a cero y se produce una nueva medición del pasivo por arrendamiento, el arrendatario reconocerá cualquier importe restante de la nueva medición en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo.
41. Un arrendatario medirá de nuevo el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento revisados utilizando una tasa de descuento revisada, si:
- (a) se produce un cambio en el plazo del arrendamiento, como se describe en los párrafos 21 y 22. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados sobre la base del plazo del arrendamiento modificado; o
 - (b) se produce un cambio en la evaluación de una opción de compra del activo subyacente, evaluada considerando los sucesos y circunstancias descritos en los párrafos 21 y 22 en el contexto de una opción de compra. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes por pagar bajo la opción de compra.
42. Al aplicar el párrafo 41, un arrendatario determinará la tasa de descuento revisada como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede determinarse con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de la nueva evaluación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.
43. Un arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento descontando los pagos por arrendamiento modificados, si:
- (a) Se produce un cambio en los importes que se espera pagar en virtud de una garantía de valor residual. Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento modificados para reflejar el cambio en los importes que se espera pagar bajo la garantía de valor residual.
 - (b) se produce un cambio en los pagos futuros del arrendamiento como consecuencia de un cambio en un índice o en una tasa utilizada para determinar dichos pagos, incluyendo por ejemplo un cambio para reflejar los cambios en las tasas de alquiler del mercado tras una revisión del mismo. El arrendatario volverá a medir el pasivo por arrendamiento para reflejar esos pagos de arrendamiento revisados solo cuando se produzca un cambio en los flujos de efectivo (es decir, cuando surta efecto el ajuste de los pagos de arrendamiento). Un arrendatario determinará los pagos por arrendamiento revisados, por lo que resta del plazo del arrendamiento, sobre la base de los pagos contractuales revisados.
44. Al aplicar el párrafo 43, un arrendatario usará una tasa de descuento sin cambios, a menos que el cambio en los pagos por arrendamiento proceda de un cambio en las tasas de interés variables. En ese caso, el arrendatario usará una tasa de descuento modificada que refleje los cambios en la tasa de interés.

Modificaciones del arrendamiento

45. Un arrendatario contabilizará una modificación del arrendamiento como un arrendamiento separado si:
- (a) La modificación aumenta el alcance del arrendamiento al añadir el derecho de uso de uno o varios activos subyacentes; y
 - (b) La contraprestación por el arrendamiento aumenta en un importe proporcional al precio independiente por el aumento del alcance y cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.
46. En el caso de una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, en la fecha de vigencia de la modificación del arrendamiento el arrendatario deberá:
- (a) asignar la contraprestación en el contrato modificado aplicando los párrafos 14-17;

- (b) determinar el plazo del arrendamiento modificado aplicando los párrafos 19-20; y
 - (c) volver a medir el pasivo por arrendamiento descontando los pagos de arrendamiento revisados utilizando una tasa de descuento revisada. La tasa de descuento revisada se determinará como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de vigencia de la modificación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.
47. En una modificación del arrendamiento que no se contabilice como un arrendamiento separado, el arrendatario contabilizará la nueva medición del pasivo por arrendamiento:
- (a) Disminuyendo el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento por modificaciones de éste que reduzcan su alcance. El arrendatario reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo cualquier ganancia o pérdida relacionada con la rescisión parcial o total del arrendamiento.
 - (b) Realizando un ajuste correspondiente al activo por derecho de uso para todas las demás modificaciones de arrendamiento.
48. Como solución práctica, un arrendatario puede optar por no evaluar si la reducción del alquiler que cumple las condiciones del párrafo 49 es una modificación del arrendamiento. Un arrendatario que realiza esta elección contabilizará los cambios en los pagos por arrendamiento procedentes de las reducciones del alquiler de la misma forma que contabilizaría el cambio aplicando esta Norma si dicho cambio no fuera una modificación del arrendamiento.
49. La solución práctica del párrafo 48 se aplica solo a las reducciones del alquiler que ocurran como consecuencia directa de la pandemia COVID-19 y solo si se cumplen las siguientes condiciones:
- (a) el cambio en los pagos por arrendamiento da lugar a una revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio;
 - (b) cualquier reducción en los pagos por arrendamiento afecta únicamente los pagos originalmente vencidos hasta el 30 de junio de 2022 (por ejemplo, una reducción del alquiler cumpliría esta condición si diera lugar a una reducción de los pagos por arrendamiento hasta el 30 de junio de 2022 y a un incremento en los pagos por arrendamiento que se prolongue más allá del 30 de junio de 2022); y
 - (c) no existe un cambio sustancial en los otros términos y condiciones del arrendamiento.

Presentación

50. El arrendatario presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas:
- (a) Activos por derecho de uso separados 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 en la misma partida en la que se presentarían los activos subyacentes correspondientes si fueran propios; y
 - (ii) Revelará qué partidas del estado de situación financiera incluyen esos activos por derecho de uso.
 - (b) Pasivos por arrendamiento separados 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.
51. El requerimiento del párrafo 50(a) no se aplica a los activos por derecho de uso que cumplen la definición de propiedades de inversión, que se presentarán en el estado de situación financiera como propiedades de inversión.
52. En el estado del rendimiento financiero, el arrendatario presentará el gasto por intereses del pasivo por arrendamiento separado del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El gasto por intereses del pasivo por arrendamiento es un componente de los costos financieros, que el párrafo 102(b) de la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*, requiere que se presente por separado en el estado del rendimiento financiero.
53. En el estado de flujo de efectivo, el arrendatario clasificará:
- (a) los pagos en efectivo por la parte principal del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de financiación;
 - (b) los pagos en efectivo para la parte de intereses del pasivo por arrendamiento aplicando los requerimientos de la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo* para los intereses pagados; y
 - (c) los pagos por arrendamientos a corto plazo, los pagos por arrendamientos de activos de poco valor y los pagos por

arrendamientos variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento dentro de las actividades de operación.

Información a revelar

54. **El objetivo de la información a revelar es que los arrendatarios incluyan en las notas información que, junto con la información facilitada en el estado de la situación financiera, el estado del rendimiento financiero y el estado de flujos de efectivo, sirva de base para que los usuarios de los estados financieros evalúen el efecto que tienen los arrendamientos en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendatario. Los párrafos 55 a 64 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.**
55. Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.
56. El arrendatario revelará los siguientes importes correspondientes al periodo sobre el que informa:
- (a) cargo por depreciación de activos por derecho de uso por clase de activo subyacente;
 - (b) gastos de intereses sobre pasivos por arrendamiento;
 - (c) el gasto relativo a los arrendamientos a corto plazo se contabiliza aplicando el párrafo 7. Este gasto no necesita incluir el gasto relativo a los arrendamientos con una duración igual o inferior a un mes;
 - (d) el gasto relativo a los arrendamientos de activos de escaso valor se contabiliza aplicando el párrafo 7. Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 56(c);
 - (e) el gasto relativo a los pagos variables por arrendamiento no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;
 - (f) ingresos de actividades ordinarias por subarrendamiento de activos por derecho de uso;
 - (g) total de salidas de efectivo por arrendamientos;
 - (h) incorporaciones de activos por derecho de uso;
 - (i) ganancias o pérdidas derivadas de operaciones de venta y arrendamiento posterior; y
 - (j) el importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase de activo subyacente.
57. El arrendatario proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 56 en un formato de tabla, a menos que resulte más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán costos que un arrendatario haya incluido en el importe en libros de otro activo durante el periodo sobre el que se informa.
58. Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos para los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 7, si la cartera de arrendamientos a corto plazo a los que se ha comprometido al final del periodo sobre el que se informa no es igual que la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relaciona el gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 56(c).
59. Si los activos por derecho de uso se ajustan a la definición de propiedades de inversión, el arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar de la NICSP 16. En ese caso, no se requiere que el arrendatario proporcione la información a revelar prevista en los párrafos 56(a), 56(f), 56(h) o 56(j) para esos activos por derecho de uso.
60. Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso por importes revaluados aplicando la NICSP 17, revelará la información requerida por el párrafo 92 de la NICSP 17 para esos activos por derecho de uso.
61. El arrendatario revelará un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento aplicando los párrafos 46 y GA12 de la NICSP 30, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.
62. Además de la información a revelar requerida en los párrafos 56 a 61, el arrendatario revelará la información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento que sea necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 54 (tal como se describe en el párrafo GA49). Esta información adicional puede incluir, pero no limitarse a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- (a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendatario;

- (b) salidas de efectivo futuras a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y que no se reflejan en la medición de los pasivos por arrendamiento. Esto incluye la exposición que surge de:
 - (i) pagos de arrendamiento variables (como se describe en el párrafo GA50);
 - (ii) opciones de prórroga y opciones de terminación (como se describe en el párrafo GA51);
 - (iii) garantías de valor residual (como se describe en el párrafo GA52); y
 - (iv) arrendamientos aún no iniciados a los que se compromete el arrendatario.
 - (c) restricciones o condiciones pactadas impuestas por los arrendamientos; y
 - (d) transacciones de venta y arrendamiento posterior (como se describe en el párrafo GA53).
63. Un arrendatario que contabilice los arrendamientos a corto plazo o los arrendamientos de activos de bajo valor aplicando el párrafo 7 revelará ese hecho.
64. Si un arrendatario aplica la solución práctica del párrafo 48 revelará:
- (a) que ha aplicado la solución práctica a todas las reducciones del alquiler que cumplen las condiciones del párrafo 49 o, si no la ha aplicado a todas las reducciones del alquiler, revelará información sobre la naturaleza de los contratos a los que ha aplicado la solución práctica (véase el párrafo 2); y
 - (b) el importe reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo sobre el que se informa para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que surgen de las reducciones de alquiler a las que el arrendatario ha aplicado la solución práctica del párrafo 48.

Arrendador

Clasificación de los arrendamientos (véanse los párrafos GA54 a GA59)

65. **El arrendador clasificará cada uno de sus arrendamientos como operativo o financiero.**
66. **Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente.**
67. Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera que sea lo suficientemente inferior al valor razonable en la fecha en que la opción sea ejercitable para que sea razonablemente seguro, en la fecha de inicio, que la opción será ejercida;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo subyacente, incluso en caso de que la propiedad no se transfiera;
 - (d) en la fecha de inicio, el valor presente de los pagos por el arrendamiento es equivalente, al menos, a prácticamente todo el valor razonable del activo subyacente objeto de la operación; y
 - (e) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
68. Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación con otras, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); e
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por

arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

69. Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 67 y 68 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo subyacente, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos por arrendamiento variables, como consecuencia de los cuales el arrendador no transfiere sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.
70. La clasificación del arrendamiento se realiza en la fecha de inicio del acuerdo y se evalúa nuevamente solo si se produce una modificación del arrendamiento. Los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo subyacente) o los cambios en circunstancias (por ejemplo el incumplimiento por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Arrendamientos financieros

Reconocimiento y medición

71. **En la fecha de inicio, el arrendador reconocerá los activos mantenidos en régimen de arrendamiento financiero en su estado de situación financiera y los presentará como una cuenta por cobrar por un importe igual a la inversión neta en el arrendamiento.**

Medición inicial

72. El arrendador usará la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta en el arrendamiento. En el caso de un subarrendamiento, si la tasa de interés implícita en el subarrendamiento no puede determinarse con facilidad, un arrendador intermedio puede usar la tasa de descuento utilizada en el arrendamiento principal (ajustada por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento) para medir la inversión neta en el subarrendamiento.
73. Los costos directos iniciales se incluyen en la medición inicial de la inversión neta en el arrendamiento y reducen el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos durante el plazo del arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en la inversión neta del arrendamiento; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente.

Medición inicial de los pagos por arrendamiento incluidos en la inversión neta en el arrendamiento

74. En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se reciban en la fecha de comienzo:
- (a) pagos fijos (incluidos los pagos fijos en esencia descritos en el párrafo GA43), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
 - (b) pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o de una tasa, medidos inicialmente utilizando el índice o la tasa a la fecha de inicio;
 - (c) cualquier garantía de valor residual proporcionada al arrendador por el arrendatario, una parte relacionada con el arrendatario o un tercero no relacionado con el arrendador que es financieramente capaz de satisfacer las obligaciones bajo garantía;
 - (d) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer dicha opción (evaluado considerando los factores descritos en el párrafo GA38); y
 - (e) pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Medición posterior

75. **El arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, basándose en una pauta que refleje una tasa periódica constante de rendimiento de la inversión neta del arrendador en el arrendamiento.**
76. El objetivo del arrendador es asignar los ingresos a lo largo del plazo del arrendamiento de forma sistemática y racional. El arrendador aplicará los pagos de arrendamiento relativos al periodo contra la inversión bruta en el arrendamiento para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no acumulados (devengados).
77. El arrendador aplicará los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NICSP 41 a la inversión neta en el arrendamiento. Un arrendador revisará periódicamente los valores residuales estimados no garantizados utilizados en el cálculo de la inversión bruta en el arrendamiento. Si se ha producido una reducción del valor residual estimado no garantizado, el arrendador revisará la asignación de ingresos de actividades ordinarias a lo largo del plazo de arrendamiento y reconocerá inmediatamente cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados).
78. El arrendador que clasifique un activo en régimen de arrendamiento financiero como mantenido para la venta (o lo incluya en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) aplicando la Norma de contabilidad internacional o nacional pertinente relativa a los activos no corrientes mantenidos para la venta y a las operaciones discontinuadas, contabilizará el activo de conformidad con dicha Norma.

Modificaciones del arrendamiento

79. Un arrendador contabilizará una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:
- (a) La modificación aumenta el alcance del arrendamiento al añadir el derecho de uso de uno o varios activos subyacentes; y
 - (b) La contraprestación por el arrendamiento aumenta en un importe proporcional al precio independiente por el aumento del alcance y cualquier ajuste adecuado a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.
80. Para una modificación de un arrendamiento financiero que no se contabilice como un arrendamiento separado, un arrendador contabilizará la modificación de la forma siguiente:
- (a) Si el arrendamiento se hubiera clasificado como operativo la modificación hubiera estado vigente en la fecha de inicio, el arrendador:
 - (i) contabilizará la modificación del arrendamiento como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha de vigencia de la modificación; y
 - (ii) medirá el importe en libros del activo subyacente como la inversión neta en el arrendamiento inmediatamente antes de la fecha de vigencia de la modificación del arrendamiento.
 - (b) En caso contrario, el arrendador aplicará los requerimientos de la NICSP 41.

Arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

81. **El arrendador reconocerá como ingresos de actividades ordinarias los pagos derivados de los arrendamientos operativos, ya sea de forma lineal o sobre otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa del patrón con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.**
82. Un arrendador reconocerá como gasto los costos, incluida la depreciación, incurridos para obtener los ingresos por arrendamiento.
83. Un arrendador añadirá los costos directos iniciales incurridos en la obtención de un arrendamiento operativo al importe en libros del activo subyacente y reconocerá dichos costos como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento sobre la misma base que los ingresos de actividades ordinarias por arrendamiento.
84. La política de depreciación para activos subyacentes depreciables sujetos a arrendamientos operativos será congruente con la política de depreciación normal que el arrendador siga para activos similares. Un arrendador calculará la depreciación de acuerdo con las NICSP 17 y las NICSP 31.
85. Un arrendador aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda, para determinar si un activo subyacente sujeto a un arrendamiento operativo está deteriorado y para contabilizar cualquier pérdida por deterioro de valor identificada.

Modificaciones del arrendamiento

86. Un arrendador contabilizará una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Presentación

87. Un arrendador presentará los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de los activos subyacentes.

Información a revelar

88. **El objetivo de la información a revelar es que los arrendadores incluyan en las notas información que, junto con la información facilitada en el estado de la situación financiera, el estado del rendimiento financiero y el estado de flujos de efectivo, sirva de base para que los usuarios de los estados financieros evalúen el efecto que tienen los arrendamientos en la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo del arrendador. Los párrafos 89 a 96 especifican los requerimientos sobre cómo cumplir este objetivo.**
89. El arrendador revelará los siguientes importes correspondientes al periodo sobre el que informa:
- (a) Para los arrendamientos financieros:

- (i) Resultado (ahorro o desahorro) por ventas;
 - (ii) ingresos financieros sobre la inversión neta en el arrendamiento; e
 - (iii) ingresos relativos a pagos variables de arrendamiento no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.
- (b) En el caso de los arrendamientos operativos, los ingresos de actividades ordinarias por arrendamiento, revelando por separado los ingresos de actividades ordinarias relativos a los pagos de arrendamientos variables que no dependen de un índice o de una tasa.
90. Un arrendador proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 89 en un formato de tabla, a menos que resulte más apropiado otro formato.
91. Un arrendador revelará la información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento que sea necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 88. Esta información adicional incluye, pero no se limita a, información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar:
- (a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendador; y
 - (b) Cómo gestiona el arrendador el riesgo asociado a los derechos que retiene sobre los activos subyacentes. En concreto, un arrendador revelará su estrategia de gestión de riesgos para los derechos que conserve sobre los activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el cual reduce ese riesgo. Tales medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual o pagos variables de arrendamiento por un uso superior a los límites especificados.

Arrendamientos financieros

92. Un arrendador proporcionará una explicación cuantitativa y cualitativa de los cambios significativos en el importe en libros de la inversión neta en los arrendamientos financieros.
93. Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento por cobrar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes. Un arrendador conciliará los pagos por arrendamiento no descontados con la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará los ingresos de actividades ordinarias no acumulados (devengados) relativos a los pagos de arrendamiento por cobrar y cualquier valor residual descontado no garantizado.

Arrendamientos operativos

94. Para los elementos de propiedades, planta y equipo sujetos a un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de la NICSP 17. Al aplicar los requerimientos de información a revelar de la NICSP 17, el arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos y no sujetos a arrendamientos operativos. En consecuencia, el arrendador proporcionará la información a revelar requerida por la NICSP 17 para los activos sujetos a un arrendamiento operativo (por clase de activo subyacente) de forma separada de los activos de su propiedad mantenidos y utilizados por el arrendador.
95. Un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de las NICSP 16, NICSP 21 o NICSP 26, según proceda, NICSP 27 y NICSP 31 para los activos sujetos a arrendamiento operativo.
96. Un arrendador revelará un análisis de vencimientos de los pagos por arrendamiento, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes para los años restantes.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

97. Si una entidad (el vendedor-arrendatario) transfiere un activo a otra entidad (el comprador-arrendador) y vuelve a arrendar ese activo al comprador-arrendador, tanto el vendedor-arrendatario como el comprador-arrendador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 98 a 102.

Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

98. Una entidad aplicará los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NIIF 15 para determinar si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

La transferencia del activo es una venta

99. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:
- (a) El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.
 - (b) El comprador-arrendador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas aplicables, y el arrendamiento aplicando los requerimientos contables del arrendador en esta Norma.
100. Si el valor razonable de la contraprestación por la venta de un activo no iguala el valor razonable del activo, o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado, una entidad hará los ajustes siguientes para medir los recursos procedentes de la venta a valor razonable:
- (a) Cualquier condición inferior a la del mercado se contabilizará como un pago anticipado de los pagos del arrendamiento; y
 - (b) Cualquier condición superior a la del mercado se contabilizará como financiación adicional proporcionada por el comprador-arrendador al vendedor-arrendatario.
101. La entidad medirá cualquier ajuste potencial requerido por el párrafo 100 sobre la base del más fácilmente determinable, entre los siguientes:
- (a) la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación por la venta y el valor razonable del activo; y
 - (b) la diferencia entre el valor presente de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

La transferencia del activo no es una venta

102. Si la transferencia de un activo por el vendedor-arrendatario no satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:
- (a) El vendedor-arrendatario continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. El pasivo financiero se contabilizará aplicando la IPSAS 41.
 - (b) El comprador-arrendador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia. El activo financiero se contabilizará aplicando la NICSP 41.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

103. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite la aplicación anticipada para las entidades que apliquen la NICSP 41, en la fecha de aplicación inicial de esta Norma o antes. Si una entidad aplica esta Norma de manera anticipada, revelará ese hecho.**
104. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de las NICSP de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.
105. Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma anticipadamente, aplicará los párrafos 48, 49, 64, 124, 125 y 126 a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de febrero de 2022. Se permite la aplicación anticipada, incluyendo en los estados financieros no autorizados para su publicación al 31 de enero de 2022.

Transición

106. A efectos de los requerimientos de los párrafos 103 a 123, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez.

Definición de un arrendamiento

107. Como una solución práctica, no se requiere que una entidad evalúe nuevamente si un contrato es, o contiene, un arrendamiento en

la fecha de aplicación inicial. En su lugar, se permite que la entidad:

- (a) Aplique esta Norma a los contratos que anteriormente se identificaban como arrendamientos utilizando la NICSP 13, *Arrendamientos*. La entidad aplicará los requerimientos de transición de los párrafos 109 a 122 a esos arrendamientos.
- (b) No aplique esta Norma a los contratos que no se identificaron previamente como que contenían un arrendamiento utilizando la NICSP 13.

108. Si una entidad opta por la solución práctica del párrafo 107, revelará este hecho y aplicará la solución práctica a todos sus contratos. En consecuencia, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 10 a 12 solo a los contratos realizados (o modificados) en la fecha de aplicación inicial o posteriormente.

Arrendatarios

109. Un arrendatario aplicará esta Norma a sus arrendamientos:
- (a) retroactivamente a cada periodo anterior sobre el que se informa aplicando la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de aplicar inicialmente la Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos 111 a 117.
110. Un arrendatario aplicará la elección descrita en el párrafo 109 de forma congruente a todos sus arrendamientos en los que sea arrendatario.
111. Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo 109(b), no reexpresará la información comparativa. En su lugar, el arrendatario reconocerá el efecto acumulado de aplicar inicialmente esta Norma como un ajuste al saldo inicial de los resultados [ahorro/(desahorro)] acumulados (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

Arrendamientos clasificados anteriormente como arrendamientos operativos

112. Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo 109(b), éste:
- (a) Reconocerá un pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamiento operativo aplicando la NICSP 13. El arrendatario medirá ese pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontados usando la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de aplicación inicial.
 - (b) Reconocerá un activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamiento operativo aplicando la NICSP 13. El arrendatario elegirá, en función de cada arrendamiento, medir ese activo por derecho de uso:
 - (i) por su importe en libros como si la Norma se hubiera aplicado desde la fecha de inicio, pero descontado utilizando la tasa incremental de préstamo del arrendatario en la fecha de aplicación inicial; o
 - (ii) por un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de los pagos anticipados o acumulados (devengados) relativos a ese arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.
 - (c) Aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según proceda, a los activos por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial, a menos que el arrendatario utilice la solución práctica del párrafo 114(b).
113. A pesar de los requerimientos del párrafo 112, para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos aplicando la NICSP 13, un arrendatario:
- (a) No se requiere realizar ningún ajuste en la transición para los arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor (como se describe en los párrafos GA4 a GA9) que se contabilizarán aplicando el párrafo 7. El arrendatario contabilizará esos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
 - (b) No se requiere realizar ningún ajuste en la transición para los arrendamientos contabilizados anteriormente como propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable de la NICSP 16. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento derivados de dichos arrendamientos aplicando la NICSP 16 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
 - (c) Medirá el activo por derecho de uso por valor razonable en la fecha de aplicación inicial para los arrendamientos contabilizados anteriormente como arrendamientos operativos aplicando la NICSP 13 y que se contabilizarán como propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable de la NICSP 16 a partir de la fecha de aplicación inicial. El arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento derivados de dichos arrendamientos aplicando la NICSP 16 y esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
114. Un arrendatario puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma retroactivamente de acuerdo con el párrafo 109(b) a los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos aplicando la

NICSP 13. Se permite que un arrendatario aplique estas soluciones prácticas arrendamiento por arrendamiento:

- (a) Un arrendatario puede aplicar una única tasa de descuento a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (como arrendamientos con un plazo de arrendamiento restante similar para una clase similar de activo subyacente en un entorno económico similar).
- (b) Un arrendatario puede basarse en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos aplicando la NICSP 19 inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial como alternativa a la realización de una revisión del deterioro de valor. Si un arrendatario opta por esta solución práctica, ajustará el activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial por el importe de cualquier provisión para arrendamientos onerosos reconocida en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.
- (c) Un arrendatario podrá optar por no aplicar los requerimientos del párrafo 112 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de aplicación inicial. En este caso, un arrendatario:
 - (i) contabilizará esos arrendamientos del mismo modo que los arrendamientos a corto plazo, tal y como se describe en el párrafo 7; e
 - (ii) incluirá el costo asociado a esos arrendamientos dentro de la información a revelar sobre los gastos por arrendamientos a corto plazo en el periodo anual sobre el que se informa que incluya la fecha de aplicación inicial.
- (d) Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.
- (e) Un arrendatario puede utilizar el razonamiento en retrospectiva, por ejemplo, para determinar el plazo del arrendamiento si el contrato contiene opciones para prorrogar o rescindir dicho arrendamiento.

Arrendamientos clasificados anteriormente como arrendamientos operativos

115. Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo 109(b), para los arrendamientos que se clasificaron como financieros aplicando la NICSP 13, el importe en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial será el importe en libros del activo por arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de esa fecha, medidos aplicando la NICSP 13. Para esos arrendamientos, el arrendatario contabilizará el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.

Información a revelar

116. Si un arrendatario opta por aplicar esta Norma de acuerdo con el párrafo 109(b), revelará la información sobre la aplicación inicial requerida por el párrafo 33 de la NICSP 3, salvo la información especificada en el párrafo 33(f) de la NICSP 3. En lugar de la información especificada en el párrafo 33(f) de la NICSP 3, el arrendatario revelará:
- (a) La tasa por préstamos recibidos incremental promedio ponderada del arrendatario aplicada a los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial; y
 - (b) una explicación de cualquier diferencia entre:
 - (i) los compromisos de arrendamiento operativo revelados aplicando la NICSP 13 al final del periodo anual sobre el que se informa inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial, descontados utilizando la tasa de préstamo incremental en la fecha de aplicación inicial, tal y como se describe en el párrafo 112(a); y
 - (ii) los pasivos por arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera en la fecha de aplicación inicial.
117. Si un arrendatario utiliza una o varias de las soluciones prácticas especificadas en el párrafo 114, revelará este hecho.

Arrendadores

118. Excepto por lo descrito en el párrafo 119, no se requiere que un arrendador realice ajustes en la transición para los arrendamientos en los que sea arrendador y contabilizará dichos arrendamientos aplicando esta Norma desde la fecha de aplicación inicial.
119. Un arrendador intermedio:
- (a) reevaluará los subarrendamientos que se clasificaron como arrendamientos operativos aplicando la NICSP 13 y están en curso en la fecha de aplicación inicial, para determinar si cada subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero aplicando esta Norma. El arrendador intermedio realizará esta evaluación en la fecha de aplicación inicial sobre la base de los términos y condiciones contractuales que se mantienen del arrendamiento principal y el subarrendamiento en esa fecha.

- (b) En el caso de los subarrendamientos que se clasificaron como arrendamientos operativos aplicando la NICSP 13 pero como arrendamientos financieros aplicando esta Norma, contabilizará el subarrendamiento como un nuevo arrendamiento financiero suscrito en la fecha de aplicación inicial.

Transacciones de venta y arrendamiento posterior antes de la fecha de solicitud inicial

- 120. Una entidad no evaluará nuevamente las transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si la transferencia del activo subyacente satisface los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizarse como una venta.
- 121. Si una transacción de venta y arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento financiero aplicando la NICSP 13, el vendedor-arrendatario:
 - (a) contabilizará el arrendamiento posterior del mismo modo que contabiliza cualquier otro arrendamiento financiero que exista en la fecha de aplicación inicial; y
 - (b) continuará amortizando cualquier ganancia sobre la venta durante el plazo del arrendamiento.
- 122. Si una transacción de venta y arrendamiento posterior se contabilizó como una venta y un arrendamiento operativo aplicando la NICSP 13, el vendedor-arrendatario:
 - (a) contabilizará el arrendamiento posterior del mismo modo que contabiliza cualquier otro arrendamiento operativo que exista en la fecha de aplicación inicial; y
 - (b) ajustará el activo por derecho de uso de arrendamiento posterior por cualquier ganancia o pérdida diferida que esté relacionada con las condiciones fuera de mercado reconocidas en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial.

Importes reconocidos anteriormente en relación con las combinaciones del sector público

- 123. Si un arrendatario reconoció previamente un activo o un pasivo aplicando la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* relativo a las condiciones favorables o desfavorables de un arrendamiento operativo adquirido como parte de una combinación del sector público, el arrendatario dará de baja ese activo o pasivo y ajustará el importe en libros del activo por derecho de uso por un importe correspondiente en la fecha de aplicación inicial.

Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 para los arrendatarios

- 124. Un arrendatario aplicará los párrafos 48, 49 y 64 de forma retroactiva, reconociendo el efecto acumulado de aplicar inicialmente dicha modificación como un ajuste al saldo inicial del resultado [ahorro/(desahorro)] acumulados (u otro componente de los activos netos/patrimonio, según proceda) al comienzo del periodo anual sobre el que informe, en el que el arrendamiento aplica por primera vez la modificación.
- 125. En el periodo sobre el que se informa en el que un arrendatario aplica por primera vez los párrafos 48, 49 y 64, no se requiere que revele la información requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3.
- 126. Aplicando el párrafo 2 de esta Norma, un arrendatario utilizará la solución práctica del párrafo 48 de forma congruente a los contratos elegibles con características similares y en circunstancias similares, independientemente de si el contrato se hizo elegible para la solución práctica como resultado de que el arrendatario aplicara los requerimientos de Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19.

Derogación y sustitución de la NICSP 13 (diciembre de 2006)

- 127. Esta Norma deroga la NICSP 13 emitida en 2006. La NICSP 13 se utilizará hasta que se aplique esta Norma o esté vigente, lo que suceda primero.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 43.

Aplicación a carteras

GA1. Esta Norma especifica la contabilización de un arrendamiento individual. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de arrendamientos con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Combinación de Contratos

GA2. Al aplicar esta Norma, una entidad combinará dos o más contratos realizados al mismo tiempo, o próximos entre sí, con la misma contraparte (o con partes relacionadas con esa contraparte) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial global que no puede entenderse sin considerar los contratos en su conjunto;
- (b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o
- (c) los derechos de uso de los activos subyacentes transmitidos en los contratos (o algunos derechos de uso de los activos subyacentes transmitidos en cada uno de los contratos) forman un único componente de arrendamiento, tal y como se describe en el párrafo GA33.

Definiciones (véase el párrafo 5)

GA3. Una entidad considerará la esencia en lugar de la forma legal de un acuerdo en el momento de determinar si es un “contrato” para los propósitos de esta Norma. Los contratos, para los propósitos de esta Norma, se evidencian generalmente por lo siguiente (aunque esto puede diferir de una jurisdicción a otra):

- los contratos implican a partes interesadas en realizar un acuerdo;
- los términos del contrato crean derechos y obligaciones para las partes del contrato, y no es necesario que estos derechos y obligaciones den lugar al mismo rendimiento para cada parte; y
- el recurso por el incumplimiento es legalmente exigible.

Exención de reconocimiento: Arrendamientos en los que el activo subyacente es de poco valor (párrafos 6 a 9)

GA4. Excepto por lo especificado en el párrafo GA8, esta Norma permite a un arrendatario aplicar el párrafo 7 para contabilizar los arrendamientos en los que el activo subyacente sea de escaso valor. Un arrendatario evaluará el valor de un activo subyacente sobre la base del valor del activo cuando es nuevo, independientemente de la antigüedad del activo que está siendo arrendado.

GA5. La evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor se realiza en términos absolutos. Los arrendamientos de activos de bajo valor cumplen los requisitos del tratamiento contable del párrafo 7 independientemente de si esos arrendamientos son significativos para el arrendatario. La evaluación no se ve afectada por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario. En consecuencia, se espera que distintos arrendatarios lleguen a conclusiones similares sobre si un activo subyacente concreto tiene poco valor.

GA6. Un activo subyacente puede tener poco valor solo si:

- (a) el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario; y
- (b) el activo subyacente no depende en gran medida de otros activos ni está muy interrelacionado con ellos.

GA7. Un arrendamiento de un activo subyacente no cumple los requisitos de un arrendamiento de un activo de bajo valor si la naturaleza del activo es tal que, cuando es nuevo, el activo no es habitualmente de bajo valor. Por ejemplo, los arrendamientos de vehículos no cumplirían los requisitos de activos de bajo valor porque un vehículo nuevo no sería habitualmente de bajo valor.

GA8. Si un arrendatario subarrienda un activo, o espera subarrendar un activo, el arrendamiento principal no cumple los requisitos de

un arrendamiento de un activo de bajo valor.

GA9. Algunos ejemplos, de activos subyacentes de bajo valor pueden ser las tabletas y computadoras personales, así como los elementos pequeños de mobiliario de oficina y teléfonos.

Identificación de un arrendamiento (párrafos 10 a 12)

GA10. Para evaluar si un contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado (véanse los párrafos GA14 a GA21) durante un periodo de tiempo, la entidad evaluará si, a lo largo del periodo de uso, el cliente dispone de:

- (a) El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del activo identificado (según se describe en los párrafos GA22 a GA24); y
- (b) El derecho a dirigir el uso del activo identificado (como se describe en los párrafos GA25 a GA31).

GA11. Si el cliente tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado durante solo una parte del plazo del contrato, dicho contrato contiene un arrendamiento por esa parte del plazo.

GA12. Un contrato para recibir bienes o servicios puede ser suscrito por un acuerdo conjunto, o en nombre de un acuerdo conjunto, tal y como se define en la NICSP 37, *Acuerdos conjuntos*. En este caso, se considera que el acuerdo conjunto es el cliente del contrato. Por consiguiente, al evaluar si un contrato contiene un arrendamiento, una entidad evaluará si el acuerdo conjunto tiene el derecho de controlar el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso.

GA13. Una entidad evaluará si un contrato contiene un arrendamiento para cada componente potencial del arrendamiento separado. Consulte el párrafo GA33 para obtener una guía sobre los componentes del arrendamiento separados.

Activos identificados

GA14. Un activo se identifica habitualmente por estar explícitamente especificado en un contrato. Sin embargo, un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente.

Derechos sustantivos de sustitución

GA15. Aunque se especifique un activo, un cliente no tiene el derecho de uso de un activo identificado si el proveedor tiene el derecho sustantivo de sustituir el activo durante todo el periodo de uso. El derecho de un proveedor de sustituir un activo es sustantivo solo si existen las siguientes condiciones:

- (a) El proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante todo el periodo de utilización (por ejemplo, el cliente no puede impedir que el proveedor sustituya el activo y el proveedor dispone fácilmente de activos alternativos o puede obtenerlos en un periodo de tiempo razonable); y
- (b) El proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo (es decir, se espera que los beneficios económicos asociados a la sustitución del activo superen los costos asociados a su sustitución).

GA16. Si el proveedor tiene un derecho o una obligación de sustituir el activo solo a partir de una fecha concreta o de que ocurra un suceso especificado, el derecho de sustitución del proveedor no es sustantivo porque el proveedor no tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo de todo el periodo de uso.

GA17. La evaluación por una entidad de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en hechos y circunstancias al inicio del contrato y excluirá la consideración de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se considera probable que ocurran. Algunos ejemplos de sucesos futuros que, al inicio del contrato, no se consideraría probable que ocurran y, por ello, deben excluirse de la evaluación incluyen:

- (a) un acuerdo por parte de un futuro cliente para pagar una tasa superior a la del mercado por el uso del activo;
- (b) la introducción de una nueva tecnología que no esté sustancialmente desarrollada al inicio del contrato;
- (c) una diferencia sustancial entre el uso del activo por parte del cliente, o el rendimiento del activo, y el uso o rendimiento considerados probables al inicio del contrato; y
- (d) una diferencia sustancial entre el precio de mercado del activo durante el periodo de utilización y el precio de mercado considerado probable al inicio del contrato.

GA18. Si el activo se encuentra en los locales del cliente o en cualquier otro sitio, los costos asociados con la sustitución son generalmente mayores que cuando se encuentra en los locales del proveedor y, por ello, son más probables que superen los beneficios asociados con la sustitución del activo.

- GA19. Los derechos u obligaciones del proveedor para sustituir el activo por reparaciones y mantenimiento, si el activo no está operando adecuadamente o si una actualización técnica pasa a estar disponible no impide al cliente tener el derecho a usar un activo identificado.
- GA20. Si el cliente no puede determinar fácilmente si el proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, el cliente supondrá que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo.

Partes de activos

- GA21. Una parte de capacidad de un activo es un activo identificado si está físicamente diferenciada (por ejemplo, una planta de un edificio). Una capacidad u otra parte de un activo que no sea físicamente distinta (por ejemplo, una parte de capacidad de un cable de fibra óptica) no es un activo identificado, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y proporcione así al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del activo.

Derecho a obtener beneficios económicos o potencial de servicio del uso

- GA22. Para controlar el uso de un activo identificado, se requiere que el cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del activo a lo largo del periodo de uso (por ejemplo, teniendo el uso exclusivo del activo a lo largo de ese periodo). Un cliente puede obtener beneficios económicos o potencial de servicio del uso de un activo directa o indirectamente de muchas maneras, como por ejemplo utilizando, manteniendo o subarrendando el activo. Los beneficios económicos o potencial de servicio del uso de un activo incluyen sus productos principales y subproductos (incluyendo los flujos de efectivo potenciales procedentes de estos elementos), y otros beneficios económicos o potencial de servicio procedentes del uso del activo que podrían realizarse por una transacción comercial con un tercero.
- GA23. Al evaluar el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o el potencial de servicio derivados del uso de un activo, la entidad considerará los beneficios económicos o el potencial de servicio que den lugar al uso del activo dentro del alcance definido del derecho de uso del cliente (véase el párrafo GA31). Por ejemplo:
- (a) Si un contrato limita el uso de un vehículo de motor solo a un territorio concreto durante el periodo de uso, la entidad deberá considerar solo los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del vehículo de motor dentro de ese territorio, y no más allá de él.
 - (b) Si un contrato especifica que un cliente puede conducir un vehículo de motor solo hasta un número determinado de kilómetros durante el periodo de uso, la entidad deberá considerar solo los beneficios económicos o el potencial de servicio del uso del vehículo de motor durante el kilometraje permitido, y no más allá.
- GA24. Si un contrato requiere que un cliente pague al proveedor o a un tercero una parte de los flujos de efectivo procedentes del uso de un activo como contraprestación, esos flujos de efectivo pagados como contraprestación se considerarán parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo. Por ejemplo, si se requiere que el cliente pague al proveedor un porcentaje de las ventas derivadas del uso del espacio como contraprestación por dicho uso, ese requerimiento no impide que el cliente tenga derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del espacio. Esto se debe a que los flujos de efectivo derivados de esas ventas se consideran beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del espacio, una parte de los cuales paga después al proveedor como contraprestación por el derecho de uso de ese espacio.

Derecho a decidir el uso

- GA25. Un cliente tiene el derecho a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso solo si:
- (a) el cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (como se describe en los párrafos GA26 a GA31); o
 - (b) las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa están predeterminadas y:
 - (i) El cliente tiene derecho a operar el activo (o a ordenar a otros que operen el activo de la manera que él determine) durante todo el periodo de uso, sin que el proveedor tenga derecho a cambiar esas instrucciones de operación; o

- (ii) el cliente diseñó el activo (o aspectos específicos del activo) de una forma que predetermina cómo y para qué se utilizará el activo a lo largo del periodo de uso.

Cómo y para qué se utiliza el activo

- GA26. Un cliente tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Para hacer esta evaluación, una entidad considera los derechos a tomar decisiones que son más relevantes para cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso. Los derechos de toma de decisiones son relevantes cuando afectan a los beneficios económicos o al potencial de servicio que se derivan de la utilización. Es probable que los derechos de toma de decisiones que son más relevantes sean diferentes para distintos contratos, dependiendo de la naturaleza del activo y los términos y condiciones del contrato.
- GA27. Algunos ejemplos de derechos de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, conceden el derecho a cambiar el cómo y para qué propósito se usa el activo, dentro del alcance definido de los derechos de uso del cliente, incluyen:
- (a) derecho a cambiar el tipo de producción que genera el activo (por ejemplo, decidir si se utiliza un contenedor marítimo para transportar bienes o para almacenarlos, o decidir la combinación de productos que se venden en un establecimiento turístico);
 - (b) derecho a modificar el momento en que se produce el producto (por ejemplo, decidir cuándo se utilizará un elemento de maquinaria o una central eléctrica);
 - (c) derecho a cambiar el lugar de producción (por ejemplo, a decidir el destino de un camión o un barco, o a decidir dónde se utiliza un elemento del equipo); y
 - (d) derecho de cambiar si se realiza la producción y la cantidad de esa producción (por ejemplo, para decidir si se produce energía de una central eléctrica y cuánta energía se produce de esa central eléctrica).
- GA28. Ejemplos de derechos de toma de decisiones que no conceden el derecho a cambiar cómo y para qué propósito se usa el activo incluyen derechos que se limitan a operar o mantener el activo. Estos derechos pueden corresponder al cliente o el proveedor. Aunque derechos tales como los de operar o mantener un activo son, a menudo, esenciales para el uso eficiente de un activo, no son derechos a dirigir cómo y para qué propósito se usa el activo y, a menudo, dependen de decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa el activo. Sin embargo, los derechos de operación de un activo pueden otorgar al cliente el derecho a dirigir el uso del activo si las decisiones relevantes sobre cómo y para qué se utiliza el activo están predeterminadas [véase el párrafo GA25(b)(i)].

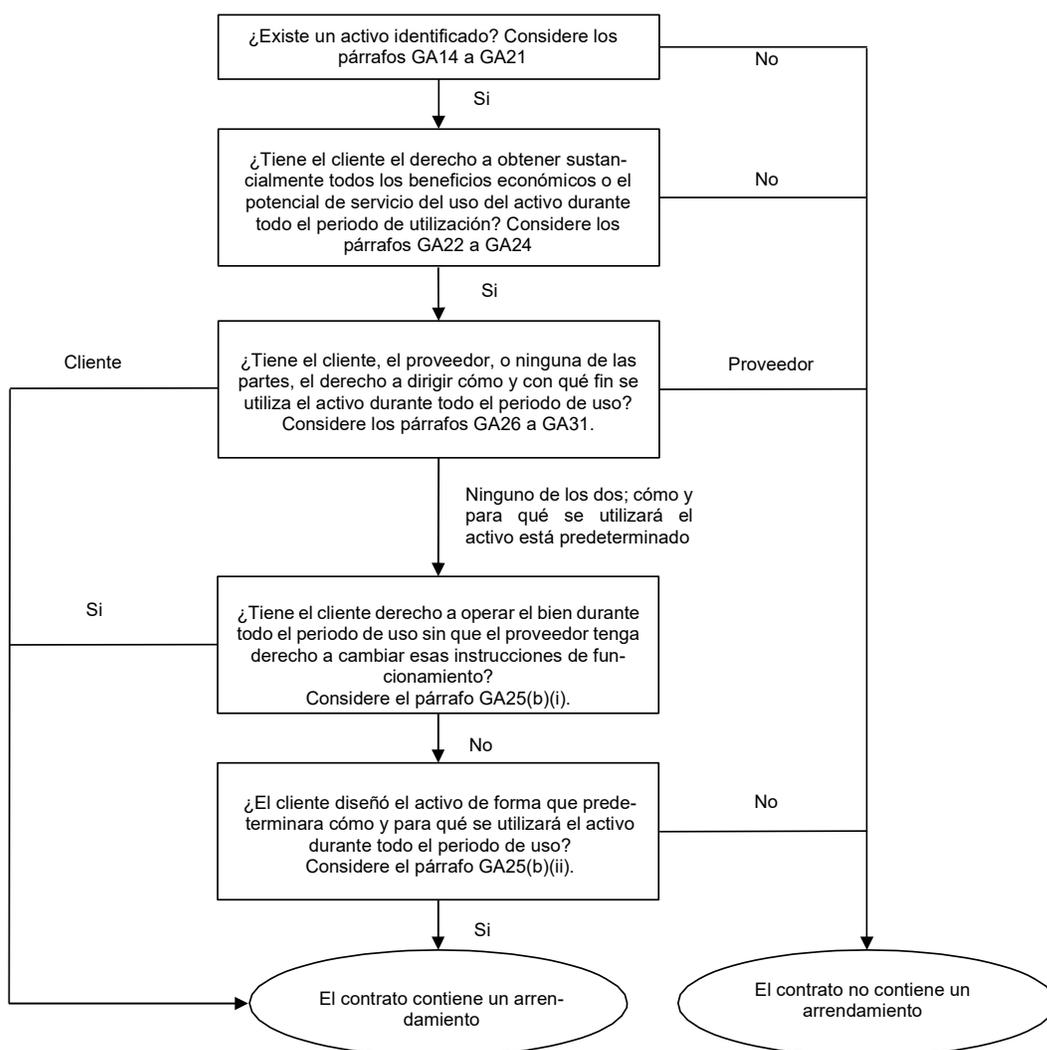
Decisiones tomadas durante y antes del periodo de uso

- GA29. Las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo pueden predeterminarse de diversas formas. Por ejemplo, las decisiones relevantes pueden predeterminarse mediante el diseño del activo o mediante restricciones contractuales sobre el uso del activo.
- GA30. Al evaluar si un cliente tiene derecho a dirigir el uso de un activo, la entidad considerará solo los derechos a tomar decisiones sobre el uso del activo durante el periodo de uso, a menos que el cliente haya diseñado el activo (o aspectos específicos del activo) como se describe en el párrafo GA25(b)(ii). En consecuencia, a menos que se den las condiciones del párrafo GA25(b)(ii), una entidad no considerará las decisiones que estén predeterminadas antes del periodo de utilización. Por ejemplo, si un cliente puede solo especificar la producción a obtener de un activo antes del periodo de uso, el cliente no tiene el derecho a decidir el uso de ese activo. La capacidad de especificar la producción en un contrato antes del periodo de uso, sin ningún otro derecho a tomar decisiones relacionadas con el uso del activo, otorga al cliente los mismos derechos que a cualquier cliente que compre bienes o servicios.

Derechos protectores

- GA31. Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñados para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger su personal, o para asegurar el cumplimiento del proveedor de las leyes o regulaciones. Estos son ejemplos de derechos protectores. Por ejemplo, un contrato puede (i) especificar el importe máximo de uso de un activo o limitar dónde o cuándo el cliente puede utilizar el activo, (ii) requerir que un cliente siga unas prácticas de operación particulares, o (iii) requerir que un cliente informe al proveedor de los cambios en la forma en que se utilizará un activo. Los derechos protectores habitualmente definen el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no impiden al cliente, por sí solos, ejercer el derecho a decidir el uso de un activo.

GA32. El siguiente diagrama de flujo puede ayudar a las entidades a realizar la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.



Separación de los componentes de un contrato (párrafos 13 a 18)

GA33. El derecho a usar un activo subyacente es un componente del arrendamiento separado si:

- el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí solo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario. Recursos fácilmente disponibles son bienes o servicios que se venden o arriendan por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ya ha obtenido (del arrendador o de otras transacciones o sucesos); y
- el activo subyacente no depende ni está muy interrelacionado con los demás activos subyacentes del contrato. Por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pueda decidir no arrendar el activo subyacente sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos subyacentes en el contrato, puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes.

GA34. Un contrato puede incluir un importe por pagar por el arrendatario para actividades y costos que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Por ejemplo, un arrendador puede incluir en el importe total por pagar un cargo por tareas administrativas, u otros costos incurridos asociados con el arrendamiento, que no transfieren un bien o servicio al arrendatario. Estos importes por pagar no dan lugar a un componente separado del contrato, pero se consideran parte de la contraprestación total que se distribuye a los componentes identificados por separado del contrato.

Plazo del arrendamiento (párrafos 19-22)

- GA35. Para determinar el plazo de arrendamiento y evaluar la duración del periodo no cancelable de un arrendamiento, la entidad aplicará la definición de contrato y determinará el periodo durante el cual el contrato es exigible. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante.
- GA36. Si solo el arrendatario tiene el derecho a terminar un arrendamiento, ese derecho se considera que es una opción a terminar el arrendamiento disponible para el arrendatario, que una entidad ha de considerar al determinar el plazo del arrendamiento. Si solo el arrendador tiene el derecho a terminar un arrendamiento, el periodo no cancelable del arrendamiento incluye el periodo cubierto por la opción de terminar el arrendamiento.
- GA37. El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo e incluye los periodos libres de renta proporcionados al arrendatario por el arrendador.
- GA38. En la fecha de comienzo, una entidad evalúa si es razonablemente cierto que el arrendatario ejerza una opción para ampliar el arrendamiento o comprar el activo subyacente, o no ejerza una opción de terminar el arrendamiento. La entidad considera todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para que los arrendatarios ejerzan, o no, la opción, incluyendo los cambios esperados en hechos y circunstancias desde la fecha de comienzo hasta la fecha de ejercicio de la opción. Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:
- (a) los términos y condiciones contractuales para los periodos opcionales comparados con las tasas del mercado, tales como:
 - (i) El importe de los pagos por el arrendamiento en cualquier periodo opcional;
 - (ii) el importe de cualquier pago variable por el arrendamiento u otros pagos contingentes, como los pagos derivados de penalizaciones por rescisión y garantías de valor residual; y
 - (iii) los términos y condiciones de cualquier opción que sea ejercitable después de los periodos opcionales iniciales (por ejemplo, una opción de compra que sea ejercitable al final de un periodo de prórroga a una tasa que esté actualmente por debajo de las tasas del mercado).
 - (b) las mejoras significativas en el arrendamiento realizadas (o que se espera que se realicen) durante la vigencia del contrato que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando sea ejercitable la opción de prorrogar o rescindir el arrendamiento, o de comprar el activo subyacente;
 - (c) los costos relacionados con la rescisión del contrato de arrendamiento, como los costos de negociación, los costos de reubicación, los costos de identificación de otro activo subyacente adecuado a las necesidades del arrendatario, los costos de integración de un nuevo activo en las operaciones del arrendatario o las penalizaciones por rescisión y costos similares, incluidos los costos asociados con la devolución del activo subyacente en una condición especificada contractualmente o a una ubicación especificada contractualmente;

- (d) la importancia de ese activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas; y
 - (e) La condicionalidad asociada al ejercicio de la opción (es decir, cuando la opción solo puede ejercerse si se cumplen una o varias condiciones), y la probabilidad de que se den esas condiciones.
- GA39. Una opción de ampliar o terminar un arrendamiento puede combinarse con una o más características contractuales (por ejemplo, una garantía de valor residual), tales que el arrendatario garantice al arrendador una rentabilidad mínima o cobros fijos que son sustancialmente los mismos independientemente de si ejerce o no la opción. En tales casos, y sin perjuicio de la guía sobre pagos fijos en esencia del párrafo GA43, una entidad asumirá que el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer la opción de prorrogar el arrendamiento, o de no ejercer la opción de rescindir el arrendamiento.
- GA40. Cuánto más corto sea el periodo no cancelable de un arrendamiento, mayor será la probabilidad de que un arrendatario ejerza una opción de ampliar el arrendamiento o no ejercer una opción de terminar el arrendamiento. Esto se debe a que es probable que los costos asociados a la obtención de un activo de sustitución sean proporcionalmente mayores cuanto más corto sea el periodo no cancelable.
- GA41. La práctica pasada de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos (si arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo así, pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos.
- GA42. El párrafo 21 especifica que, después de la fecha de comienzo, un arrendatario evaluará nuevamente el plazo del arrendamiento en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en las circunstancias que están bajo el control del arrendatario y afectan a la certeza razonable que posee de ejercer una opción no incluida previamente en su determinación del plazo del arrendamiento, o bien de no ejercer una opción anteriormente incluida en su determinación del plazo del arrendamiento. Algunos ejemplos de sucesos o cambios significativos en circunstancias incluyen:
- (a) mejoras significativas en de la propiedad arrendada no previstas en la fecha de inicio que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de prorrogar o rescindir el arrendamiento, o de comprar el activo subyacente, sea ejercitable;
 - (b) una modificación o adaptación significativa del activo subyacente que no estaba prevista en la fecha de inicio;
 - (c) el inicio de un subarrendamiento del activo subyacente por un periodo superior al final del plazo de arrendamiento previamente determinado; y
 - (d) Una decisión del arrendatario que sea directamente relevante para ejercer, o no ejercer, una opción (por ejemplo, una decisión de prorrogar el arrendamiento de un activo complementario, de disponer de un activo alternativo o de disponer de una operación dentro de la cual se emplea el activo por derecho de uso).

Pagos fijos de arrendamiento en esencia [párrafos 28(a), 37(c) y 74(a)]

- GA43. Los pagos por arrendamiento incluyen cualquier pago fijo por arrendamiento en esencia. Los pagos fijos por arrendamiento en esencia son pagos que pueden, en su forma, suponer variabilidad pero que, en esencia, son inevitables. Los pagos fijos en esencia por arrendamiento se dan, por ejemplo, cuando:
- (a) Los pagos están estructurados como pagos de arrendamiento variables, pero no existe una verdadera variabilidad en dichos pagos. Esos pagos contienen cláusulas variables que no tienen esencia económica real. Algunos ejemplos de dichos tipos de pagos incluyen:
 - (i) pagos que deben efectuarse solo si se demuestra que un activo es capaz de operar durante el arrendamiento, o solo si se produce un suceso que no tiene posibilidad real de no ocurrir; o
 - (ii) pagos que se estructuran inicialmente como pagos de arrendamiento variables vinculados al uso del activo subyacente, pero cuya variabilidad se resolverá en algún momento posterior a la fecha de inicio, de modo que los pagos pasen a ser fijos durante el resto del plazo de arrendamiento. Dichos pagos pasan a ser pagos fijos en esencia cuando se resuelve la variabilidad.
 - (b) Un arrendatario podría realizar más de un conjunto de pagos, pero solo uno de ellos es realista. En este caso, una entidad

considerará al conjunto realista de pagos como pagos por arrendamiento.

- (c) Hay más de un conjunto realista de pagos que un arrendatario podría realizar, pero debe realizar al menos uno de esos conjuntos de pagos. En este caso, una entidad considerará que los pagos por arrendamiento son el conjunto de pagos que suma el menor importe (sobre una base descontada).

Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de inicio

costos del arrendatario relacionados con la construcción o el diseño del activo subyacente

- GA44. Una entidad puede negociar un arrendamiento antes de que esté disponible el activo subyacente para su uso por el arrendatario. Para algunos arrendamientos, el activo subyacente puede tener necesidad de ser construido o rediseñado para su uso por el arrendatario. Dependiendo de los términos y condiciones del contrato, puede requerirse a un arrendatario para que realice pagos relacionados con la construcción o diseño del activo.
- GA45. Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o el diseño de un activo subyacente, deberá contabilizar dichos costos aplicando otras Normas aplicables, como la NICSP 17. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

Titularidad legal del activo subyacente

- GA46. Un arrendatario puede obtener el derecho legal a un activo subyacente antes de que se transfiera el derecho legal al arrendador y el activo se arriende al arrendatario. La obtención del derecho legal no determina por sí mismo cómo contabilizar la transacción.
- GA47. Si el arrendatario controla (u obtiene el control de) el activo subyacente antes de que ese activo se transfiera al arrendador, la operación es una transacción de venta y arrendamiento posterior que se contabiliza aplicando los párrafos 97 a 102.
- GA48. Sin embargo, si el arrendatario no obtiene el control del activo subyacente antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no es una venta con arrendamiento posterior. Por ejemplo, éste puede ser el caso si un productor, un arrendador y un arrendatario negocian una transacción para la compra de un activo al productor por parte del arrendador, que a su vez es arrendado al arrendatario. El arrendatario puede obtener el derecho legal al activo subyacente antes de transferir dicho derecho legal al arrendador. En este caso, si el arrendatario obtiene el derecho legal al activo subyacente pero no obtiene el control del activo antes de que se transfiera al arrendador, la transacción no se contabiliza como una venta con arrendamiento posterior, sino como un arrendamiento.

Información a revelar por el arrendatario (párrafo 62)

- GA49. Para determinar si es necesaria información adicional sobre las actividades de arrendamiento para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 54, un arrendatario considerará:
 - (a) Si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros. Un arrendatario proporcionará la información adicional especificada en el párrafo 62 solo si se espera que sea relevante para los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es probable que éste sea el caso si ayuda a los usuarios a comprender:
 - (i) La flexibilidad que proporcionan los arrendamientos. Los contratos de arrendamiento pueden ofrecer flexibilidad si, por ejemplo, el arrendatario puede reducir su exposición ejerciendo opciones de rescisión o renovando los contratos de arrendamiento con términos y condiciones favorables.
 - (ii) Restricciones impuestas por los contratos de arrendamiento. Los arrendamientos pueden imponer restricciones, por ejemplo, requiriendo que los arrendatarios mantengan ratios financieros concretos.
 - (iii) Sensibilidad de la información presentada a las variables clave. La información presentada puede ser sensible a, por ejemplo, los pagos variables futuros por arrendamiento.
 - (iv) Exposición a otros riesgos derivados de los arrendamientos.
 - (v) Desviaciones de la práctica del sector industrial. Estas desviaciones pueden incluir, por ejemplo, términos y condiciones de arrendamiento inusuales o extraordinarias que afectan la cartera de arrendamientos de un arrendatario.
 - (b) Si esa información se desprende de la información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas. Un arrendatario no necesita duplicar información que ya se presenta en cualquier otro sitio de los estados financieros.
- GA50. Información adicional relacionada con pagos por arrendamiento variables que, dependiendo de las circunstancias, podría ser

necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 54, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para utilizar pagos de arrendamiento variables y la prevalencia de dichos pagos;
- (b) la magnitud relativa de los pagos variables del arrendamiento respecto a los pagos fijos;
- (c) las variables clave de las que dependen los pagos variables del arrendamiento y cómo se espera que varíen los pagos en respuesta a cambios en esas variables clave; y
- (d) otros efectos operativos y financieros de los pagos de arrendamientos variables.

GA51. Entre la información adicional relacionada con las opciones de ampliación o terminación que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 54, se incluiría información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para utilizar opciones de prórroga u opciones de rescisión y la prevalencia de dichas opciones;
- (b) la magnitud relativa de los pagos del arrendamiento opcional con respecto a los pagos del arrendamiento;
- (c) la prevalencia del ejercicio de opciones que no se incluyeron en la medición de los pasivos por arrendamiento; y
- (d) otros efectos operativos y financieros de esas opciones.

GA52. Información adicional relacionada con las garantías de valor residual que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 54, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) las razones del arrendatario para ofrecer garantías de valor residual y la prevalencia de dichas garantías;
- (b) la magnitud de la exposición de un arrendatario al riesgo de valor residual;
- (c) la naturaleza de los activos subyacentes para los que se proporcionan dichas garantías; y
- (d) otros efectos operativos y financieros de esas garantías.

GA53. Información adicional relacionada con las transacciones de venta con arrendamiento posterior que, dependiendo de las circunstancias, podría ser necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 54, podría incluir información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar, por ejemplo:

- (a) los motivos del arrendatario para realizar operaciones de venta y arrendamiento posterior y la prevalencia de dichas operaciones;
- (b) los términos y condiciones clave de las transacciones individuales de venta y arrendamiento posterior;
- (c) los pagos no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento; y
- (d) el efecto de los flujos de efectivo de las transacciones de venta y arrendamiento posterior en el periodo sobre el que se informa.

Clasificación del arrendamiento por el arrendador (párrafos 65 a 70)

GA54. La clasificación de los arrendamientos por el arrendador en esta Norma se basa en la medida en que el arrendamiento transfiere los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de potencial de servicio u operación rentable a lo largo de la vida económica del activo subyacente, así como una ganancia por revaluación o realización de un valor residual.

GA55. Un contrato de arrendamiento podría incluir términos y condiciones para ajustar los pagos por arrendamiento por cambios concretos que ocurran entre la fecha de inicio del acuerdo y la de comienzo (tal como un cambio en el costo del arrendador del activo subyacente o un cambio en el costo del arrendador de la financiación del arrendamiento). En ese caso, a efectos de clasificar el arrendamiento, el efecto de cualquier cambio se considerará que ha tenido lugar en la fecha de inicio del acuerdo.

GA56. Cuando un arrendamiento incluya elementos de terrenos y edificios, el arrendador evaluará la clasificación de cada elemento como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo aplicando por separado los párrafos 66 a 70 y GA54 y GA55. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

- GA57. Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y edificios, un arrendador distribuirá los pagos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) entre los componentes de terrenos y edificios en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y edificios en la fecha de inicio del acuerdo. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse con fiabilidad¹ entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.
- GA58. En el caso de un arrendamiento de terrenos y edificios en el que el importe correspondiente al elemento terreno sea irrelevante para el arrendamiento, el arrendador podrá tratar los terrenos y edificios como una sola unidad a efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarlo como arrendamiento financiero o como arrendamiento operativo aplicando los párrafos 66 a 70 y GA54 a GA55. En este caso, un arrendador considerará la vida económica de los edificios como la que corresponde al activo subyacente en su totalidad.

Clasificación del subarriendo

- GA59. Para clasificar un subarrendamiento, un arrendador intermedio clasificará el subarrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo de la forma siguiente:
- Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo que la entidad, como arrendatario, ha contabilizado aplicando el párrafo 6, el subarrendamiento se clasificará como un arrendamiento operativo.
 - En caso contrario, el subarrendamiento se clasificará por referencia al activo por derecho de uso derivado del arrendamiento principal, en lugar de por referencia al activo subyacente (por ejemplo, el elemento de propiedades, planta y equipo objeto del arrendamiento).

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

Modificaciones a la NICSP 2, *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 26 y 55. Se añade el párrafo 63H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Presentación de un estado de flujos de efectivo

...

Actividades de financiación

26. Es importante revelar información separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al predecir los derechos sobre los flujos efectivo futuros por parte de los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo que surgen de actividades de financiación son los siguientes:
- cobros en efectivo procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo a largo o corto plazo;
 - reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; e
 - pagos realizados por el arrendatario para reducir un pasivo pendiente procedente de un arrendamiento ~~financiero~~.

...

Transacciones no monetarias

...

55. Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital de la entidad. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 analiza el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

flujos de efectivo resulta congruente con el objetivo de dicho estado, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias son:

- (a) la adquisición de activos mediante la permuta de activos, asumiendo directamente los pasivos por su financiación o por medio de operaciones de arrendamiento ~~financiero~~; y
- (b) la conversión de deuda en patrimonio;

...

Fecha de vigencia

63H. Los párrafos 26 y 55 fueron modificados por la NICSP 43, Arrendamientos, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificaciones a la NICSP 4,-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

Se modifica el párrafo 17. Se añade el párrafo 71F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

...

Partidas monetarias

17. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Algunos ejemplos incluyen: obligaciones de política social y otros beneficios a los empleados que se pagan en efectivo; provisiones que se liquidan en efectivo; pasivos por arrendamientos; y dividendos en efectivo o distribuciones similares que se reconocen como pasivos. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Ejemplos incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios (~~por ejemplo, cuotas anticipadas en un alquiler~~); plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activos por derecho de uso; y provisiones que se van a saldar por la prestación de un activo no monetario.

...

Fecha de vigencia

...

71F. El párrafo 17 fue modificado por la NICSP 43, Arrendamientos emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificaciones a la NICSP 5 Costos por Préstamos

Se modifica el párrafo 6. Se añade el párrafo 42F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

Costos por préstamos

...

6. Los costos por préstamos pueden incluir:
- (a) los intereses de descubiertos o sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;

- (b) la amortización de primas o de descuentos relacionados con préstamos;
- (c) la amortización de los costos de formalización de los contratos de préstamo;
- ~~(d) las cargas financieras, intereses por pasivos por arrendamientos financieros y acuerdos de concesión de servicios; y~~
- (e) las diferencias de cambio procedentes de por préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como un ajuste a los costos por intereses.

...

Fecha de vigencia

...

42F. El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 43, Arrendamientos emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificaciones a la NICSP 12 *Inventarios*

Se modifica el párrafo 20. Se añade el párrafo 51F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición de los inventarios

...

Costo de los inventarios

...

Costos de conversión

20. Los costos de convertir inventarios de trabajos en curso en inventarios de productos terminados se incurren principalmente en un entorno manufacturero. Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una asignación sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar materiales en productos terminados. Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia (a) del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios, y equipos de la fábrica, activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, y (b) el costo de gestión y administración de la fábrica. Los costos indirectos de producción variables son todos aquellos costos de producción que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirectos.

Fecha de vigencia

51F. El párrafo 20 fue modificado por la NICSP 43, Arrendamientos emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificaciones a la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 7, 10, 12, 13, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88 y 89. Se añaden los párrafos 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A, 100A y su correspondiente encabezamiento y el párrafo 101H. Se eliminan los párrafos 5, 8, 34, 35 y 43.

Alcance

...

5. ~~[Eliminado] Esta Norma aborda el tratamiento contable de las propiedades de inversión incluyendo (a) la medición, en los~~

estados financieros del arrendatario, de las propiedades de inversión que se posean en régimen de arrendamiento financiero y (b) la medición, en los estados financieros del arrendador, de las propiedades de inversión arrendadas en régimen de arrendamiento operativo. Esta Norma no trata los problemas cubiertos en la NICSP 13 *Arrendamientos*, entre los que se incluyen los siguientes:

- (a) la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos;—
- (b) el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por alquiler de propiedades de inversión (véase también la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*);
- (c) la medición, en los estados financieros del arrendatario, de los derechos sobre propiedades mantenidas en arrendamiento operativo;—
- (d) la medición, en los estados financieros del arrendador, de su inversión neta en un arrendamiento financiero;
- (e) la contabilización de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y
- (f) las revelaciones sobre los arrendamientos financieros y operativos.

...

Definiciones

7. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

...

Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o un edificio – o parte de un edificio – o ambos) mantenidas (por el propietario o por el arrendatario como activo por derecho de uso) para obtener rentas o para la revalorización del capital, o ambas cosas, en lugar de para:

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Propiedades ocupadas por el dueño son aquellas que se tienen (por el propietario o por el arrendatario ~~según un arrendamiento financiero~~ como activo por derecho de uso) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

...

Derecho sobre una Propiedad Mantenido por un Arrendatario en Régimen de Arrendamiento Operativo

8. ~~[Eliminado] El derecho sobre una propiedad que el arrendatario mantenga en régimen de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y solo si, (a) el elemento cumpliera, en su caso, la definición de propiedad de inversión, y (b) el arrendatario emplease el modelo del valor razonable, establecido en los párrafos 42 a 64, para los activos reconocidos. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado. Sin embargo, una vez que esta clasificación alternativa haya sido elegida para un derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento operativo, todos los elementos clasificados como propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del valor razonable. Cuando se elija esta clasificación alternativa, cualquier derecho sobre la propiedad así clasificada se incluirá en la información a revelar requerida en los párrafos 85 a 89.~~

Propiedades de inversión

...

10. Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. Por lo tanto, las propiedades de inversión generan flujos de efectivo de forma ampliamente independiente de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de otros terrenos o edificios controlados por entidades públicas, incluyendo las propiedades ocupadas por el propietario. La producción o el suministro de bienes o servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) también puede

generar flujos de efectivo. Por ejemplo, una entidad del sector público puede utilizar un edificio para suministrar bienes y servicios a terceros recibiendo a cambio una recuperación del costo, que puede ser total o parcial. Sin embargo, el edificio se mantiene para facilitar la producción de bienes y servicios y los flujos de efectivo no son solamente atribuibles al edificio, sino también a los otros activos usados en la producción o en el proceso de suministro. NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NICSP 43, *Arrendamientos* se aplica a las propiedades ocupadas por el propietario que posee un arrendatario como activo por derecho de uso.

...

12. Los siguientes casos son ejemplos de propiedades de inversión:

- (a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las operaciones. Por ejemplo, un terreno propiedad de un hospital para obtener plusvalías que puede ser vendido en un momento propicio en el futuro.
- (b) Un terreno que se tiene para un uso futuro indeterminado. (En el caso de que una entidad no haya determinado si el terreno se usará como propiedad ocupada por el dueño, incluyendo la ocupación para suministrar servicios tales como los suministrados por parques nacionales para las generaciones actuales y futuras, o para venderse a corto plazo dentro del curso ordinario de las operaciones, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías).
- (c) Un edificio propiedad de la entidad (o un activo por derecho de uso relativo a un edificio mantenido por la entidad ~~en virtud de un arrendamiento financiero~~) y arrendado en virtud de uno o varios arrendamientos operativos sobre una base comercial. Por ejemplo, una universidad puede ser propietaria de un edificio que arrienda a terceras partes externas, en régimen comercial.
- (d) Un edificio que está desocupado y que será arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos a terceras partes externas, en régimen comercial.
- (e) Propiedades que están siendo construidas o mejoradas para uso futuro como propiedades de inversión.

13. Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

- (a) Las propiedades que se tienen para venderse en el curso normal de las operaciones o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NICSP 12, *Inventarios*). Por ejemplo, un gobierno municipal puede completar de forma sistemática su tasa de ingresos comprando y vendiendo propiedades, en tal caso, las propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición posterior en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas se clasificarán como inventarios. Un departamento de vivienda puede vender habitualmente parte de su stock de viviendas en el curso ordinario de sus operaciones como resultado de los cambios demográficos, en cuyo caso cualquier vivienda en stock disponible para su venta se clasifica como inventario.
- (b) Las propiedades que están siendo construidas o mejoradas por cuenta de terceros. Por ejemplo, un departamento de propiedades y servicios puede realizar contratos de construcción con entidades ajenas a su administración (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*).
- (c) Las propiedades ocupadas por el dueño (véase la NICSP 17 y la NICSP 43), incluyendo (entre otras) las propiedades ocupadas por el dueño que se tienen para su uso futuro, desarrollo futuro y posterior uso, propiedades ocupadas por empleados tales como viviendas para personal del ejército (paguen o no alquileres a valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de disponer de éstas.
- (d) [Eliminado]
- (e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.
- (f) Las propiedades se mantienen para prestar un servicio social que también genera entradas de efectivo. Por ejemplo, un departamento de vivienda puede tener un gran stock de viviendas para alquilar a familias con bajo nivel de ingresos, a un precio inferior al de mercado. En esta situación, las propiedades están destinadas a prestar servicios de viviendas en lugar de alquilarlas o conseguir plusvalías y el ingreso generado por el arrendamiento es secundario al objeto para el cual se mantiene la propiedad. Estas propiedades no se consideran “propiedades de inversión” y deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 17.
- (g) Las propiedades mantenidas con propósitos estratégicos deberían tratarse de acuerdo con la NICSP 17.

...

Reconocimiento

20. Una propiedad inversión de inversión poseída se reconocerá como activo cuando, y solo cuando:

- (a) es probable que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la entidad; y
- (b) el costo o el valor razonable de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable.

...

25A. Un arrendatario reconocerá una propiedad de inversión como activo por derecho de uso de conformidad con la NICSP 43.

Medición en el reconocimiento

26. Una propiedad de inversión inversión poseída se medirá inicialmente a su costo (los costos de la transacción se incluirán en esta medición inicial).

27. Cuando se posee una propiedad de inversión que se adquiere a través de una transacción sin contraprestación, su costo se medirá a su valor razonable en la fecha de adquisición.

...

34. ~~[Eliminado] El costo inicial del derecho sobre una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento financiero y clasificado como propiedad de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 28 de la NICSP 13, esto es, el activo se reconocerá por el menor importe entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. De acuerdo con ese mismo párrafo, se reconocerá como pasivo, un importe equivalente.~~

35. ~~[Eliminado] Cualquier importe adicional que se haya pagado por el arrendamiento se tratará, para los propósitos de medición, como parte de los pagos mínimos por arrendamiento, y por tanto quedará incluido en el costo del activo, pero se excluirá del pasivo correspondiente. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. En los párrafos 42 a 61 se establecen guías para determinar el valor razonable del derecho sobre una propiedad de acuerdo con el modelo del valor razonable. Estas directrices serán también las relevantes para determinar el valor razonable, en caso de que dicho valor se use como costo a efectos del reconocimiento inicial.~~

...

38A. Una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso se medirá inicialmente de acuerdo con la NICSP 43.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

39. A excepción de lo señalado en el párrafo ~~43~~ **41A**, una entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 42 a 64, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 65, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión.

...

41A. La entidad puede:

- (a) elegir el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las propiedades de inversión que respaldan obligaciones de pagar un retorno vinculado directamente con el valor razonable o con los retornos provenientes de activos especificados, incluyendo esa propiedad para inversión; y
- (b) elegir el modelo de valor razonable o el modelo del costo para todas las otras propiedades para inversión, indepen-

diente de la elección realizada en (a).

- 41B. Algunos aseguradores y otras entidades operan un fondo de propiedad interna que emite unidades nominales, con algunas entidades tenidas por los inversionistas en contratos vinculados y otras tenidas por la entidad. El párrafo 41A no permite que una entidad mida una propiedad tenida por el fondo parcialmente al costo y parcialmente a valor razonable.
- 41C. Si una entidad escoge modelos diferentes para las dos categorías descritas en el párrafo 41A, las ventas de propiedades para inversión que se hagan entre conjuntos de activos medidos usando diferentes modelos se deben reconocer a su valor razonable, y el cambio acumulativo en el valor razonable se debe reconocer en resultados (ahorro o desahorro) del periodo. De acuerdo con ello, si la propiedad para inversión es vendida desde un conjunto en el cual se usa el modelo de valor razonable a otro en que se emplea el modelo del costo, el valor razonable de la propiedad en la fecha de la venta será su costo atribuido.

Modelo del valor razonable

- ...
43. ~~[Eliminado] Cuando el derecho sobre una propiedad, mantenida por el arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, se clasifique como propiedad de inversión de acuerdo con el párrafo 8, no es aplicable la elección señalada en el párrafo 39; de forma que se aplicará forzosamente el modelo del valor razonable.~~
- ...
49. El valor razonable de las propiedades de inversión refleja, entre otras cosas, el ingreso por alquiler de arrendamientos actuales, así como los supuestos razonables y defendibles que representen y que pudieran asumir partes interesadas y debidamente informadas acerca del ingreso por alquiler de arrendamientos futuros a la luz de las condiciones actuales. También refleja, de forma similar, cualquier flujo de salida de efectivo (incluyendo pagos por arrendamiento y otras salidas de efectivo) que pudieran esperarse con relación a la propiedad. ~~Algunas de estas salidas de efectivo se reflejan en el pasivo, mientras que otras asociadas a salidas de efectivo no se reconocen en los estados financieros hasta una fecha posterior (por ejemplo, pagos periódicos tales como alquileres contingentes).~~
- 49A. Cuando un arrendatario usa el modelo del valor razonable para medir una propiedad de inversión que se mantiene como un activo por derecho de uso, medirá el activo por derecho de uso, y no el activo subyacente, a valor razonable.
50. El párrafo 34 de La NICSP 43 especifica la base para el reconocimiento inicial del costo de ~~una participación en una propiedad arrendada, una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como activo por derecho de uso.~~ El párrafo 42 requiere que ~~la participación en la propiedad de inversión arrendada, mantenida por una entidad arrendataria como activo por derecho de uso,~~ se mida de nuevo, si es necesario, a valor razonable si la entidad elige el modelo del valor razonable. ~~En un arrendamiento negociado. Cuando los pagos por arrendamiento se realizan a tasas de mercado, el valor razonable de un interés en una propiedad arrendada una propiedad de inversión mantenida por un arrendatario como un activo por derecho de uso~~ en la adquisición, neto de todos los pagos por arrendamiento esperados (incluidos los relativos a los pasivos por arrendamiento reconocidos), debe ser cero. ~~Este valor razonable no cambia, independientemente de si, a efectos contables, un activo arrendado y el pasivo correspondiente se reconocen por su valor razonable o por el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 28 de la NICSP 13.~~ Así, medir de nuevo un activo ~~arrendado por derecho de uso~~ desde el costo de acuerdo con el párrafo 34 de la NICSP 43 al valor razonable de acuerdo con el párrafo 42 (teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 59) no debe dar lugar a ninguna ganancia o pérdida inicial, a menos que el valor razonable se mida en momentos diferentes. Esto podría suceder cuando se ha elegido aplicar el modelo del valor razonable después del reconocimiento inicial.
- ...
59. Al determinar el importe en libros de una propiedad de inversión según el modelo del valor razonable, una entidad no duplicará la contabilización de activos o pasivos que se reconozcan como activos o pasivos separados. Por ejemplo:
- (a) Equipos, tales como ascensores o aire acondicionado, son frecuentemente parte integrante de un edificio, y se incluyen, por lo general, dentro del valor razonable de la propiedad de inversión, en lugar de estar reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

- (b) Si una oficina se alquila amueblada, el valor razonable de la oficina generalmente incluye el valor razonable del mobiliario, debido a que el ingreso por alquiler se deriva de la oficina amueblada. Cuando el mobiliario se incluya en el valor razonable de las propiedades de inversión, una entidad no reconocerá dicho mobiliario como un activo separado.
- (c) El valor razonable de las propiedades de inversión excluye ingresos por alquiler anticipados o por cobrar de arrendamientos operativos, ya que la entidad reconoce a éstos como un pasivo o activo separado.
- (d) El valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso en régimen de arrendamiento refleja los flujos de efectivo previstos (incluidos los alquileres contingentes que son pagos de arrendamiento variables que se espera que sean pagaderos). Por consiguiente, si la valoración obtenida para un inmueble es neta de todos los pagos que se espera realizar, será necesario volver a sumar los pasivos por arrendamiento reconocidos para obtener el importe en libros de las propiedades de inversión utilizando el modelo del valor razonable.

...

Imposibilidad de determinar el valor razonable de forma fiable

62. Existe una presunción refutable de que una entidad podrá determinar, de forma fiable y continua, el valor razonable de una propiedad de inversión. Sin embargo, en casos excepcionales, cuando la entidad adquiera por primera vez una propiedad de inversión (o cuando un inmueble existente se convierta por primera vez en propiedad de inversión después de un cambio en su uso) existe evidencia clara de que la entidad no va a poder determinar de forma fiable y continua el valor razonable de la propiedad de inversión. Esto surge cuando, y solo cuando, no sean frecuentes transacciones comparables en el mercado, y no se pueda disponer de otras formas alternativas fiables de estimar el valor razonable (por ejemplo, a partir de las proyecciones de flujos de efectivo descontados). Si una entidad estableciese que el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción no se puede determinar con fiabilidad, pero espera que lo sea cuando finalice su construcción, medirá dicha propiedad de inversión en construcción por su costo hasta que pueda determinar su valor razonable de forma fiable o haya completado su construcción (lo que suceda en primer lugar). Si una entidad determina que el valor razonable de una propiedad de inversión (distinta de una propiedad de inversión en construcción) no puede determinarse de forma fiable y continua, la entidad medirá esa propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 17 para las propiedades de inversión en propiedad o de acuerdo con la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se supondrá que el valor residual de la propiedad de inversión es cero. La entidad continuará aplicando la NICSP 17 o la NICSP 43 hasta la disposición de la propiedad de inversión.

62A. Una vez que una entidad sea capaz de medir con fiabilidad el valor razonable de una propiedad de inversión en construcción que anteriormente haya sido medida al costo, medirá esa propiedad por su valor razonable. Una vez finalizada la construcción de esa propiedad, supondrá que el valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si no fuera el caso, de acuerdo con el párrafo 62, la propiedad se contabilizará utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NICSP 17 para los activos en propiedad o la NICSP 43 para las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como activo por derecho de uso.

...

63. En casos excepcionales, cuando una entidad se vea forzada, por la razón dada en el párrafo 62, a medir una propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 43, medirá el resto de sus propiedades de inversión por su valor razonable, incluyendo las que estén en construcción. En estos casos, aunque una entidad puede utilizar el modelo del costo para una propiedad de inversión, la entidad continuará contabilizando cada una de las restantes propiedades usando el modelo del valor razonable.

Modelo del costo

65. ~~Después del reconocimiento inicial, una entidad que escoge el modelo del costo, deberá medir todas sus propiedades de inversión según los requerimientos de la NICSP 17 para ese modelo, es decir, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier otra pérdida acumulada por deterioro en el valor de los activos.~~

Después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el modelo del costo medirá sus propiedades de inversión:

- (a) **de acuerdo con la NICSP 43 si lo posee un arrendatario como activo por derecho de uso; y**
- (b) **de acuerdo con los requerimientos de la NICSP 17 para el modelo de costo si es mantenida por un propietario como propiedad de inversión.**

Transferencias

...

- 71. **Para una transferencia de propiedades de inversión, contabilizadas según su valor razonable, a propiedades ocupadas por el dueño o a inventarios, el costo de la propiedad a efectos de contabilizaciones posteriores, ya se utilice la NICSP 17, NICSP 43 o la NICSP 12, será su valor razonable en la fecha del cambio de uso.**
- 72. **Si una propiedad ocupada por el dueño se convierte en una propiedad de inversión que se contabilizará por su valor razonable, una entidad aplicará la NICSP 17 para las propiedades en propiedad y la NICSP 43 para las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso hasta la fecha de cambio de uso. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 17 o la NICSP 43 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17.**
- 73. **Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad determinado aplicando la NICSP 17 o la NICSP 43 y el valor razonable, de la misma forma en la que registraría una revaluación aplicando lo dispuesto en la NICSP 17. En otras palabras:**
 - (a) **Cualquier disminución en el importe de la propiedad en libros, será reconocida en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, y en la medida en que el importe esté incluido en el resultado de revaluación positivo de esa propiedad, la disminución se cargará contra el saldo de dicho resultado.**
 - (b) **Cualquier aumento resultante en el importe en libros será tratado como sigue:**
 - (i) **En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). El importe reconocido en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.**
 - (ii) **Cualquier remanente del aumento, sobre la reversión anterior, habrá de ser acreditado directamente al resultado positivo de revaluación, dentro de los activos netos/patrimonio. En el caso de una disposición posterior de las propiedades de inversión, el superávit por revaluación incluido en los activos netos/patrimonio puede ser transferida al resultado (ahorro o desahorro) acumulado. La transferencia del superávit de revaluación al resultado (ahorro o desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).**

...

Disposiciones

...

- 78. **La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. Para determinar la fecha de disposición de una propiedad de inversión que se vende, la entidad aplicará los criterios de la NICSP 9 para reconocer el ingreso por la venta de los bienes, y considerará la guía relativa en la Guía de Implementación de la NICSP 9. La ~~NICSP 13~~ NICSP 43 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.**

...

- 80. **La pérdida o ganancia resultante del retiro o disposición de una propiedad de inversión se determinará como la dife-**

rencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo, y se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en que tenga lugar el retiro o la disposición (a menos que la ~~NICSP 13~~ NICSP 43 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).

...

Información a revelar

Modelo del valor razonable y modelo del costo

85. Las revelaciones presentadas a continuación son de aplicación, junto con las mencionadas en la ~~NICSP 13~~ NICSP 43. De acuerdo con la ~~NICSP 13~~ NICSP 43, el propietario de una propiedad de inversión facilitará las revelaciones correspondientes al arrendador sobre los arrendamientos en los que ha participado. ~~Una entidad~~ Un arrendatario que posea una propiedad de inversión ~~en régimen de arrendamiento financiero o de arrendamiento operativo~~ como activo por derecho de uso, proporciona la información a revelar de los arrendatarios ~~para los arrendamientos financieros~~ requerida por la NICSP 43 y la información a revelar de los arrendadores requerida por la NICSP 43 para cualquier arrendamiento operativo en el que haya participado.

86. Una entidad revelará:
- (a) si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo;
 - (b) ~~[Eliminado] cuando aplique el modelo del valor razonable, si, y en qué circunstancias se clasifican y contabilizan como propiedades de inversión los derechos sobre propiedades mantenidas en régimen de arrendamiento operativo;~~
 - (c) cuando la clasificación resulte difícil (véase el párrafo 18), los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el propietario y de las propiedades que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio;
 - (d) los métodos e hipótesis significativas aplicados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión, incluyendo una declaración que indique si la determinación del valor razonable fue hecha a partir de evidencias del mercado o se tuvieron en cuenta otros factores de peso (que se revelarán por la entidad) por causa de la naturaleza de las propiedades y la falta de datos comparables de mercado;
 - (e) la medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una valoración hecha por un perito independiente que tenga una capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y categoría de las propiedades de inversión objeto de la medición. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho;
 - (f) los importes reconocidos en el resultado (ahorro o desahorro) por:
 - (i) ingresos por alquileres provenientes de las propiedades de inversión;
 - (ii) gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de propiedades de inversión que generaron ingresos por alquileres durante el periodo; y
 - (iii) gastos directos de operación (incluyendo reparaciones y mantenimiento) que surgen de las propiedades de inversión que no generaron ingresos por alquileres durante el periodo.
 - (g) la existencia e importe de restricciones en la realización de las propiedades de inversión o en la remisión de los ingresos o recursos obtenidos en su disposición; y
 - (h) las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras.

Modelo del valor razonable

...

88. Cuando una evaluación obtenida para una propiedad de inversión se haya ajustado de forma significativa, a efectos de ser utilizada en los estados financieros, por ejemplo para evitar una doble contabilización de activos o pasivos que se hayan reconocido como activos y pasivos independientes, según se describe en el párrafo 59, la entidad incluirá entre sus revelaciones una conciliación entre la valoración obtenida y la valoración ya ajustada que se haya incluido en los estados financieros, mostrando por separado el importe agregado de cualesquiera ~~obligaciones~~ pasivos reconocidos por arrendamiento que se hayan deducido, así como cualesquiera otros ajustes significativos.
89. En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 62, en los que una entidad mide las propiedades de inversión utilizando el modelo del costo de la NICSP 17 o de acuerdo con la NICSP 43, la conciliación requerida por el párrafo 87 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión de forma separada de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:
- (a) una descripción de las propiedades de inversión;
 - (b) una explicación del motivo por el cual el valor razonable no puede determinarse de forma fiable;
 - (c) si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable; y
 - (d) en la disposición de propiedades de inversión no registradas por su valor razonable:
 - (i) el hecho de que la entidad haya dispuesto de propiedades de inversión no registradas en libros a su valor razonable;

- (ii) el importe en libros de esas propiedades de inversión en el momento de su venta; y
- (iii) el importe de la ganancia o pérdida reconocida.

Disposiciones transitorias

...

Modelo del valor razonable

...

NICSP 43

100A. Una entidad que aplique por primera vez la NICSP 43, y sus modificaciones correspondientes a esta Norma, aplicará los requerimientos de transición de la NICSP 43 a sus propiedades de inversión mantenidas como activos por derecho de uso.

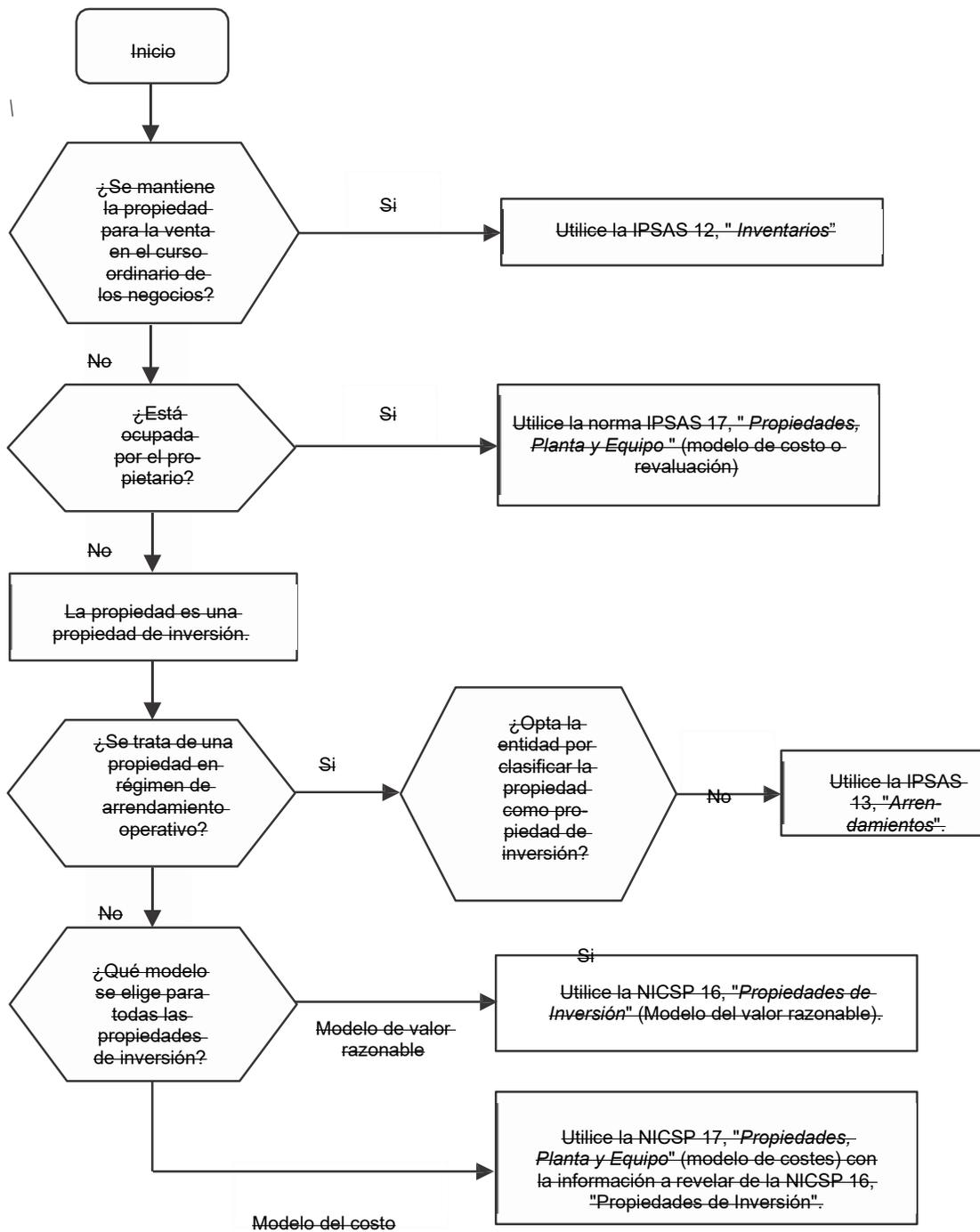
Fecha de vigencia

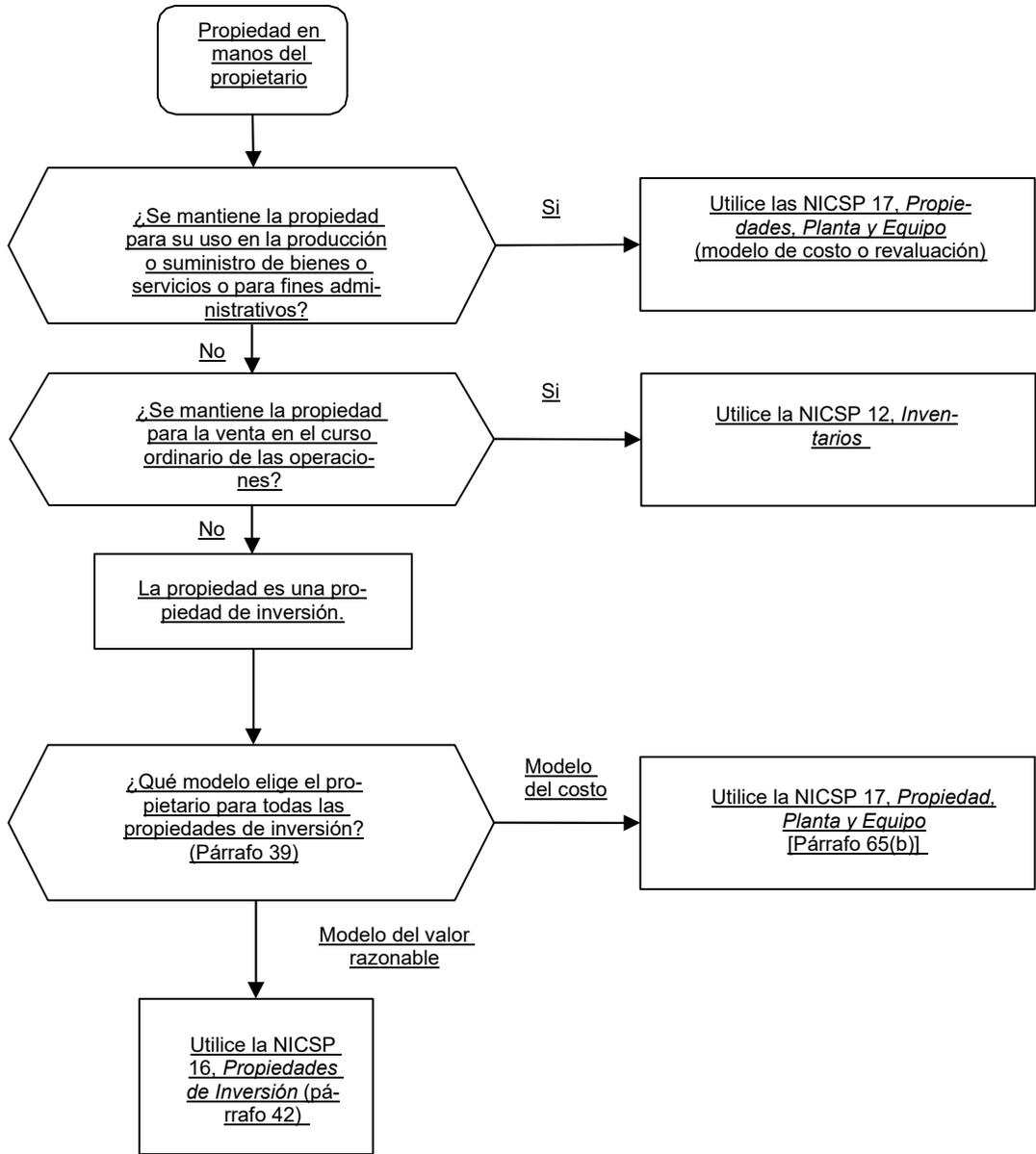
...

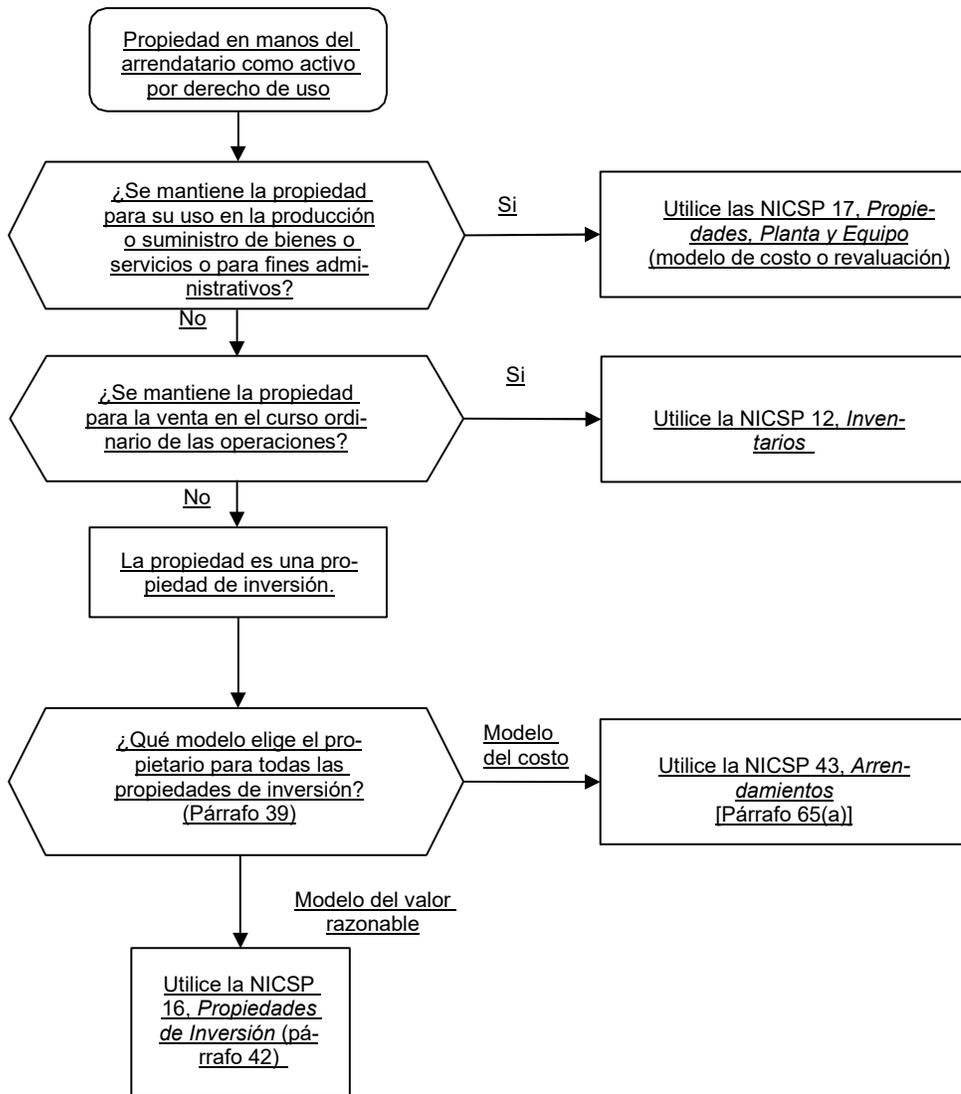
101H. La NICSP 43 emitida en enero de 2022 modificó el alcance de la NICSP 16 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión de las que es dueño y las propiedades mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Se modifican los párrafos 7, 10, 12, 13, 14, 20, 26, 27, 39, 49, 50, 59, 62, 62A, 63, 65, 71, 72, 73, 78, 80, 85, 86, 88 y 89, se añaden los párrafos 25A, 38A, 41A, 41B, 41C, 49A y 100A y su correspondiente encabezamiento, y se eliminan los párrafos 5, 8, 34, 35 y 43 por la NICSP 43. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

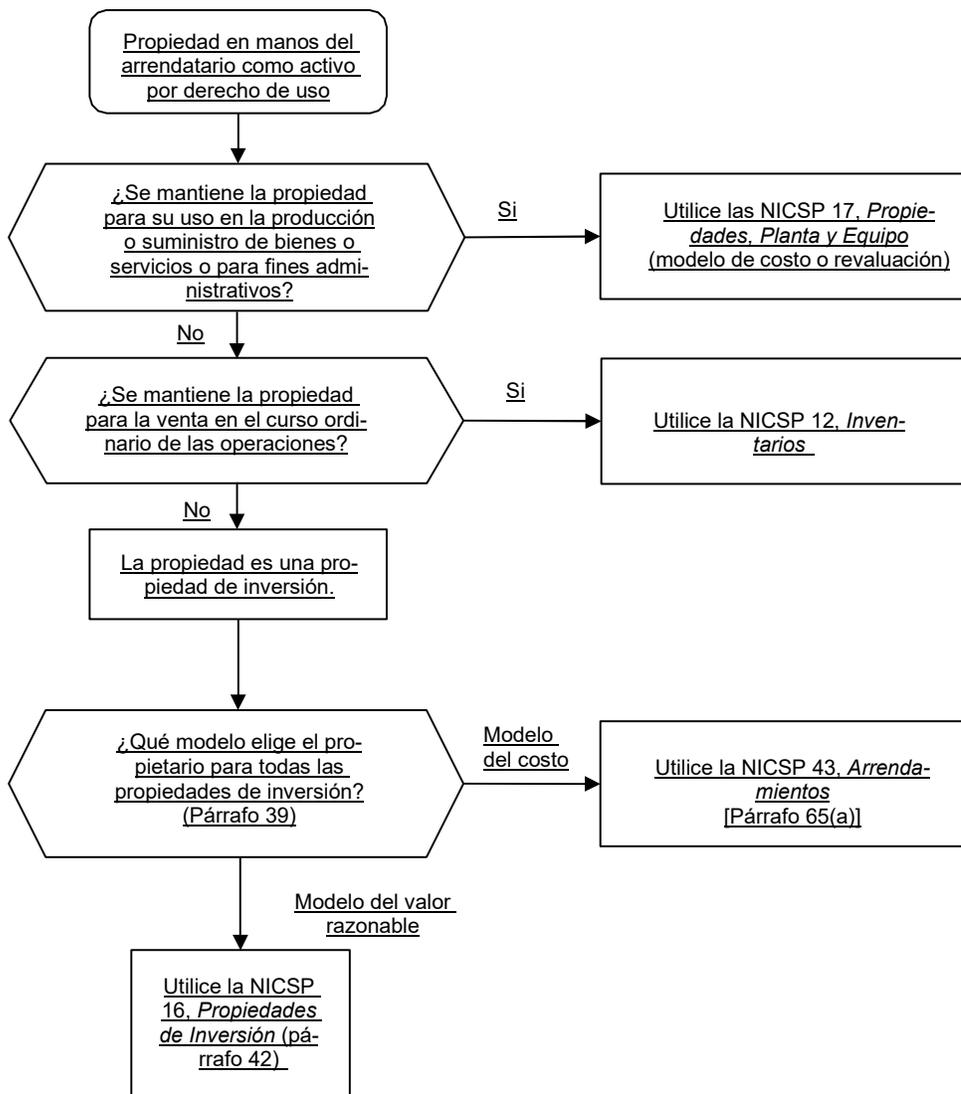
Árboles ilustrativos de decisión

~~Este~~ Estos árboles de decisión ~~acompañan~~ acompañan, pero ~~forma~~ no forman parte, de la NICSP 16.









Modificaciones a la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 8, 19, 60, 83 y 84. Se añade el párrafo 107R. Se eliminan los párrafos 7 y 41. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

7. ~~[Eliminado] Otras NICSP pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NICSP 13 *Arrendamientos* exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. La NICSP 32 requiere que una entidad evalúe el reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo utilizado en un acuerdo de concesión de servicios sobre la base del control del activo. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.~~
8. Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

Reconocimiento

...

19. La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de, o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

Medición en el reconocimiento

...

Medición del costo

...

41. ~~[Eliminado] El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de arrendamiento financiero, se determinará utilizando los principios establecidos en la NICSP 13.~~

Medición posterior al reconocimiento

...

Depreciación

...

60. Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, en la mayoría de casos sería obligatorio depreciar de manera separada los pavimentos, estructuras, bordes y canales, senderos, puentes e iluminación dentro de un sistema de carreteras. De forma similar, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, ~~tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero~~. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

...

Baja en cuentas

...

83. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se deberá incluir en el resultado (ahorro o desahorro) cuando dicho elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la ~~NICSP 13~~ NICSP 43 Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior).**

...

84. La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9 para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La ~~NICSP 13~~ NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

...

Fecha de vigencia

...

107R. Los párrafos 8, 19, 60, 83 y 84 se modificaron y los párrafos 7 y 41 se eliminaron mediante la NICSP 43 emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificaciones a la NICSP 18 *Información Financiera por Segmentos*

Se modifican los párrafos 33 y 35. Se añade el párrafo 76F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones de ingreso, gasto, activos, pasivos y políticas contables de un segmento

...

Activos, pasivos, ingresos, gastos y políticas contables de segmentos

33. Son ejemplos de activos de un segmento los activos corrientes que el mismo utiliza en las actividades de operación: propiedades, planta y equipo; activos ~~por derecho de uso objeto de arrendamiento financiero~~; y los activos intangibles. Si se incluye una determinada partida de depreciación o de amortización como gasto del segmento, el activo correspondiente será también incluido entre los activos del segmento. Los activos de un segmento no incluyen los activos empleados por la entidad para su oficina principal, ni los usados con propósitos generales. Por ejemplo:

- (a) la oficina de administración central y la unidad de desarrollo de políticas de un ministerio de educación no se incluyen en los segmentos que reflejan la prestación de servicios de educación primaria, secundaria y terciaria; o
- (b) el edificio del parlamento u otra asamblea general no se incluye en segmentos que reflejen actividades funcionales principales, tales como educación, sanidad y defensa, al presentarse información a nivel del gobierno en su conjunto.

Los activos del segmento incluyen los compartidos por dos o más de ellos, siempre que exista un criterio razonable de reparto.

...

35. Ejemplos de pasivos de un segmento son las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar, así como los pasivos acumulados (o devengados), anticipos de los miembros de la comunidad para el suministro futuro de bienes y servicios parcialmente subvencionados, las provisiones por garantías de productos resultantes de cualesquier actividad comercial de la entidad y otros derechos de los acreedores relacionados con el suministro de bienes y servicios. Los pasivos del segmento no incluyen los préstamos recibidos, ni pasivos relacionados con activos ~~por derecho de uso que no son objeto de arrendamiento financiero~~, ni otros pasivos incurridos con fines de financiación en lugar de operativos. Si los costos por intereses se incluyen en la determinación del gasto del segmento, los pasivos que los originen se incluyen entre los pasivos del segmento.

Fecha de vigencia

...

76F. Los párrafos 33 y 35 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificación a la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 13. Se añade el párrafo 111L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

13. Cuando otra NICSP se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones son abordadas también en las Normas sobre:

- (a) contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*); e
- (b) arrendamientos (véase la ~~NICSP 13~~NICSP 43, *Arrendamientos*). Sin embargo, ~~como la NICSP 13 no contiene requerimientos específicos para tratar los arrendamientos operativos que se han vuelto onerosos esta Norma se aplica a tales casos~~, esta Norma se aplica a cualquier arrendamiento que pase a ser oneroso antes de la fecha de inicio del arrendamiento, tal como se define en la NICSP 43. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 7 de la NICSP 43 y que han pasado a ser onerosos.

Fecha de vigencia

...

111L. El párrafo 13 fue modificado por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 19, pero no es parte de la misma.

...

Contrato de carácter oneroso

GI13. ~~[Eliminado] La lavandería de un hospital opera desde un edificio que el hospital (entidad que informa) tiene alquilado mediante un acuerdo de arrendamiento operativo. Durante diciembre de 2004 la lavandería se traslada a un nuevo edificio. El contrato de arrendamiento por el antiguo edificio sigue vigente por los próximos cuatro años; no puede rescindirse. El hospital no tiene un uso alternativo que pueda darle al edificio y el edificio no puede ser realquilado a otro usuario.~~

Análisis

Obligación presente resultante de un hecho pasado que genera obligación—El suceso que da lugar a la obligación, de tipo legal, es la firma del contrato de arrendamiento.

~~Flujo de salida de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio, para el pago de la obligación—~~
Cuando el arrendamiento se convierte en oneroso, es probable la salida de recursos que incorporan beneficios económicos. (Hasta que el contrato no se vuelva oneroso, el hospital contabilizará el contrato según la NICSP 13, *Arrendamientos*).

Conclusión

Se reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los pagos inevitables que se deriven del arrendamiento (véanse los párrafos 13(b), 22 y 76).

Modificaciones a la NICSP 27 *Agricultura*

Se modifica el párrafo 3. Se añade el párrafo 56G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

- 3. Esta Norma no es aplicable a:
 - (a) terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (b) activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 31 *Activos Intangibles*); e
 - (c) activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios.
 - (d) activos por derecho de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionados con actividades de agricultura (véase la NICSP 43 *Arrendamientos*).**

Fecha de vigencia

...

56G. El párrafo 3 fue modificado por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Modificación a la NICSP 28 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos GA16 y GA17. Se añade el párrafo 60H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Fecha de vigencia

...

60H. Los párrafos GA16 y GA17 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Definiciones (párrafos 9 y 10)

Designación como al valor razonable con cambios en resultados (ahorro o desahorro)

...

GA16. ~~Según la NICSP 13 *Arrendamientos*, un arrendamiento financiero se considera fundamentalmente~~ Un arrendamiento crea, habitualmente, un derecho a recibir por parte del arrendador, y una obligación de pagar por parte del arrendatario, una corriente de flujos de efectivo que son, en esencia, la misma combinación de pagos entre principal e intereses que se dan en un acuerdo de préstamo. El arrendador contabilizará su inversión por el importe por recibir por ~~un arrendamiento~~ financiero, en lugar de por el activo ~~arrendado subyacente~~ mismo que está sujeto a arrendamiento financiero. Por consiguiente, un arrendador considera un arrendamiento financiero como un instrumento financiero. ~~Según la NICSP 43, *Arrendamientos* un arrendador no reconoce su derecho a recibir los pagos por arrendamiento según un arrendamiento operativo. Un arrendamiento operativo, por otra parte, se considera fundamentalmente un contrato no completado, que compromete al arrendador a facilitar el uso de un activo en periodos futuros, a cambio de una contraprestación que es similar a una comisión por el servicio. El arrendador, en este caso, continuará contabilizando el propio activo ~~arrendado subyacente~~, y no los importes a recibir en el futuro en virtud del contrato. Por consiguiente, un arrendador considera el arrendamiento financiero como un instrumento financiero y no considera un arrendamiento operativo no es considerado como un instrumento financiero, (excepto en lo que se refiere a los pagos individuales vencidos y pagaderos por el arrendatario).~~

GA17. Los activos físicos (como inventarios y propiedades, planta y equipo), los activos ~~arrendados~~ por derecho de uso y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos físicos, activos por derecho de uso y activos intangibles crea una oportunidad para la generación de entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no da lugar a un derecho presente para recibir efectivo u otro activo financiero.

Modificaciones a la NICSP 29, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifica el párrafo 125A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Fecha de vigencia

...

125A. El párrafo 2 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen

a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2014, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 32, las modificaciones de los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, ~~las modificaciones de los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13,~~ las modificaciones de los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17 y las modificaciones de los párrafos 6 y 132A de la NICSP 31.

Modificación a la NICSP 30 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifican los párrafos 35 y GA16. Se añade el párrafo 52L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento financiero

...

Otra información a revelar

...

Valor razonable

...

35. No se requiere información a revelar sobre el valor razonable:

- (a) cuando el importe en libros sea una aproximación razonable al valor razonable, por ejemplo para instrumentos financieros tales como cuentas por pagar o por cobrar a corto plazo;
- (b) [Eliminado]
- (c) para un contrato que contenga un componente de participación discrecional, si el valor razonable de dicho componente no puede ser determinado de forma fiable; o
- (d) para pasivos por arrendamiento.

...

Fecha de vigencia y transición

...

52L. Los párrafos 35 y GA16 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Apéndice A

Guía de aplicación

...

Naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de instrumentos financieros (párrafos 38 a 49)

...

Información a revelar de tipo cuantitativo sobre el riesgo de liquidez [párrafos 41(a) y 46(a) y (b)]

...

GA16. Los importes contractuales a revelar en los análisis de vencimientos, tal como se requieren en el párrafo 46(a) y (b), son los flujos de efectivo contractuales no descontados, por ejemplo:

- (a) Pasivos ~~obligaciones~~ brutos por arrendamientos ~~financieros~~ (sin deducir las cargas financieras);

- (b) precios especificados en los acuerdos de compra en el futuro de activos financieros en efectivo;
- (c) importes netos de las permutas de intereses por las que se intercambian flujos de efectivo netos;
- (d) importes contractuales a intercambiar en un instrumento financiero derivado (por ejemplo, una permuta financiera de divisas) por los que se intercambian flujos de efectivo brutos; y
- (e) los compromisos de préstamo, en términos brutos.

Estos flujos de efectivo no descontados difieren de los importes incluidos en el estado de situación financiera, porque las cantidades de ese estado se basan en flujos de efectivo descontados. Cuando el importe a pagar no sea fijo, el importe revelado se determinará por referencia a las condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa. Por ejemplo, cuando el importe a pagar varíe con los cambios de un índice, el importe revelado puede estar basado en el nivel del índice al final del periodo sobre el que se informa.

Modificaciones a la NICSP 31 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 6, 9, 112, 113 y GA6. Se añade el párrafo 132K. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

- 6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
 - (a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 12, *Inventarios*);
 - (b) Arrendamientos ~~que entran en el alcance de la NICSP 13~~ de los activos intangibles contabilizados con arreglo a la NICSP 43, *Arrendamientos*;
 - (c) activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
 - (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se tratan en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados*; y NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
 - (e) el reconocimiento y medición inicial de los activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*. Sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición e información a revelar posteriores sobre estos activos.
- 9. ~~En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos que posee un arrendatario en virtud de acuerdos de licencia sobre elementos tales como películas cinematográficas, grabaciones de vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor quedan excluidos del alcance de la NICSP 13 y están dentro del alcance de esta Norma y excluidos del alcance de la NICSP 43.~~

...

Retiros y disposiciones

...

- 112. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se dé de baja el activo (a menos que la ~~NICSP 13~~ NICSP 43 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**
- 113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, llevando a

cabo un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). Para determinar la fecha de disposición de un activo, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La ~~NICSP 13~~ NICSP 43 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

Fecha de vigencia

...

132K. Los párrafos 6, 9, 112, 113 y GA6 fueron modificados por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Apéndice A

Guía de aplicación

Costos de sitios web

...

GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de las operaciones (véase la NICSP 11 y la NICSP 12) ni a los arrendamientos ~~que están dentro del alcance de la NICSP 13~~ de los activos intangibles contabilizados con arreglo a las NICSP 43. Consecuentemente, esta Guía de Aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas de cómputo de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad o que se contabilice con arreglo a las NICSP 43. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Guía de aplicación. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Guía de aplicación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

Modificaciones a la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Se modifican los párrafos GA13 y GA17. Se añade el párrafo 36E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Fecha de vigencia

...

36E. Los párrafos GA13 y GA17 fueron modificados por la NICSP 43, *Arrendamientos*, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 32

...

GA13. El operador puede tener un derecho a utilizar el activo separable descrito en el párrafo GA12(a), o los equipamientos utilizados para proporcionar servicios auxiliares no regulados descritos en el párrafo GA12(b). En cualquiera de los dos casos, puede ser en esencia un arrendamiento de la concedente al operador; si es así, se contabiliza de acuerdo con la ~~NICSP 13~~ NICSP 43.

...

GA17. Si el activo no cumple ya las condiciones para el reconocimiento del párrafo 9 (o el párrafo 10 para un activo de vida completa), la concedente seguirá los principios de baja en cuentas de la NICSP 17 o la NICSP 31, según resulte apropiado. Por ejemplo, si el

activo se transfiere al operador de forma permanente, se da de baja en cuentas. Si el activo se transfiere de forma temporal, la concedente considera la esencia de este término del acuerdo de concesión de servicios al determinar si el activo debe ser dado de baja en cuentas. En tales casos, la concedente también considera si el acuerdo es una transacción de arrendamiento o una transacción de venta con arrendamiento posterior que debe contabilizarse de acuerdo con la ~~NICSP 13~~NICSP 43.

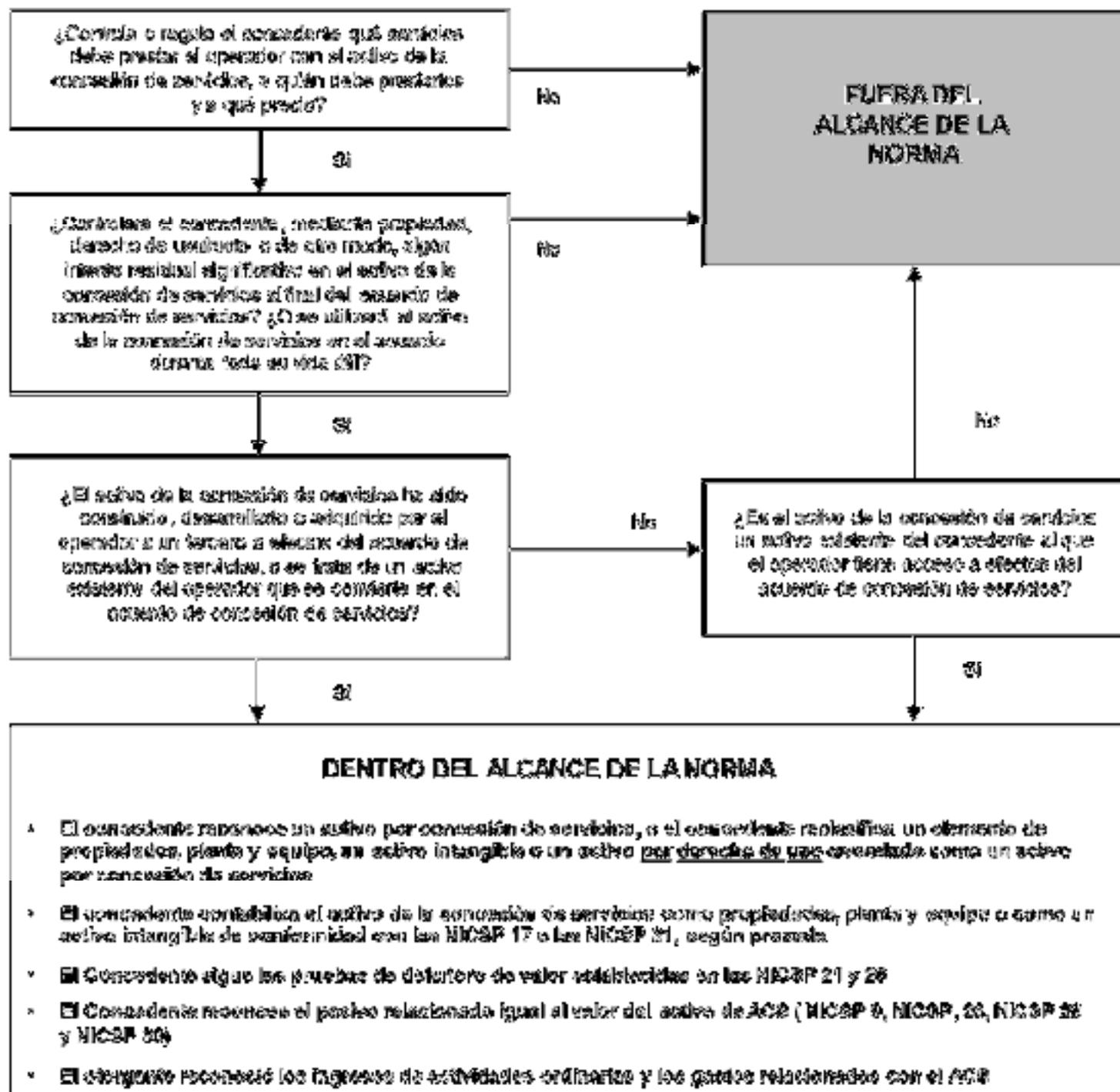
Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 32, pero no es parte de la misma.

(...)

Marco contable de los acuerdos de concesión de servicios

GI2. El siguiente diagrama resume la contabilidad de los acuerdos de concesión de servicios establecida por la NICSP 32.



Referencias a las NICSP que se aplican a los tipos habituales de acuerdos que involucran un activo combinado con la provisión de un servicio

(...)

GI4. El texto sombreado muestra acuerdos dentro del alcance de la NICSP 32.

Categoría	Arrendatario	Suministrador del servicio			Propietario	
Ejemplos de acuerdos típicos	Arrendamiento (por ejemplo, el operador arrienda el activo a la concedente)	Contrato de servicio y/o mantenimiento (tareas específicas, por ejemplo, cobro de deudas, gestión de instalaciones)	Rehabilitar-operar-transferir	Construir ^[11] -operar-transferir	Construir-poseser-operar	100% Desinversión/ Privatización/ Sociedad por acciones
Propiedad del activo	Concedente				Operador	
Inversión de capital	Concedente		Operador			
Riesgo de demanda	Compartido	Concedente	Concedente u Operador		Operador	
Duración típica	8-20 años	1-5 años	25-30 años			Indefinida (o puede limitarse por acuerdo vinculante o licencia)
Participación residual	Concedente				Operador	
NICSP correspondiente	NICSP 13 NICSP 43	NICSP 1	Esta NICSP/NICSP 17/ NICSP 31		NICSP 17/NICSP 31 (baja en cuentas) NICSP 9 (reconocimiento de ingresos)	

Modificaciones a la NICSP 33, *Adopción Por Primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o Devengo)*

Se modifican los párrafos 36, 46, 47, 64, 95 y 148 y los encabezamientos de los párrafos 46, 95 y 148. Se añaden los párrafos 96A, 96B, 96C, 96D y 154J. Se elimina el párrafo 96. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Exenciones que afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de transición

...

Periodo de exención de transición de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos

Reconocimiento o medición de activos o pasivos

36. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP no haya reconocido activos o pasivos según la base contable anterior, no se requiere que reconozca o mida los activos o pasivos siguientes para los periodos sobre los que se informa que comiencen en una fecha dentro de los tres años siguientes a la de adopción de las NICSP:

- (a) inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);
- (b) Propiedades de inversión (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);
- (c) Propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
- (d) Planes de beneficios definidos y otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);

- (e) Activos biológicos y productos agrícolas (véase la NICSP 27, *Agricultura*);
- (f) Activos intangibles (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*);
- (fa) Activos por derecho de uso y los correspondientes pasivos por arrendamiento (véase NICSP 43, *Arrendamientos*)**;
- (g) Activos de concesión de servicios y pasivos relacionados, según el modelo del pasivo financiero o el modelo de la concesión de un derecho al operador (véase la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente*); e
- (h) Instrumentos financieros (véase la NICSP 29, *Instrumentos Financieros; Reconocimiento y Medición*).

Otras exenciones

...

NICSP13 NICSP43, *Arrendamientos*

46. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención del párrafo 36 que permite un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer activos, no se requiere que aplique los requerimientos relacionados con los arrendamientos ~~financieros~~ hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).
47. Esta NICSP concede a una entidad que adopta por primera vez las NICSP un periodo de hasta tres años desde la fecha de adopción de las NICSP para no reconocer activos de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32. Durante este periodo, una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede necesitar considerar los requerimientos de reconocimiento de éstas al mismo tiempo que considera el reconocimiento de los arrendamientos ~~financieros~~ en esta NICSP. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención de acuerdo con las NICSP 16, 17, 27, 31 y 32 no se requiere que reconozca activos o pasivos por arrendamientos ~~financieros~~ hasta que la exención que proporcionó la dispensa haya expirado, o cuando los activos correspondientes se reconozcan de acuerdo con las NICSP aplicables (lo que tenga lugar primero).

Exenciones que no afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo) durante el periodo de adopción

...

Uso del costo atribuido para medir activos o pasivos

64. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por medir los activos o pasivos siguientes a su valor razonable cuando no esté disponible información fiable del costo de los activos y pasivos y usar ese valor razonable como el costo atribuido para:
- (a) inventarios (véase la NICSP 12);
 - (b) propiedades de inversión, si una entidad que adopta por primera vez las NICSP escoge usar el modelo del costo de la NICSP 16;
 - (ba) Activos por derecho de uso (véase la NICSP 43)**;
 - (c) propiedades, planta y equipo (véase la NICSP 17);
 - (d) activos intangibles, distintos de los generados internamente (véase la NICSP 31) que cumplen:
 - (i) los criterios de reconocimiento de la NICSP 31 (excluyendo el criterio de medición fiable); y
 - (ii) los criterios de la NICSP 31 para la revaluación (incluyendo la existencia de un mercado activo);
 - (e) instrumentos financieros (véase la NICSP 29); o
 - (f) activos de concesión de servicios (véase la NICSP 32).

...

~~NICSP13~~ NICSP43, Arrendamientos

95. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que sea un arrendador clasificará, en la fecha de adopción de las NICSP, todos los arrendamientos existentes como arrendamientos operativos o financieros sobre la base de las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento, en la medida en que estas sean conocidas en la fecha de adopción de las NICSP. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede evaluar si un contrato existente en la fecha de adopción de las NICSP contiene un arrendamiento, aplicando los párrafos 10 a 12 de la NICSP 43 a esos contratos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.
96. ~~[Eliminado] Sin embargo, si el arrendatario y el arrendador han acordado cambiar las disposiciones del arrendamiento entre la fecha de comienzo del arrendamiento y la de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) de forma que hubiera dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento en la fecha de adopción, el acuerdo revisado se considerará como un nuevo acuerdo. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP considerará las disposiciones del nuevo acuerdo en la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo) al clasificar el arrendamiento como operativo o financiero la identificación de un arrendamiento.~~
- 96A. Cuando una entidad que adopta por primera vez las NICSP, que es un arrendatario, reconoce pasivos por arrendamiento y activos por derecho de uso, podría aplicar el siguiente enfoque a todos sus arrendamientos (sujeto a la solución práctica descrita en el párrafo 96C):
- (a) medición de un pasivo por arrendamiento en la fecha de adopción de las NICSP. Un arrendatario que siga este enfoque medirá ese pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos restantes del arrendamiento (véase el párrafo 96D), descontados utilizando la tasa incremental por préstamo del arrendatario (véase el párrafo 96D) en la fecha de adopción de las NICSP.
 - (b) medición de un activo por derecho de uso en la fecha de adopción de las NICSP. El arrendatario elegirá, en función de cada arrendamiento, medir ese activo por derecho de uso:
 - (i) por su importe en libros como si la NICSP 43 se hubiera aplicado desde la fecha de comienzo del arrendamiento (véase el párrafo 96D), pero descontado usando la tasa incremental de arrendamiento por préstamos recibidos en la fecha de adopción de las NICSP; o
 - (ii) por un importe igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de los pagos anticipados o acumulados (devengados) relativos a ese arrendamiento reconocidos en el estado de situación financiera inmediatamente antes de la fecha de adopción de las NICSP;
 - (c) aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26 a los activos por derecho de uso en la fecha de adopción de las NICSP.
- 96B. Sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 96A, un arrendatario que adopta por primera vez las NICSP medirá el activo por derecho de uso por su valor razonable en la fecha de adopción de las NICSP para los arrendamientos que cumplan la definición de Propiedades de inversión de la NICSP 16 y se midan utilizando el modelo del valor razonable de la NICSP 16 desde la fecha de adopción de las NICSP.
- 96C. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que es un arrendatario podrá elegir una o más de las siguientes opciones en la fecha de adopción de las NICSP, aplicadas arrendamiento por arrendamiento:
- (a) Aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares (por ejemplo, un plazo de arrendamiento restante similar para una clase parecida de activo subyacente en un entorno económico similar).
 - (b) Optar por no aplicar los requerimientos del párrafo 96A a los arrendamientos cuyo plazo (véase el párrafo 96D) termine dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de adopción de las NICSP. En su lugar, la entidad contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos como si fueran arrendamientos a corto plazo contabilizados de acuerdo con el párrafo 7 de la NICSP 43.
 - (c) Elegir no aplicar los requerimientos del párrafo D9B a los arrendamientos cuyo activo subyacente es de bajo valor (como

se describe en los párrafos GA4 a GA9 de la NICSP 43). En su lugar, la entidad contabilizará (incluyendo la revelación de información sobre) estos arrendamientos de acuerdo con el párrafo 7 de la NICSP 43.

(d) Excluir los costos directos iniciales (véase el párrafo 96D) de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de adopción de las NICSP.

(e) Usar el razonamiento en retrospectiva, tal como al determinar el plazo del arrendamiento si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento.

96D. Pagos por arrendamiento, arrendatario, tasa incremental por préstamos del arrendatario, fecha de comienzo del arrendamiento, costos directos iniciales y plazo de arrendamiento son términos definidos en la NICSP 43 y se usan en esta Norma con el mismo significado.

Información a Revelar

...

Información a revelar cuando se use el costo atribuido para inventarios, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos por derecho de uso instrumentos financieros o activos de concesión de servicios

148. Si una entidad que adopta por primera vez las NICSP utiliza el valor razonable, o la alternativa de los párrafos 64, 67 o 70, como costo atribuido para inventarios, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos por derecho de uso, instrumentos financieros o activos de concesión de servicios, sus estados financieros revelarán:

- (a) la suma de los valores razonables u otras alternativas de medición que se consideraron al determinar el costo atribuido;
- (b) el ajuste agregado de los importes en libros reconocidos según la base contable anterior; y
- (c) si el costo atribuido se determinó en la fecha de adopción de las NICSP o durante el periodo de transición.

Fecha de vigencia

...

154J. Los párrafos 36, 46, 47, 64, 95 y 148, y los encabezamientos sobre los párrafos 46, 95 y 148 se modificaron el párrafo 96 se eliminó y los párrafos 96A, 96B, 96C y 96D se añadieron mediante la NICSP 43 emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 33, pero no es parte de la misma.

...

Exenciones transitorias que proporcionan dispensa de tres años para el reconocimiento o medición de activos o pasivos

...

Contabilización de Arrendamientos ~~financieros~~ Activos y pasivos por arrendamiento ~~financiero~~

GI20. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP que es un arrendatario que aprovecha la exención que proporciona tres años de periodo de dispensa transitoria para no reconocer sus ~~arrendamientos financieros~~ activos por derecho de uso, tampoco podrá cumplir con los requerimientos de reconocimiento relativos al pasivo por arrendamiento ~~financiero~~ hasta que las exenciones transitorias relacionadas con el ~~arrendamiento financiero~~ activo por derechos de uso hayan expirado ~~hasta que los activos arrendados financieramente hayan sido reconocidos de acuerdo con las NICSP 13.~~

GI21. Por ejemplo, supongamos que una entidad que adopta por primera vez las NICSP y que es un arrendatario tiene un vehículo de motor que es un activo por derecho de uso que está sujeto a una financiación como resultado de un acuerdo de contrato de arren-

damiento financiero en la fecha de adopción de las NICSP de base de devengo, el 1 de enero de 20X1. Una entidad que adopta por primera vez las NICSP aprovecha la exención que proporciona un periodo de dispensa transitorio de tres años para no reconocer el ~~vehículo activo por derecho de uso~~. El ~~vehículo activo por derecho de uso~~ se reconoce el 31 de diciembre de 20X3 cuando expire la exención. La NICSP 33 requiere que la entidad que adopta por primera vez las NICSP reconozca solo el pasivo por arrendamiento ~~financiero~~ correspondiente por el ~~vehículo activo por derecho de uso~~ el 31 de diciembre de 20X3, es decir, en la fecha en que ~~el activo por arrendamiento financiero (el vehículo)~~ se reconoce el activo por derecho de uso.

...

GI51. Los párrafos 23 a 26 de la NICSP 33 no invalidan los requerimientos contenidos en otras NICSP que basan sus clasificaciones o mediciones en las circunstancias existentes en una determinada fecha. Algunos ejemplos son:

- (a) ~~La distinción entre arrendamientos financieros y arrendamientos operativos~~ identificación de un arrendamiento (véase la ~~NICSP 13, Arrendamientos~~ NICSP 43, Arrendamientos); y
- (b) la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio (véase la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*).

~~NICSP 13~~ NICSP 43, Arrendamientos

GI52. De acuerdo con el párrafo 95 de la NICSP 33 y el párrafo ~~48 de la NICSP 13~~ 70 de la NICSP 43, un ~~arrendatario o~~ arrendador clasifica los arrendamientos, en la fecha de la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo), como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros sobre la base de circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento. En algunos casos, el arrendatario y el arrendador pueden acordar cambiar las condiciones del arrendamiento, sin proceder a la renovación del mismo, de manera que podría haber resultado una clasificación para el arrendador diferente, según la ~~NICSP 13~~ NICSP 43, si las condiciones modificadas hubieran estado en vigor al comienzo del arrendamiento. Si es así, el contrato revisado se considerará como un ~~acuerdo contrato~~ para todo el plazo restante desde la fecha de adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo). ~~Sin embargo, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la vida útil o del valor residual de la propiedad arrendada), o los cambios en las circunstancias (por ejemplo, incumplimientos del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento.~~

Resumen de las exenciones y disposiciones transitorias incluidas en la NICSP 33 Adopción por primera vez de las NICSP de Base de Acumulación (o devengo)

GI91.

NICSP	Exención transitoria proporcionada							
	NO	SI						
		Costo atribuido	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento	3 años de dispensa transitorios para la medición	3 años de dispensa transitorios para el reconocimiento o medición	3 años de dispensa transitorios para revelar información	Eliminación de transacciones, saldos, ingresos y gastos	Otros
NICSP 13 <u>NICSP 43</u> , <i>Arrendamientos</i>			√ Activos arrendados o pasivos por arrendamientos no reconocidos según la	√ Activos arrendados o pasivos por arrendamientos reconocidos según la base contable anterior				

			base contable anterior					
--	--	--	------------------------	--	--	--	--	--

Apéndice

Se requiere la diferenciación entre exenciones y disposiciones de transición que una entidad que adopta por primera vez las NICSP aplique o puede optar por aplicar en la fecha de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo)

Este Apéndice resume las exenciones y disposiciones transitorias que una entidad que adopta por primera vez las NICSP se requiere que aplique en los términos de esta NICSP, y las que una entidad que adopta por primera vez las NICSP puede optar por aplicar en el momento de adopción de las NICSP con base de acumulación (o devengo).

Como las exenciones y disposiciones transitorias que pueden ser elegidas pueden también afectar la presentación razonable y la capacidad de la entidad que adopta por primera vez las NICSP para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo), tal como se explica en los párrafos 27 a 32 de la NICSP 33, el Apéndice hace una distinción entre las exenciones y disposiciones transitorias que afectan la presentación razonable y la capacidad para afirmar la conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo) y las que no.

Exención o disposición transitoria	Exenciones o disposiciones transitorias que tienen que aplicarse	Exenciones o disposiciones transitorias que pueden aplicarse o elegirse	
	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	No afectan la presentación razonable y cumplimiento con las NICSP de base de acumulación (o devengo)	Afectan la presentación razonable y conformidad con las NICSP de base de acumulación (o devengo)
<p>NICSP 13 <u>NICSP 43</u></p> <p><u>Un arrendatario que adopta por primera vez las NICSP no debe reconocer ni medir el pasivo por arrendamiento financiero ni el arrendamiento financiero ni el activo por derecho de uso</u> si se adopta un periodo de exención para el reconocimiento o la medición de los activos</p> <p>Clasificación <u>Identificación del arrendamiento</u> sobre la base de las circunstancias en la adopción de las NICSP de base de acumulación (o devengo)</p>	√		√

Modificaciones a la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*

Se modifican los párrafos 68, 71, 120, GA76, y GA89. Se eliminan el párrafo GA72 a GA74 y su encabezamiento correspondiente. Se añaden los párrafos 82A, 82B, y 126E. Se modifica el encabezamiento anterior al párrafo 82A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

El método contable de la adquisición

...

Reconocimiento y medición de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora identificables en operación adquirida

Principio de reconocimiento

...

Condiciones de reconocimiento

...

68. Los párrafos ~~GA72 a GA84~~ GA75 a GA84 proporcionan guías sobre el reconocimiento de ~~arrendamientos operativos y~~ activos intangibles. Los párrafos 76 a 82B especifican los tipos de activos identificables y de pasivos que incluyen partidas para las que esta Norma proporciona excepciones limitadas del principio y condiciones de reconocimiento.

...

Clasificación o designación de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una adquisición

...

71. Esta Norma proporciona dos excepciones al principio incluido en el párrafo 69:

- (a) la clasificación de un ~~acuerdo~~ contrato de arrendamiento en el que la adquirida es un arrendador como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero de acuerdo con la ~~NICSP 13 *Arrendamientos*~~ NICSP 43, *Arrendamientos*; y
- (b) la clasificación de un contrato como contrato de seguro de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que tratan los contratos de seguro.

Excepciones a los principios de reconocimiento o medición

...

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

...

Arrendamientos en el que la adquirida es el arrendatario

82A. La adquirente reconocerá el activo por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para los arrendamientos identificados de acuerdo con la NICSP 43 en los que la adquirida es el arrendatario. No se requiere que la adquirente reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para:

- (a) Arrendamientos cuya duración (tal como se define en la NICSP 43) finaliza en los 12 meses siguientes a la fecha de adquisición; o
- (b) arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor (como se describe en los párrafos GA4 a GA9 de la NICSP 43).

82B. La adquirente medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes (como se define en la NICSP 43) como si el arrendamiento adquirido fuera un nuevo arrendamiento en la fecha de adquisición. La adquirente medirá el activo por derecho de uso al mismo importe que el pasivo por arrendamiento, ajustado para reflejar los términos favorables o desfavorables del arrendamiento en comparación con los términos del mercado.

Información a Revelar

...

120. Para cumplir el objetivo del párrafo 119, la adquirente revelará la siguiente información para cada adquisición que ocurra durante

el periodo contable:

- (a) El nombre y una descripción de cada operación adquirida.
- (b) La fecha de la adquisición.
- (c) El porcentaje de participaciones en el patrimonio o equivalente adquirido.
- (d) Las principales razones para la adquisición y una descripción de la forma en que la adquirente obtiene el control de la operación adquirida incluyendo, cuando proceda, la base legal para la adquisición.
- (e) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de combinar las operaciones de la operación adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.
- (f) El valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y el valor razonable en la fecha de adquisición de cada clase principal de contraprestación, tales como:
 - (i) efectivo;
 - (ii) otros activos tangibles o intangibles, incluyendo una operación o una entidad controlada de la adquirente;
 - (iii) pasivos incurridos, por ejemplo, un pasivo por contraprestación contingente; y
 - (iv) participaciones en el patrimonio de la adquirente, incluyendo el número de instrumentos o participaciones emitidas o a emitir y el método de medición del valor razonable de esos instrumentos o participaciones.
- (g) Para los acuerdos por contraprestaciones contingentes y los activos de indemnización:
 - (i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;
 - (ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y
 - (iii) una estimación del rango de resultados (sin descontar) o, si éste no puede estimarse, la revelación de esa circunstancia y de las razones por las que no puede estimarse. Si el importe máximo del pago es ilimitado, la adquirente revelará ese hecho.
- (h) Para las cuentas por cobrar adquiridas:
 - (i) el valor razonable de las cuentas por cobrar;
 - (ii) los importes brutos por cobrar de acuerdo con un acuerdo vinculante; y
 - (iii) la mejor estimación en la fecha de la adquisición de los flujos de efectivos según un acuerdo vinculante que no se espera cobrar.

La información a revelar deberá proporcionarse por clase principal de cuenta por cobrar, tales como, préstamos, arrendamientos financieros directos y cualquier otra clase de cuentas por cobrar.

- (i) (...)

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

126E. Se modificaron los párrafos 68, 71, 120, GA76 y GA89, se eliminaron los párrafos GA72 a GA74 y el encabezamiento correspondiente, v se añadieron los párrafos 82A y 82B y el encabezamiento correspondiente mediante la NICSP 43 emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 40.

Reconocimiento de activos adquiridos y pasivos asumidos concretos en una adquisición (véanse los párrafos 64 a 68)

Arrendamientos operativos

GA72. ~~[Eliminado] La adquirente no reconocerá activos o pasivos relacionados con un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida sea la arrendataria, excepto por lo requerido en los párrafos GA73 y GA74.~~

GA73. ~~[Eliminado] La adquirente determinará si las condiciones de cada arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es la arrendataria son favorables o desfavorables. La adquirente reconocerá un activo intangible si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables con relación a las de mercado y un pasivo si le son desfavorables. El párrafo GA89 proporciona guías sobre la medición del valor razonable en la fecha de la adquisición de activos sujetos a arrendamientos operativos en el que la operación adquirida es el arrendador.~~

GA74. ~~[Eliminado] Un activo intangible identificable puede asociarse con un arrendamiento operativo, que puede ponerse de manifiesto mediante el deseo de partícipes en el mercado por pagar un precio por el arrendamiento aún en condiciones de mercado. Por ejemplo, un arrendamiento de puertas de embarque en un aeropuerto o un espacio para la venta al por menor en un área comercial importante puede proporcionar acceso a un mercado o a otros beneficios económicos o servicio potencial futuros que cumplen las condiciones de un activo intangible identificable, por ejemplo como una relación de usuarios de un servicio. En esa situación la adquirente reconocerá el activo (o los activos) intangible(s) asociado(s) de acuerdo con el párrafo GA75.~~

...

Activos Intangibles

...

GA76. Un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante es identificable incluso si el activo no es transferible o separable de la operación adquirida o de otros derechos y obligaciones. Por ejemplo:

- (a) ~~[Eliminado] Una operación adquirida arrienda una instalación bajo un arrendamiento operativo que tiene condiciones que son favorables con respecto a las de mercado. Las condiciones del arrendamiento prohíben explícitamente transferirlo (mediante venta o subarriendo). El importe por el que las condiciones del arrendamiento son favorables comparadas con las de las transacciones de mercado para partidas iguales o similares es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, aun cuando la adquirente no pueda vender o transferir de otra forma el acuerdo de arrendamiento.~~
- (b) Una operación adquirida posee y opera una planta de energía nuclear. La licencia para operar esa planta de energía es un activo intangible que cumple el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía, incluso si la adquirente no puede vender dicha licencia o transferirla separadamente de la planta de energía adquirida. Una adquirente puede reconocer el valor razonable de la licencia de operación y el valor razonable de la planta de energía como un solo activo para propósitos de información financiera si las vidas útiles de estos activos son similares.
- (c) Una operación adquirida posee una patente de tecnología. Ella ha dado en explotación esa patente a terceros para su uso exclusivo fuera del mercado nacional, recibiendo a cambio un porcentaje especificado de los ingresos futuros de actividades ordinarias en el extranjero. Tanto la patente de tecnología como el acuerdo de explotación relacionado cumplen el criterio de acuerdo vinculante para el reconocimiento separado de la plusvalía incluso si no fuera factible la venta o intercambio por separado de la patente y el acuerdo de explotación relacionado.

...

Activos sujetos a arrendamientos operativos en los que la operación adquirida es el arrendador

GA89. Al medir el valor razonable en la fecha de la adquisición de un activo tal como un edificio que está sujeta a un arrendamiento operativo en el que la operación adquirida es el arrendador, la adquirente tendrá en cuenta los términos del arrendamiento. ~~En otras palabras, La adquirente no reconocerá por separado un activo o un pasivo si las condiciones de un arrendamiento operativo son favorables o desfavorables al compararlas con las condiciones del mercado tal como requiere el párrafo GA73 para los arrendamientos en los que la operación adquirida es la arrendataria.~~

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 40, pero no son parte de ésta

...

Activos intangibles identificables en una adquisición

...

Activos intangibles basados en un acuerdo vinculante

EI224. Los activos intangibles basados en un acuerdo vinculante representan el valor de los derechos resultantes de acuerdos vinculantes. Los acuerdos vinculantes con clientes son un tipo de activo intangible basado en un acuerdo vinculante. Si los términos de un acuerdo vinculante originan un pasivo (por ejemplo, si las condiciones de un arrendamiento operativo o un acuerdo vinculante con un cliente no son favorables en términos del mercado), la adquirente lo reconoce como un pasivo asumido en la adquisición. Algunos ejemplos de activos intangibles basados en acuerdos vinculantes son:

Clase	Base
Licencias, regalías y acuerdos de conservación del statu quo	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de publicidad, construcción, gestión, servicios o suministro	Acuerdo vinculante
Acuerdos de arrendamiento (si la operación adquirida es el arrendatario o el arrendador)	Acuerdo vinculante
Permisos de construcción	Acuerdo vinculante
Acuerdos de franquicias	Acuerdo vinculante
Derechos de operación y de difusión	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de servicios, tales como acuerdos vinculantes de pago de intereses de la hipoteca	Acuerdo vinculante
Acuerdos vinculantes de empleo	Acuerdo vinculante
Derechos de uso tales como perforación, agua, aire, tala de madera y concesiones de rutas	Acuerdo vinculante

Modificaciones a la NICSP 41 *Instrumentos Financieros*

Se modifican los párrafos 2, 87, GA198 y GA210. Se añade el párrafo 156. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) ...

(b) **Derechos y obligaciones de los arrendamientos a los que se aplica la ~~NICSP 13, Arrendamientos~~ NICSP 43, Arrendamientos. Sin embargo:**

- (i) las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros (es decir, inversiones netas en arrendamientos financieros) y cuentas por cobrar por arrendamientos operativos reconocidas por el arrendador están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas y deterioro de valor de esta Norma;
- (ii) los pasivos por arrendamiento reconocidos por el arrendatario están sujetas a los requerimientos de baja en cuentas del párrafo 35 de esta Norma; y
- (iii) los derivados implícitos en los arrendamientos están sujetos a los requerimientos sobre derivados implícitos de esta Norma.

(c) ...

Enfoque simplificado para cuentas por cobrar

87. A pesar de lo establecido en los párrafos 75 y 77, una entidad medirá siempre la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo para:
- (a) Cuentas por cobrar que proceden de transacciones con contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 9 y transacciones sin contraprestación que quedan dentro del alcance de la NICSP 23.
 - (b) Las cuentas por cobrar por arrendamientos que proceden de transacciones que están dentro del alcance de la ~~NICSP 13~~ **NICSP 43**, si la entidad elige como su política contable medir la corrección de valor por pérdida a un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo. Dicha política contable se aplicará a todas las cuentas por cobrar por arrendamientos pero puede aplicarse por separado a las cuentas por cobrar por arrendamientos operativos y financieros.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

156E. Los párrafos 2, 87, GA198 y GA210 fueron modificados por la NICSP 43, emitida en enero de 2022. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2025, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará la NICSP 43.

Guía de aplicación

...

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

Pérdidas crediticias esperadas

...

GA198. Al medir una corrección valorativa por pérdidas para una cuenta por cobrar por arrendamiento, los flujos de efectivo utilizados para determinar las pérdidas crediticias esperadas deben ser congruentes con los flujos de efectivo utilizados para medir la cuenta por cobrar por arrendamientos de acuerdo con la ~~NICSP 13 Arrendamientos~~ **NICSP 43 Arrendamientos**.

...

Valor temporal del dinero

...

GA210. Las pérdidas crediticias esperadas en cuentas por cobrar por arrendamiento deberán descontarse utilizando la misma tasa de descuento utilizada en la medición de la cuenta por cobrar por arrendamiento de acuerdo con la ~~NICSP 13~~ **NICSP 43 Arrendamientos**.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 43, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. La NICSP 13, *Arrendamientos*, se inspiró principalmente en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17, *Arrendamientos*, (revisada en 2003) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En enero de 2016, el IASB publicó la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16, *Arrendamientos*. La NIIF 16 sustituyó a la NIC 17 y a una serie de interpretaciones relacionadas².
- FC2. En junio de 2016, el IPSASB aprobó un informe de proyecto para desarrollar requerimientos revisados para la contabilización de los arrendamientos. Este informe reconocía, y reconfirmaba, la conclusión del IPSASB en la NICSP 13 de que los aspectos económicos de una transacción de arrendamiento son los mismos tanto en el sector público como en el privado, lo que dio lugar a la decisión de que este debería ser un proyecto de alineación con la NIIF 16.
- FC3. El documento normativo del IPSASB, *Proceso de revisión y modificación de los documentos del IASB*, establece el proceso que sigue el IPSASB a la hora de elaborar una Norma alineada. El primer paso del proceso consiste en considerar si hay alguna cuestión del sector público que justifique apartarse de un documento del IASB.
- FC4. Para determinar si las cuestiones del sector público justifican una desviación de un documento del IASB, éste considera lo siguiente:
- (a) Si aplicar los requerimientos del documento del IASB significaría que los objetivos de la información financiera del sector público no se cumplirían adecuadamente;
 - (b) Si aplicar los requerimientos del documento del IASB significaría que las características cualitativas de la información financiera del sector público no se cumplirían adecuadamente; y
 - (c) Si aplicar los requerimientos del documento del IASB requeriría costos o esfuerzos desproporcionados.
- FC5. El *Proceso de Revisión y Modificación de los Documentos del IASB* requiere que el IPSASB tome sus decisiones en el contexto de lo siguiente:
- (a) congruencia con el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* del IPSASB (el *Marco Conceptual*);
 - (b) congruencia interna con las NICSP existentes; y
 - (c) congruencia con las bases estadísticas.

Antecedentes

Desarrollo de PN 64, Arrendamientos

Contabilidad del arrendatario

- FC6. La NIIF 16 introdujo un nuevo modelo de contabilidad del arrendamiento para los arrendatarios—el modelo del derecho de uso. El modelo de derecho de uso se basa en el principio fundamental de que los arrendamientos son financiaciones del derecho de uso de un activo subyacente, y da lugar a la siguiente contabilidad del arrendatario³:
- (a) reconoce un "activo por derecho de uso"; y
 - (b) reconoce un pasivo por arrendamiento relacionado con los pagos futuros por arrendamiento.
- FC7. Al desarrollar el PN 64, *Arrendamientos*, el IPSASB había considerado si había alguna cuestión del sector público que justificara apartarse del modelo de derecho de uso para la contabilidad del arrendatario en la NIIF 16. Al hacerlo, el IPSASB llegó a las siguientes conclusiones:
- (a) El activo por derecho de uso satisface la definición y los criterios de reconocimiento de un activo del *Marco Conceptual* del IPSASB.
 - (b) El activo por derecho de uso se reconoce cuando el arrendatario controla el activo, lo que es congruente con el *Marco*

² Interpretación CINIIF-4 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*, e Interpretaciones SIC-15 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, *Arrendamientos Operativos—Incentivos*, y SIC-27, *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*.

³ Excepto para los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos en los que el activo subyacente es de escaso valor, como se describe en la NIIF 16.5 a 8.

Conceptual del IPSASB.

- (c) La información presentada según el modelo contable de arrendatario con derecho de uso único especificado en la NIIF 16 proporcionaría la información más útil al rango más amplio de usuarios de los estados financieros.
- (d) El modelo de derecho de uso evita el arbitraje entre políticas contable y la asimetría de la información. Mejora la comparabilidad entre las entidades del sector público que arriendan activos y las entidades del sector público que compran activos.
- (e) El IPSASB reconoció que la implementación del modelo de derecho de uso en el sector público supondría costos para los arrendatarios. Sin embargo, el IPSASB consideró que los beneficios superan a los costos, en particular si el IPSASB adoptara también las exenciones de la NIIF 16.

FC8. En consecuencia, el IPSASB había acordado que no había cuestiones del sector público que justificaran apartarse del modelo de derecho de uso para la contabilidad del arrendatario en la NIIF 16. Por consiguiente, el IPSASB había decidido desarrollar el PN 64 con requerimientos de contabilidad del arrendatario que se alineaban con los requerimientos de la NIIF 16.

Contabilidad del arrendador

FC9. La NIIF 16 mantuvo el modelo de "riesgos y beneficios inherentes a la propiedad" aplicado en la NIC 17 (y en la NICSP 13). El IPSASB había considerado si había alguna cuestión del sector público que justificara una desviación de los requerimientos de contabilidad del arrendador de la NIIF 16. Al desarrollar el PN 64, el IPSASB había llegado a la conclusión de que el modelo de "riesgos y beneficios inherentes a la propiedad":

- (a) No se basa en el control y no sería congruente con el *Marco Conceptual* del IPSASB.
- (b) No distingue entre el activo por derecho de uso y el activo subyacente. El IPSASB consideró que se trata de fenómenos económicos diferentes que deben contabilizarse en ambos casos.
- (c) Si se aplicara para la contabilidad del arrendador, mientras que para la del arrendatario se aplicara un modelo basado en el control, sería:
 - (i) Ser incongruente con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* y la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: la Concedente*, que se basan en el control; y
 - (ii) Plantean problemas de consolidación y merman la comprensibilidad y la utilidad de la información para la toma de decisiones cuando el arrendador y el arrendatario forman parte de la misma entidad económica. Por ejemplo, si el arrendador clasifica el arrendamiento como financiero, el activo subyacente no será reconocido por ninguna de las partes, y se necesitarán registros separados para informar sobre el activo subyacente en los estados financieros consolidados. En este contexto, el IPSASB se había formado la opinión de que no se esperaba que un arrendador diera de baja un activo arrendado porque el arrendador solo ha transferido el derecho de uso de un activo subyacente, no el activo subyacente en sí.

FC10. En consecuencia, el IPSASB había decidido desarrollar un modelo de derecho de uso para la contabilidad de los arrendadores diseñado específicamente para informar sobre las finanzas del sector público.

Grupo Consultivo del IPSASB

FC11. El Grupo Consultivo Asesor (GAC) del IPSASB había sido consultado durante el desarrollo del PN 64, en particular sobre la decisión del IPSASB de apartarse de la NIIF 16 en la contabilidad de los arrendadores.

FC12. En su reunión de diciembre de 2016, el GAC comunicó al IPSASB su opinión de que:

- (a) La simetría puede no necesitarse en la contabilidad de arrendamientos;
- (b) El tratamiento del activo subyacente es una cuestión importante en el sector público, y necesita ser reconocido en los estados financieros; y
- (c) Un enfoque extraído de la NIIF 16 daría lugar a que el activo subyacente no apareciera en el estado de situación financiera ni del arrendador ni del arrendatario en algunos casos y expresó la opinión de que esto suscitaría una preocupación de interés público.

FC13. El GAC también aconsejó al IPSASB que, si desea seguir adelante con propuestas distintas de la NIIF 16 sobre la contabilidad de los arrendadores, podría llevar mucho tiempo desarrollar un modelo adecuado de contabilidad de los arrendadores, habida cuenta de la experiencia y los retos a los que se enfrentó el IASB al intentar hacerlo.

PN 64, Arrendamientos

- FC14. En enero de 2018, el IPSASB publicó el PN 64, *Arrendamientos* proponiendo un modelo único de derecho de uso para la contabilidad de arrendamientos para arrendatarios y arrendadores según el cual:
- (a) Un arrendatario reconocería un "activo por derecho de uso" y un pasivo por arrendamiento relacionado con los pagos futuros del arrendamiento al inicio del mismo; y
 - (b) El arrendador reconocería una cuenta por cobrar y un pasivo por arrendamiento (ingresos no acumulados o devengados) al inicio del arrendamiento, al tiempo que seguiría reconociendo y midiendo el activo subyacente de acuerdo con las Normas aplicables.
- FC15. El PN 64 proponía también requerimientos contables específicos para el sector público en relación con los arrendamientos en condiciones inferiores a las del mercado, también conocidos como arrendamientos en concesión. La propuesta era que esos arrendamientos se midieran por su valor razonable, lo que daría lugar al reconocimiento de la subvención implícita (la diferencia entre el valor de mercado y el valor contractual del arrendamiento) tanto en los estados financieros del arrendatario como en los del arrendador.

Información recibida de los representados sobre el PN 64, Arrendamientos

- FC16. El IPSASB recibió 227 cartas de comentarios de respuesta al PN 64. Esta información recibida indicaba que:
- (a) La gran mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con el modelo de derecho de uso para la contabilidad de los arrendatarios. Muchos de quienes respondieron que estaban de acuerdo con las propuestas destacaron que su pensamiento era, en general, congruente con el razonamiento del IPSASB establecido en los Fundamentos de las Conclusiones del PN 64.
 - (b) Quienes respondieron que estaban en desacuerdo o parcialmente de acuerdo con el modelo de derecho de uso para los arrendatarios opinaban que:
 - (i) El modelo propuesto era demasiado complicado, costoso y se centraba en el estado de situación financiera;
 - (ii) El modelo de derecho de uso para la contabilidad de los arrendatarios era inadecuado por sí solo para informar al sector público porque el IPSASB no consideró suficientemente las asignaciones de derechos, que corresponden a los activos físicos e intangibles, que prevalecen en el sector público;
 - (iii) Debe establecerse una exención para los arrendamientos entre entidades del sector público; y
 - (iv) Deben proporcionarse guías sobre el reconocimiento y la medición del activo transferido al final del plazo del arrendamiento.⁴
 - (c) Quienes respondieron se mostraron divididos casi a partes iguales sobre si estaba justificada una desviación de la NIIF 16 para la contabilidad de los arrendadores, y una pequeña mayoría apoyó la desviación. En general, los partidarios de la NIIF 16 para la contabilidad de los arrendadores opinan que el IPSASB no ha presentado argumentos suficientemente sólidos para apartarse de la NIIF 16. Por otra parte, quienes apoyaban la desviación de la NIIF 16 sobre la contabilidad de los arrendadores por motivos conceptuales estaban de acuerdo con el razonamiento del IPSASB establecido en los Fundamentos de las Conclusiones, pero no estaban de acuerdo de forma congruente con las propuestas sobre la contabilidad de los arrendadores establecidas en el PN 64.
 - (d) Quienes respondieron que no estaban de acuerdo con las propuestas del PN 64 para la contabilidad de los arrendadores no tenían una opinión unificada sobre el enfoque que debería adoptarse para la contabilidad de los arrendadores y propusieron una serie de alternativas. La falta de consenso entre quienes respondieron sobre la economía y la contabilidad de los arrendamientos por parte de los arrendadores destacó diferencias significativas entre jurisdicciones.
 - (e) Quienes respondieron opinaron que el IPSASB necesitaba abordar cuestiones específicas del sector público relacionadas con los arrendamientos (por ejemplo, arrendamientos en régimen de concesión, derechos de acceso y otros tipos de acuerdos en el sector público, etc.). Sin embargo, quienes respondieron ofrecieron opiniones diversas sobre cómo abordar estas cuestiones específicas del sector público.

⁴ Véase el párrafo FC27.

Respuesta del IPSASB a la información recibida sobre el PN 64, Arrendamientos

Grupo Consultivo del IPSASB

- FC17. Después de considerar la información recibida de los representados sobre el PN 64, en la reunión del GAC de diciembre de 2018, el IPSASB solicitó la opinión del GAC sobre las acciones para avanzar en el proyecto de Arrendamientos a la luz de las respuestas al PN 64.
- FC18. El GAC aconsejó al IPSASB que, en esta fase del proyecto de arrendamientos, sería de interés público:
- ralentizar el proyecto de arrendamientos ampliando su calendario para comprender mejor las cuestiones planteadas por quienes respondieron al PN 64;
 - seguir considerando la alineación con la NIIF 16 en lo que respecta a la contabilidad de los arrendadores; y
 - centrarse en las diferencias del sector público en relación con las transacciones de arrendamiento.

Otras iniciativas del IPSASB

- FC19. El IPSASB decidió:
- crear un Grupo de Trabajo en diciembre de 2018, con miembros de varias jurisdicciones, incluidos preparadores, usuarios, auditores y emisores de normas, para llevar a cabo una revisión en profundidad de todos los comentarios de los representados; e
 - invitar a ponentes a las reuniones del IPSASB de junio y septiembre de 2019 para que aporten sus puntos de vista sobre la contabilidad de arrendamientos y los retos de implementación que supone aplicar la NIIF 16 tanto en el sector privado como en el público. Entre los ponentes figuraban emisores de normas nacionales, auditores, preparadores de informes y expertos en contabilidad estadística.
- FC20. Los ponentes invitados destacaron que el nuevo modelo contable para arrendatarios de la NIIF 16 estaba planteando significativos problemas de implementación tanto en el sector privado como en el público. El IPSASB consideró que los arrendamientos son una transacción muy común en el sector público, y que cualquier cambio sobre cómo contabilizar los arrendamientos tendría un costo de implementación y retos similares o mayores para el sector público. La NIIF 16 también presenta significativos retos conceptuales y prácticos para la comunidad estadística.

Nuevo enfoque del proyecto de arrendamientos

- FC21. A la luz de estas presentaciones y de las respuestas al PN 64, en marzo de 2020 el IPSASB decidió revisar su enfoque global del proyecto de Arrendamientos, y adoptar un enfoque gradual de la forma siguiente:
- Primera fase, relativa a los modelos de contabilización de los arrendamientos, tanto para los arrendatarios como para los arrendadores, basados en la misma definición de arrendamiento que la NIIF 16; y
 - Segunda fase, dedicada a cuestiones específicas del sector público, como arrendamientos en concesión, derechos de acceso y otros tipos de acuerdos en el sector público. El IPSASB también decidió publicar una "Solicitud de información" para informar mejor sobre este trabajo de la Segunda Fase.
- FC22. Para determinar cómo abordar la primera fase del proyecto, el IPSASB analizó si debería considerar una variante de la contabilidad de arrendadores de la NIIF 16 que requiriera que todos los arrendadores contabilizaran los arrendamientos solo como arrendamientos operativos. El objetivo de esta variante sería abordar la preocupación planteada por quienes respondieron en relación con el no reconocimiento del activo subyacente tanto por el arrendador como por el arrendatario si el arrendador clasifica el arrendamiento como arrendamiento financiero.
- FC23. El IPSASB decidió no seguir adelante con esta variante de la NIIF 16 para los arrendadores porque:
- requerir la contabilidad del arrendamiento operativo para todas las transacciones de los arrendadores eliminaría el juicio de los preparadores que es inherente al modelo de riesgos y beneficios y lo transformaría en un modelo basado en normas sin suficiente fundamento económico;
 - crearía problemas de consolidación cuando tanto el arrendador como el arrendatario formaran parte de la misma entidad económica aplicando las NICSP; y
 - generaría problemas de grupos mixtos⁵ en los que algunas entidades comerciales del sector público aplican las Normas

⁵ Los grupos mixtos son grupos que engloban entidades del sector público que aplican las NICSP y entidades del sector público comercial que aplican las Normas NIIF.

NIIF pero están controladas por entidades del sector público que aplican las NICSP. Unos requerimientos diferentes resultan costosos para quienes aplican las NICSP cuando no existe ninguna razón específica del sector público para desarrollar tratamientos contables diferentes.

Tres opciones estratégicas para el proyecto de arrendamientos

FC24. Tras tomar esta decisión, el IPSASB analizó tres opciones estratégicas:

- (a) Opción 1 - Mantener la NICSP 13, lo que supondría una pausa en el proyecto;
- (b) Opción 2 - Continuar con el modelo de derecho de uso para los arrendatarios y el modelo de riesgos y beneficios para los arrendadores en el desarrollo de una Norma alineada con la NIIF 16; o
- (c) Opción 3 - Seguir con el modelo de derecho de uso tanto para arrendatarios como para arrendadores y desarrollar una Norma basada en el PN 64.

FC25. Para tomar esta decisión estratégica sobre la futura orientación general del proyecto, el IPSASB consideró, además del interés público, los seis factores siguientes:

- (a) Los beneficios de la gestión de las finanzas públicas (GFP);⁶;
- (b) Costos y dificultades de aplicación—formación, cambios tecnológicos, modificación de procesos, cambios contables (primera aplicación de la nueva norma) y contabilidad permanente (mantenimiento);
- (c) Alineación de Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG)—a nivel conceptual, al comparar los marcos contables de las NICSP y las EFG, y a nivel práctico, al compilar las cuentas de las EFG utilizando información procedente de las cuentas de las NICSP basadas en el principio de acumulación o devengo;
- (d) *Marco Conceptual* del IPSASB—objetivos de la información financiera del sector público en materia de rendición de cuentas y toma de decisiones, y si las transacciones y los hechos se ajustan a la definición de elementos⁷;
- (e) Alineación con las NIIF—alineación con la NIIF 16; y
- (f) Viabilidad del proyecto Arrendamientos—oportunidad, e impacto en la gestión del proyecto, la asignación de recursos del IPSASB, y el Programa de Trabajo del IPSASB.

FC26. El IPSASB consideró en primer lugar la posibilidad de hacer una pausa en el proyecto de arrendamientos manteniendo la NICSP 13 (opción 1). El IPSASB opinó que mantener la NICSP 13 sería la opción menos favorable en términos de beneficios para la gestión de las finanzas públicas, en congruencia con el *Marco Conceptual* del IPSASB y alineación con las NIIF, porque:

- (a) seguiría permitiendo la financiación fuera de balance de los arrendatarios de operaciones de arrendamiento operativo;
- (b) crearía problemas de grupos mixtos en los que se requiera que algunas entidades controladas apliquen las Normas NIIF;
- (c) daría lugar en algunos casos a que el activo subyacente no sea reconocido ni por el arrendatario ni por el arrendador, o sea reconocido por ambos;
- (d) sería incongruente con el enfoque basado en el control para el reconocimiento y la baja de activos del *Marco Conceptual* del IPSASB; y
- (e) mantendría un modelo contable diferente del de la NIIF 16 tanto para los arrendatarios como, en menor medida, para los arrendadores⁸.

⁶ definidos en el *Modelo CIPFA FM, Declaraciones de Buenas Prácticas* como "La gestión de las finanzas públicas es el sistema por el cual los recursos financieros se prevén, se dirigen y se controlan para permitir e influenciar el logro eficiente y eficaz de los resultados del servicio público". (Véase <https://www.cipfa.org/media/files/training%20and%20qualifications/keystone%20guides/cipfa%20fm%20model.pdf>).

Esta definición se ajusta a los principios del *Marco Conceptual Internacional IFAC/CIPFA: Buena gobernanza en el sector público* (véase <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/international-framework-good-governance-public-sector>)

⁷ La principal diferencia entre las tres opciones está relacionada con el reconocimiento de los elementos y cómo afecta esto a la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

⁸ Para los arrendatarios, la NICSP 13 incluye el modelo de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad y la NIIF 16 el modelo de derecho de uso. Para los arrendadores, la NIIF 16 modificó el modelo de riesgos y beneficios inherentes a la propiedad en comparación con la NIC 17 (Norma de la que se extrajo principalmente la NICSP 13) porque introdujo cambios en los requerimientos de subarrendamientos, modificaciones de arrendamientos, costos directos iniciales, pagos variables de arrendamientos e información a revelar.

- FC27. Durante su conversación sobre la Opción 1, el IPSASB también consideró los comentarios realizados por quienes respondieron que estaban en desacuerdo o parcialmente de acuerdo con el modelo de derecho de uso para arrendatarios[(véanse los párrafos BC16(b)(i)-BC16(b)(ii)]. El IPSASB concluyó que las preocupaciones de quienes respondieron no eran específicas del sector público y, por tanto, no justificaban una desviación de la NIIF 16. El IPSASB también llegó a la conclusión de que los beneficios del modelo de derecho de uso para los arrendatarios compensarían los costos de los cambios contables, ya que habría una serie de simplificaciones, tales como:
- (a) proporcionar un modelo contable único para los arrendatarios que elimine las diferentes clasificaciones de arrendamientos de la NICSP 13;
 - (b) permitir que un arrendatario no reconozca activos y pasivos por arrendamientos a corto plazo y arrendamientos de activos de bajo valor;
 - (c) permitir la aplicación de la Norma por entidades sobre la base de una cartera de arrendamientos con características similares;
 - (d) simplificar adicionalmente los requerimientos de medición de pasivos por arrendamiento, en concreto los requerimientos de pagos por arrendamiento variables, pagos durante los periodos opcionales y la nueva evaluación de los pasivos por arrendamiento;
 - (e) requerir la separación de los componentes de arrendamiento y no arrendamiento incluidos en el mismo contrato;
 - (f) establecer requerimientos de información a revelar a los arrendatarios centrados en las características más significativas de sus carteras de arrendamientos; y
 - (g) simplificar los requerimientos de transición para el arrendatario.
- FC28. En consecuencia, el IPSASB decidió que sería de interés público no seguir adelante con la Opción 1 y, por tanto, sustituir la NICSP 13 por una nueva Norma.
- FC29. El IPSASB consideró entonces si proceder con la Opción 2 (una Norma alineada con la NIIF 16) o proceder con la Opción 3 (PN 64) aplicando los seis factores señalados en el párrafo FC25. Dado que la principal diferencia entre estas dos opciones era el modelo contable del arrendador, este fue el tema central de las conversaciones del Consejo y, por tanto, los párrafos siguientes se centran en la contabilidad del arrendador, salvo que se señale lo contrario.
- FC30. Por lo que se refiere a los beneficios de la gestión de las finanzas públicas, las respuestas al PN 64 no dejan claro qué opción ofrece mayores beneficios globales. Por ejemplo, quienes respondieron argumentaron que el reconocimiento de un pasivo provocaría un aumento del apalancamiento financiero reflejado en el estado de situación financiera del arrendador. Por lo tanto, este factor no proporcionó una indicación clara de qué opción era preferible.
- FC31. La opción 3 entrañaría mayores costos y retos de implementación que la Opción 2, ya que la NIIF 16 mantiene sustancialmente el modelo contable del arrendador de la NIC 17 (con la que está alineada la NICSP 13), introduciendo solo cambios relativamente menores.
- FC32. En cuanto a la alineación con las EFG, en las que tanto los arrendatarios como los arrendadores siguen el concepto de riesgos y beneficios, el modelo contable de la Opción 2 estaría alineado para los arrendadores, pero no para los arrendatarios. Desde el punto de vista de las EFG, la Opción 2 seguiría requiriendo el uso de encuestas para obtener datos sobre el activo subyacente en un arrendamiento (cuando el arrendador tenga un arrendamiento financiero). Sin embargo, la Opción 2 se aplica actualmente en el sector privado y cualquier información estadística adicional o proceso de datos requeridos por las EFG puede reproducirse en el sector público si el IPSASB elige esta opción. Con la Opción 3, el modelo contable no se ajustaría a las EFG ni para los arrendatarios ni para los arrendadores.
- FC33. La Opción 3, según la cual tanto los arrendatarios como los arrendadores seguirían el concepto de control, sería más congruente con el *Marco Conceptual* del IPSASB, mientras que la Opción 2 sería menos congruente con el *Marco Conceptual*⁹ del IPSASB.
- FC34. Por otra parte, la Opción 2 estaría alineada con las Normas NIIF, mientras que la Opción 3 no lo estaría tanto.
- FC35. Desde el punto de vista de la gestión del proyecto, la Opción 2 tendría la ventaja de ser más directa y, por tanto, más viable que la Opción 3. Además, la Opción 3 plantearía más retos desde el punto de vista de la ejecución del proyecto, debido a las probables variaciones continuas de opiniones a la hora de seguir desarrollando las propuestas de contabilidad de los arrendadores del PN 64,

⁹ Cuando se elabora una Norma que se aparta del *Marco Conceptual*, el IPSASB explica las razones.

lo que podría alargar el calendario del proyecto.

- FC36. Tras estudiar detenidamente los respectivos argumentos a favor y en contra de las Opciones para cada uno de los seis factores, el IPSASB decidió que, en conjunto, el interés público quedaría mejor servido si se optara por la Opción 2 (una Norma alineada con la NIIF 16), ya que:
- (a) sería menos costoso y plantearía menos retos de implementación si solo se modificara la contabilidad del arrendatario, y el sector público podría beneficiarse de la experiencia del sector privado en la implementación de la NIIF 16;
 - (b) se alinearía con el tema estratégico de la Estrategia y Plan de Trabajo del IPSASB de Mantenimiento de la Alineación con las NIIF, que era un objetivo original del proyecto de Arrendamientos;
 - (c) abordaría más rápidamente la importante financiación fuera de balance de los arrendatarios en arrendamientos operativos que permite la NICSP 13, sin esperar a un nuevo modelo contable para los arrendadores; y
 - (d) facilitaría la entrega de la Fase Uno, permitiendo así al IPSASB centrarse en la Fase Dos del proyecto, y abordar así las importantes cuestiones específicas del sector público descritas en el párrafo FC21(b) de forma más oportuna.

Proyecto de Norma (PN) 75, *Arrendamientos* y solicitud de información

- FC37. En enero de 2020, el IPSASB publicó:
- (a) El PN 75, *Arrendamientos* como parte de la Fase Uno del proyecto de Arrendamientos; y
 - (b) la Solicitud de Información, *Arrendamientos en Concesión y otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos* como parte de la Segunda Fase del proyecto Arrendamientos.
- FC38. El IPSASB recibió 48 y 37 cartas de comentarios en respuesta al PN 75 y a la Solicitud de Información, respectivamente.
- FC39. La información recibida sobre las propuestas del PN 75¹⁰ indicaron que:
- (a) La mayoría de quienes respondieron están de acuerdo o parcialmente de acuerdo con las propuestas del PN 75 para la alineación con la NIIF 16 y, en consecuencia, con el modelo de derecho de uso para los arrendatarios¹¹ y el modelo de riesgos y beneficios para los arrendadores; y
 - (b) Muchos de quienes respondieron que estaban de acuerdo con las propuestas destacaron que su pensamiento era, en general, congruente con el razonamiento del IPSASB establecido en los Fundamentos de las Conclusiones (FC) del PN 75. Otros de quienes respondieron estaban de acuerdo con el PN 75 sin aportar razones adicionales.
- FC40. El IPSASB destacó que las propuestas del PN 75 sobre la contabilidad de los arrendadores cuentan con un apoyo mucho mayor por parte de quienes respondieron, en comparación con las propuestas del PN 64, que recibieron un apoyo desigual.
- FC41. Algunos de quienes respondieron, si bien estaban de acuerdo con las propuestas del PN 75 sobre la contabilidad del arrendatario y del arrendador, aportaron puntos de menor importancia para su ulterior consideración por el IPSASB.
- FC42. Los pocos que respondieron que estaban parcialmente de acuerdo o en desacuerdo con el PN 75 dieron las siguientes razones:
- (a) Debería añadirse una exención para las entidades del sector público a fin de proporcionar dispensa de la aplicación de los requerimientos contables propuestos para los arrendamientos entre entidades del sector público por razones de costo-beneficio;
 - (b) asimetría contable entre arrendatario y arrendador;
 - (c) el activo subyacente no se reconoce ni en los estados financieros del arrendador ni en los del arrendatario en el caso de un arrendamiento financiero desde la perspectiva del arrendador;
 - (d) divergencia con las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG) en la contabilidad de los arrendatarios;
 - (e) alcance de la deuda pública para los arrendatarios;
 - (f) El proyecto Arrendamientos debería tener una sola fase;
 - (g) continuación con la adopción de la NICSP 13; y

¹⁰ El análisis de las respuestas a la Solicitud de Información se realizará en la segunda fase del proyecto Arrendamientos.

¹¹ Esta información recibida era congruente con el modelo de contabilidad del arrendatario del PN 64 alineado con la NIIF 16, que también fue apoyado.

- (h) el modelo propuesto para los arrendatarios es demasiado complicado, costoso y concentrado en el estado de situación financiera

FC43. El IPSASB consideró la información recibida en general y concluyó que las cuestiones planteadas por quienes respondieron que estaban parcialmente de acuerdo o en desacuerdo con el PN 75 eran las siguientes:

- (a) no son específicos del sector público que justifiquen apartarse de la NIIF 16; o
- (b) considerado por el IPSASB durante el desarrollo del PN 75 según lo establecido en sus Fundamentos de las Conclusiones (véase FC21 a FC36).

FC44. Por lo tanto, el IPSASB decidió seguir adelante con las propuestas del PN 75 para la contabilidad del arrendatario y del arrendador, a reserva de abordar los puntos menores planteados por quienes respondieron que, en opinión del IPSASB, mejorarían el PN 75.

NICSP 43, Arrendamientos

FC45. Esta Norma se basa en la NIIF 16, *Arrendamientos*, emitida por el IASB. De acuerdo con la práctica existente, estos Fundamentos de las Conclusiones describen solo aquellas áreas en las que la NICSP 43 se aparta de los principales requerimientos de la NIIF 16, o en las que el IPSASB consideró tales desviaciones teniendo en cuenta la información recibida para el PN 75.

Alcance (véase los párrafos 3)

FC46. Al desarrollar el PN 75, el IPSASB había considerado si proporcionar una exclusión explícita del alcance para los arrendamientos concesionales. El IPSASB había decidido no proporcionar esa exclusión explícita del alcance porque:

- (a) La NICSP 13 no excluye del ámbito de aplicación los arrendamientos en régimen de concesión;
- (b) El PN 75 es una Norma alineada con las NIIF, y la NIIF 16 no excluye de su alcance los arrendamientos concesionales; y
- (c) Cualquier cuestión relativa a la aplicación del PN 75 a los arrendamientos en régimen de concesión, incluido el componente de concesión, se considerará en la Segunda Fase del proyecto sobre arrendamientos [véase el párrafo FC21(b)].

FC47. Al llegar a esta decisión, el IPSASB había destacado que el PN 75 ya abordaba los incentivos por arrendamiento pagados por el arrendador al arrendatario para incitar a éste a celebrar el arrendamiento. Sin embargo, en esta situación los incentivos al arrendamiento no modifican la naturaleza del mismo, que es un arrendamiento en condiciones de mercado. Los arrendamientos que se considerarán en la Segunda Fase del proyecto de arrendamientos son los arrendamientos en condiciones favorables en los que el arrendador tiene la intención de otorgar una concesión que modifica la naturaleza del arrendamiento para convertirlo en un arrendamiento en condiciones inferiores a las del mercado.

Respuestas al PN 75, Arrendamientos

FC48. La mayoría de quienes respondieron al PN 75 apoyaron el alcance propuesto basándose en las mismas razones establecidas en el párrafo FC39.

FC49. La minoría de quienes respondieron que no apoyaban el alcance propuesto en el PN 75 comentaron que preferirían que se incluyera explícitamente el arrendamiento en concesión porque:

- (a) el requerimiento de separación del componente de arrendamiento no puede aplicarse a los arrendamientos sin contraprestación o en los que el intercambio es insignificante;
- (b) ayudaría a aclarar si el PN 75 (medido al costo) o la NICSP 23 (medido al valor razonable) se aplica a los arrendamientos en régimen de concesión;
- (c) ayudaría a aclarar si el PN 75 o el futuro pronunciamiento basado en la RFI se aplican a los arrendamientos en régimen de concesión;
- (d) Es posible que los preparadores tengan que cambiar su tratamiento contable de los arrendamientos en régimen de concesión para cumplir con el PN 75 tras la Fase Uno, y más adelante tengan que volver a cambiar su tratamiento contable de los arrendamientos en régimen de concesión para cumplir con el pronunciamiento emitido tras la Fase Dos del proyecto de arrendamientos del IPSASB.

FC50. El IPSASB consideró las cuestiones planteadas por quienes respondieron y decidió seguir adelante con las propuestas del PN 75 como base de la NICSP 43 debido a:

- (a) Las razones señaladas en el párrafo FC46; y

- (b) Los problemas planteados por quienes respondieron al PN 75 no eran lo suficientemente convincentes como para justificar un planteamiento diferente.

Definiciones

Definición de un arrendamiento

FC51. Al desarrollar el PN 75, el IPSASB decidió adoptar la definición de arrendamiento de la NIIF 16 porque no había identificado una razón específica del sector público que justificara apartarse de la NIIF 16.

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

FC52. Aunque la mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con la propuesta del PN 75, unos pocos sugirieron que el IPSASB debería:

- (a) aclarar el término contraprestación para hacer referencia a una contraprestación financiera o no financiera, ya que las entidades del sector público también pueden celebrar contratos de arrendamiento a cambio de una contraprestación que no sea financiera;
- (b) aclarar la diferencia entre arrendamientos concesionales y arrendamientos nominales y cuantificar el valor y la base de un arrendamiento nominal desde la perspectiva de la definición de arrendamiento; y
- (c) modificar la definición de arrendamiento añadiendo el término "controlar el" antes de "uso de un activo identificado" [nota a pie de página omitida] para ser congruente con la guía de aplicación del PN 75.10, ya que las referencias a incongruencias sobre el derecho de uso hacen difícil decidir si el análisis debe centrarse en el derecho de uso, el derecho a controlar el uso o el derecho a dirigir el uso.

FC53. El IPSASB destacó que el PN 75 trata la contraprestación en forma de flujos de efectivo porque:

- (a) la definición de arrendamiento está vinculada a la definición de pagos por arrendamiento, y
- (b) Este enfoque es congruente tanto con la NICSP 13, *Arrendamientos*, como con la NIIF 16, *Arrendamientos*.

FC54. El IPSASB también destacó que la Segunda Fase del proyecto *Arrendamientos* abordará los arrendamientos en régimen de concesión, del que forma parte la Solicitud de *Información, Arrendamientos en Régimen de Concesión y otros Acuerdos Similares a los Arrendamientos*.

FC55. El IPSASB consideró la congruencia entre la definición de arrendamiento y su guía de aplicación. El IPSASB concluyó que la guía de aplicación del PN 75 aclara el principio establecido en la definición de arrendamiento sobre la transmisión del derecho de uso de un activo identificado, haciendo referencia explícita al derecho a controlar el uso de un activo identificado, sin necesidad de incluirlo en la definición de arrendamiento. El IPSASB también destacó que este enfoque es congruente con el enfoque tomado por la NIIF 16.

FC56. En conclusión, el IPSASB decidió mantener las propuestas del PN 75 en la NICSP 43, *Arrendamientos*, porque no identificó ninguna razón específica del sector público que justificara apartarse de la NIIF 16.

Acuerdos contractuales

FC57. Al desarrollar el PN 75, el IPSASB había destacado que, en ciertas jurisdicciones, se prohíbe que las entidades del sector público realicen contratos formales, pero realizan acuerdos que tienen la esencia de contratos. Estos acuerdos pueden conocerse por otro término, por ejemplo, una "orden gubernamental." Para ayudar a las entidades a identificar contratos, los cuales o tienen la esencia o forma legal de un contrato, el IPSASB había considerado apropiado emitir una Guía de Aplicación adicional explicando los factores que debe considerar una entidad al evaluar si un acuerdo es contractual o no contractual.

FC58. Se prestó atención a que si el término "acuerdo vinculante" debe usarse para describir los acuerdos destacados en el párrafo GA3. El término "acuerdo vinculante" se define en la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* como los contratos y otros acuerdos que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si adoptaran la forma de un contrato. Por ejemplo, un acuerdo entre dos departamentos del gobierno que no tienen poder para contratar puede ser un acuerdo vinculante. El IPSASB concluyó que el término "acuerdo vinculante", como se usa en las NICSP, abarca un conjunto de acuerdos más amplio que los identificados en el párrafo GA3 y, por tanto, concluyó que no debe usarse en esta NICSP. Las entidades en un acuerdo vinculante harían cumplir sus derechos y obligaciones por medios legales (ejecutables a través del sistema judicial) o equivalentes (ejecutables a través de directivas del gabinete y ministeriales, la autoridad ejecutiva u otros medios que sean similares). Sin embargo, las entidades de un contrato solo harían valer sus derechos y obligaciones por medios legales (es decir, por ley, a través del sistema judicial).

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

- FC59. El PN 75 hacía referencia específica a los contratos en la definición de arrendamiento. Aunque la mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con las propuestas del PN 75, algunos no estaban de acuerdo con limitar la definición de arrendamiento a los contratos, ya que ello dejaría fuera de la NICSP definitiva sobre arrendamientos tipos de acuerdos que no son contratos, pero que son frecuentes en el sector público, porque:
- (a) puede que no haya partes dispuestas a llegar a un acuerdo; o
 - (b) muchas entidades del sector público no están facultadas para celebrar contratos, pero suscriben acuerdos vinculantes que confieren a las partes derechos y obligaciones similares a los de una forma de contrato.
- FC60. Como resultado de estas preocupaciones, el IPSASB decidió aclarar que la NICSP 43 está diseñada solo para las transacciones que tienen los tres elementos identificados en el párrafo GA3.
- FC61. Como se destacó en FC58, el IPSASB diferenció los contratos como ejecutados por medios legales, mientras que los acuerdos vinculantes se ejecutan por medios legales o equivalentes. Una transacción en la que no hay voluntad de las partes no es un contrato ni un acuerdo vinculante.
- FC62. Como consecuencia, el IPSASB decidió mantener el término "contrato" en la definición de arrendamiento de la NICSP 43.

Costos directos iniciales

- FC63. El IPSASB decidió no incluir en la NICSP 43 los requerimientos de la NIIF 16 para un fabricante o arrendador distribuidor (véase el párrafo FC93). Por lo tanto, la definición de "costos directos iniciales" de la NIIF 16 también se ha modificado para eliminar la referencia a un fabricante o arrendador distribuidor.

Valor razonable

- FC64. Al elaborar el PN 75, el IPSASB había considerado si mantener la definición de valor razonable congruente con la NIIF 16 y la NICSP 13 o incluir la definición de valor razonable congruente con el PN 77, *Medición*.
- FC65. El IPSASB había destacado que la inclusión de la definición de valor razonable congruente con el PN 77 podría cambiar significativamente la clasificación del arrendamiento y el momento de reconocer las ganancias o pérdidas de las transacciones de venta y arrendamiento posterior.
- FC66. Por lo tanto, el IPSASB había decidido mantener la definición de valor razonable congruente con la NIIF 16 porque:
- (a) es congruente con la decisión del IPSASB de marzo de 2020 de mantener los requerimientos de la NICSP 13 para arrendadores y alinearlos con la NIIF 16 por razones de costo-beneficio (véase el párrafo FC36); y
 - (b) es congruente con la decisión del IASB de mantener en la NIIF 16 la definición de valor razonable que existía en la NIC 17, ya que el anterior modelo de contabilidad del arrendador de la NIC 17 no presentaba defectos fundamentales y no debía modificarse.

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

- FC67. Aunque la mayoría de quienes respondieron se mostraron de acuerdo con las propuestas del PN 75, algunos discreparon con el mantenimiento de la definición de valor razonable de la NIIF 16, *Arrendamientos*, y de la NICSP 13, *Arrendamientos*, en el PN 75 porque:
- (a) de la posible confusión para usuarios y preparadores de tener dos definiciones diferentes de valor razonable en la literatura del IPSASB;
 - (b) las operaciones de venta y arrendamiento posterior (en las que se utiliza la definición de valor razonable) son poco frecuentes en el sector público;
 - (c) de los beneficios del uso congruente de la terminología en la literatura del IPSASB; y
 - (d) la mayoría de los países están aún en proceso de implementación de las NICSP y, por tanto, la modificación de la definición de valor razonable del PN 77 no supondría un cambio significativo para su sistema contable.
- FC68. El IPSASB decidió mantener la definición de valor razonable del PN 75 en la NICSP 43 porque no había ninguna razón de peso para que el sector público se apartara de la NIIF 16.

Identificación de un arrendamiento

- FC69. En el desarrollo del PN 75, el IPSASB había considerado si hacer referencia tanto a los "beneficios económicos" como al "potencial de servicio" en la sección de guía sobre la aplicación en el PN 75 sobre la identificación de un arrendamiento, en lugar de sólo a los "beneficios económicos".
- FC70. Si la guía se refiriera solo a los "beneficios económicos", el IPSASB habría destacado que una entidad que pretenda utilizar el activo identificado para prestar servicios a la comunidad podría llegar a la conclusión de que la transacción no es un arrendamiento porque no obtiene beneficios económicos del uso de ese activo, a pesar de que la transacción cumple la definición de arrendamiento del PN 75.5. Por lo tanto, el IPSASB ha decidido añadir el término "potencial de servicio" en la sección de guía sobre la identificación de un arrendamiento, cuando proceda.
- FC71. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB también había destacado que este enfoque es congruente con el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (2014) al referirse a los activos tanto en términos de beneficios económicos como de potencial de servicio.

Respuestas al PN 75, Arrendamientos

- FC72. Todos quienes respondieron al PN 75 apoyaron que se hiciera referencia tanto a los "beneficios económicos" como al "potencial de servicio" en la sección de guía sobre la identificación de un arrendamiento, en lugar de a los "beneficios económicos".
- FC73. Basándose en la sugerencia de quienes respondieron, el IPSASB decidió ampliar este enfoque, cuando proceda, a los Ejemplos Ilustrativos. Al hacerlo, el IPSASB se basó en hacer referencia al "potencial de servicio" en todos los ejemplos ilustrativos que tienen referencias genéricas a los beneficios del arrendamiento.

Contabilidad del arrendatario

Exenciones de reconocimiento

- FC74. El IPSASB consideró las exenciones de reconocimiento de la NIIF 16. El IPSASB no identificó ninguna razón específica del sector público que justificara exenciones de reconocimiento diferentes en esta Norma.
- FC75. El IPSASB también consideró si las exenciones de reconocimiento permitidas en la NIIF 16 deberían ser un requerimiento o una opción en esta NICSP. El IPSASB destacó que, según las investigaciones del IASB, los arrendamientos de activos de escaso valor representan menos del 1% del total de activos no corrientes. En este contexto, el IPSASB consideró que, por una parte, hacer de las exenciones de reconocimiento un requerimiento en lugar de una opción mejoraría la comparabilidad entre entidades del sector público y les proporcionaría una mayor exención de costos, con una baja probabilidad de impacto negativo sobre la fiabilidad y exactitud de los estados financieros. Sin embargo, por otro lado, el IPSASB destacó que requerir exenciones de reconocimiento para los arrendamientos a corto plazo puede crear un nuevo punto de arbitraje, en el que las entidades podrían diseñar sus contratos de arrendamiento para lograr los resultados contables deseados.
- FC76. En conjunto, el IPSASB concluyó que no había ninguna razón específica del sector público para requerir en lugar de permitir exenciones de reconocimiento. El IPSASB también consideró que, al no requerir la aplicación de las exenciones, las entidades del sector público podrían adoptar un enfoque que proporcione adecuadamente una representación fiel de las operaciones de arrendamiento en términos de sus propios estados de situación financiera.
- FC77. El IPSASB destacó que la NIIF 16 no establece un importe monetario específico para el arrendamiento de un activo de escaso valor. En su lugar, el IASB incluyó en el párrafo FC100 de los Fundamentos de las Conclusiones: "el IASB tenía en mente los arrendamientos de activos subyacentes con un valor, cuando son nuevos, del orden de la magnitud de 5.000 USD o menos". El IPSASB consideró si era apropiado para la información financiera del sector público utilizar el mismo importe en dólares o uno diferente, o no hacer ninguna referencia a un umbral en los Fundamentos de las Conclusiones de esta Norma.
- FC78. El IPSASB reconoció que, para muchas entidades del sector público basadas en servicios, una cifra de 5.000 dólares podría representar el valor de la mayoría de sus activos individuales. El IPSASB concluyó que las entidades del sector público, si deciden aplicar la exención, deben utilizar un umbral para determinar los arrendamientos de activos de escaso valor, considerando la materialidad o importancia relativa de las transacciones de arrendamiento en relación con sus estados financieros. El IPSASB concluyó que no proporcionaría guía sobre un importe monetario específico. Al evaluar la materialidad o importancia relativa, los preparadores consideran si la omisión de información podría influir en la evaluación de la responsabilidad de los usuarios de los estados financieros o en su toma de decisiones.

Respuestas al PN 75, Arrendamientos

- FC79. A la hora de determinar un importe en dólares para los arrendamientos de activos de escaso valor, el IPSASB consideró la

siguiente información recibida sobre el PN 75:

- (a) Existe una aparente incongruencia entre la guía de aplicación sobre arrendamientos de activos de escaso valor, que hace referencia a una evaluación en términos absolutos, y los Fundamentos de las Conclusiones, donde se refiere a una evaluación en términos de materialidad o importancia relativa; y
- (b) No hay ninguna razón específica del sector público para que las entidades del sector público no se beneficien del mismo importe monetario para orientar a las entidades a la hora de aplicar la exención.

FC80. Basándose en la información recibida, el IPSASB concluyó que las entidades del sector público, si deciden aplicar la exención, deben utilizar un umbral para determinar los arrendamientos de activos de bajo valor, considerando la guía de la NICSP 43.GA4 a GA9. El IPSASB destacó que la exención debe aplicarse a los arrendamientos en los que el activo subyacente, cuando sea nuevo, sea de escaso valor. Un arrendamiento no cumplirá los requisitos de la exención si la naturaleza del activo subyacente es tal que, cuando es nuevo, su valor habitualmente no es bajo.

FC81. El IPSASB concluyó que no proporcionaría un importe monetario específico en los Fundamentos de las Conclusiones porque la guía de aplicación ya proporciona directrices para aplicar los requerimientos congruentes con la NIIF 16. El IPSASB decidió que el resultado de la evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor no debe verse afectado por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario—es decir, la exención se basa en el valor, cuando es nuevo, del activo arrendado; no se basa en el tamaño o naturaleza de la entidad que arrienda el activo.

Tasa de descuento

FC82. Al desarrollar el PN 75, el IPSASB había considerado la posibilidad de proporcionar guías adicionales en los casos en que:

- (a) La tasa incremental por préstamos del arrendatario es diferente de la tasa de interés probable implícita en el arrendamiento; o
- (b) un arrendatario no puede determinar la tasa de interés implícita en el arrendamiento o tiene dificultades para determinar la tasa incremental por préstamos.

FC83. El IPSASB había decidido que esta cuestión no es específica del sector público porque las entidades del sector privado encuentran dificultades similares para determinar la tasa implícita en el arrendamiento y la tasa incremental por préstamos.

FC84. El IPSASB había destacado que la tasa incremental por préstamos puede determinarse mediante:

- (a) teniendo en cuenta las condiciones del contrato de arrendamiento;
- (b) referencia a una tasa fácilmente observable como punto de partida (por ejemplo, la tasa que un arrendatario ha pagado, o pagaría, por pedir prestado dinero para comprar el tipo de activo arrendado, o el rendimiento de la propiedad a la hora de determinar la tasa de descuento que se aplicará a los arrendamientos inmobiliarios); y
- (c) ajustando las tasas observables que se necesiten para determinar la tasa incremental por préstamos del arrendatario, tal como se define en el PN 75.

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

FC85. Aunque la mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con las propuestas del PN 75, unos pocos sugirieron incluir alguna guía sobre la determinación de la tasa de descuento debido a:

- (a) dificultades en la determinación de la tasa implícita en el arrendamiento, donde las entidades del sector público tienen retos en el acceso a los préstamos para determinar la tasa incremental por préstamos;
- (b) diferencias entre tasas de interés reales y nominales en países no desarrollados con alta inflación; y
- (c) la falta de guía sobre el significado de "valor similar" en la definición de la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

FC86. El IPSASB decidió seguir adelante con las propuestas del PN 75 y no proporcionar guía sobre la tasa de descuento porque:

- (a) la falta de tasa incremental por préstamos también prevalece en el sector privado;
- (b) el IPSASB ya ha aclarado en FC84 cómo identificar una tasa incremental por préstamos adecuada basándose en transacciones similares; y
- (c) las diferencias entre tasas de interés reales y nominales no son un problema específico del sector público.

Requerimientos COVID-19

FC87. Al desarrollar el PN 75, el IPSASB había incluido las modificaciones de 2020 a la NIIF 16 para las concesiones de alquiler relacionadas con COVID-19. El IPSASB opinó que la incorporación de estos requerimientos podría ser útil para los preparadores y usuarios de los informes financieros de propósito general (IFPG) debido a la duración incierta y a los impactos futuros de la pandemia.

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

FC88. Aunque la mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con las propuestas del PN 75, unos pocos sugirieron que estos requerimientos deberían ser aplicables a las pandemias en general debido a la:

- (a) La aplicabilidad de estos requerimientos puede verse superada por los sucesos y, por tanto, carecerá de valor para los preparadores y usuarios de los IFPG; y
- (b) retraso de la fecha de vigencia de otras NICSP.

FC89. El IPSASB destacó que el IASB también consideró el riesgo de que la solución práctica se aplicara de forma demasiado amplia, lo que podría dar lugar a consecuencias no deseadas. Por consiguiente, el IASB decidió limitar el alcance de la solución práctica de modo que se aplique solo a las concesiones de alquileres que se produzcan como consecuencia directa de la pandemia COVID-19 si se cumplen otras condiciones.

FC90. Además, algunos de quienes respondieron sugirieron cambiar la fecha hasta la que puede aplicarse la solución práctica, ya que dataría la Norma y limitaría la duración afectada por COVID-19. Al final, tener el mismo periodo de afectación para todos podría no funcionar porque podría no ser el caso para todos.

FC91. El IPSASB destacó que, en marzo de 2021, el IASB publicó Reducciones del alquiler relacionadas con la COVID-19 más allá del 30 de junio de 2021 (Modificaciones a la NIIF 16). En esta publicación, el IASB solo prorrogó la fecha de la solución práctica hasta el 30 de junio de 2022, pero no introdujo una nueva solución práctica ni una nueva opción para aplicar (o no aplicar) la solución práctica. El IASB solo quería que estos requerimientos fueran aplicables a la pandemia COVID-19 proporcionando un único criterio aplicable en todas las jurisdicciones.

FC92. En conclusión, el IPSASB decidió mantener las propuestas del PN 75 en la NICSP 43, porque no identificó ninguna razón específica del sector público que justificara apartarse de la NIIF 16.

Contabilidad del arrendador

Arrendadores fabricantes o distribuidores

FC93. El IPSASB decidió no requerir en esta Norma los requerimientos de la NIIF 16 para arrendadores fabricantes o distribuidores porque:

- (a) No se espera que se apliquen a las entidades del sector público para las que están diseñadas las NICSP; y
- (b) Los integrantes del IPSASB no solicitaron su incorporación durante la consulta sobre el PN 64, que también excluía dichos requerimientos.

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

FC94. Aunque quienes respondieron se mostraron totalmente de acuerdo con la propuesta del PN 75, uno de ellos opinó que la justificación de excluir los requerimientos de los fabricantes o arrendadores distribuidores no era convincente porque, aunque pudiera no esperarse, el sector público no tiene prohibidas las actividades de fabricación o negociación.

FC95. El IPSASB reconoce que la importancia relativa de los requerimientos de los arrendadores fabricantes o distribuidores puede variar entre jurisdicciones. Sin embargo, el IPSASB decidió seguir adelante con la propuesta del PN 75 de excluir los requerimientos de los arrendadores fabricantes o distribuidores en la NICSP 43 debido a:

- (a) los motivos indicados en el párrafo FC93;
- (b) un apoyo abrumador a la propuesta del PN 75.

FC96. Al llegar a esta conclusión, el IPSASB destacó que, si una entidad del sector público tiene acuerdos de arrendamiento con fabricantes o distribuidores, podría seguir la NIIF 16 con arreglo a la jerarquía de la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Arrendadores intermediarios

Respuestas al PN 75, *Arrendamientos*

- FC97. Aunque quienes respondieron estaban totalmente de acuerdo con la propuesta del PN 75, uno de ellos sugirió que el IPSASB considerase añadir guías relacionadas con el escenario en el que existe un arrendamiento principal con pagos fijos y un subarrendamiento con pagos variables vinculados a las ventas, cuando ambos tienen el mismo periodo de arrendamiento. Quienes respondieron opinaron que los juicios pueden diferir sobre si el arrendador intermedio debe clasificar el arrendamiento como operativo o financiero. Otra consideración se refería al reconocimiento de los resultados relacionados con el activo por derecho de uso en la fecha de inicio del subarriendo.
- FC98. El IPSASB decidió proceder con las propuestas del PN 75 en la NICSP 43 porque el IPSASB no identificó una razón específica del sector público para apartarse de los requerimientos de la NIIF 16 para los arrendadores intermedios.

Referencia cruzada a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

- FC99. El IPSASB decidió hacer referencia a la NIIF 15 en lugar de a la norma de contabilidad nacional o internacional pertinente relativa a los ingresos procedentes de contratos con clientes, cuando proceda, porque es congruente con:
- (a) el enfoque basado en el control de la contabilidad del arrendatario en las NICSP 43; y
 - (b) la NIIF 16 hace referencia a la NIIF 15 en los requerimientos correspondientes.
- FC100. Al tomar esta decisión, el IPSASB destacó que estas referencias a se actualizarán cuando se publique una nueva NICSP sobre ingresos.

Fecha de vigencia

- FC101. El IPSASB decidió que la NICSP 43 debe tener una fecha de vigencia de estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025, permitiéndose su aplicación anticipada.
- FC102. Al decidir la fecha de vigencia, el IPSASB consideró que:
- (a) la NIIF 16 también tenía un periodo de tres años para su aplicación;
 - (b) la NICSP 41, *Instrumentos Financieros*, entrará en vigor el 1 de enero de 2023, lo que aumentará la carga de trabajo de los preparadores antes de tener que aplicar la NICSP 43;
 - (c) proporciona tiempo suficiente para que el IPSASB finalice una nueva NICSP sobre ingresos ordinarios y otras NICSP en desarrollo en el programa de trabajo del IPSASB, que pueden tener modificaciones consecuentes en la NICSP 43;
 - (d) da tiempo al IPSASB para terminar la segunda fase del proyecto sobre arrendamientos; y
 - (e) da tiempo a las entidades del sector público para identificar los impactos de la nueva Norma de Arrendamientos y prepararse para su implementación.
- FC103. El IPSASB decidió permitir la aplicación anticipada de la NICSP 43, en lugar de alentarla, porque, idealmente, la Norma debería aplicarse junto con la nueva NICSP sobre Ingresos alineada con la NIIF 15. Sin embargo, los principios de la NIIF 15 están siendo estudiados actualmente por el IPSASB.
- FC104. Para las entidades del sector público que opten por aplicar anticipadamente la NICSP 43, podría resultar más complejo analizar las transacciones de ingresos con arreglo a principios diferentes: algunas transacciones de arrendamiento se contabilizarían con arreglo a los principios de la NIIF 15, mientras que los ingresos procedentes de otras transacciones distintas del arrendamiento seguirían contabilizándose con arreglo a los principios de la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación*, hasta que el IPSASB publique una nueva NICSP sobre Ingresos. Sin embargo, la referencia cruzada a la NIIF 15, cuando proceda para el reconocimiento de ingresos, proporciona una solución temporal que permite a las entidades del sector público prepararse para los futuros cambios que puedan requerirse cuando el IPSASB complete su proyecto sobre ingresos.

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

ÍNDICE

	Párrafo
Identificación de un arrendamiento	EI2
Ejemplo 1—Vagones de tren	
Ejemplo 2: Asignación de espacio	
Ejemplo 3—Cable de fibra óptica	
Ejemplo 4—Local de Oficinas	
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	
Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera	EI3
Ejemplo 11—Arrendamientos de activos de bajo valor y aplicación de la cartera	
Asignación de la contraprestación a los componentes de un contrato	EI4
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	
Medición del arrendatario	EI5
Ejemplo 13—Medición por un arrendatario y contabilización de un cambio en el plazo del arrendamiento	
Pagos por arrendamiento variables	EI6
Ejemplo 14—Pagos por arrendamiento variables dependientes de un índice y pagos por arrendamiento variables vinculados a ventas	
Modificaciones del arrendamiento	EI7
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	
Subarrendamientos	EI8
Ejemplo 20—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento financiero	
Ejemplo 21—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento operativo	
Información a revelar del arrendatario	EI9 y EI10
Ejemplo 22—Condiciones de pago variables	
Ejemplo 23—Opciones de ampliación y opciones de terminación	
Transacciones de venta con arrendamiento posterior	EI11
Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior	

Ejemplos Ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 43, pero no son parte de la misma

E11. Estos ejemplos muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la NICSP 43 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 darse en hechos y circunstancias de la realidad, al aplicar la NICSP 43 a situaciones reales se deben analizar las características de cada situación concreta en detalle.

Identificación de un arrendamiento (véanse los párrafos 10 a 12 y GA10 a GA31)

E12. 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).

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 GA19). La locomotora utilizada para transportar los vagones de tren no es un activo identificado ni está explícitamente especificado en el contrato.

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 o potencial de servicio 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.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de los vagones porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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. 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 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.

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.

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 vagones 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 GA15a)]. 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 GA15(b)]. Habría costos mínimos, si los hubiera, asociados con la sustitución de los vagones y locomotoras porque están aparcados en los locales del Proveedor 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 o potencial de servicio, 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: Asignación de espacio

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 GA15(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 GA15(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.

Ejemplo 3—Cable de fibra óptica

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).

El contrato contiene un arrendamiento de fibras oscuras. El cliente tiene el derecho a usar las tres fibras oscuras por 15 años.

Existen tres fibras identificadas. Las fibras están explícitamente especificadas en el contrato y son físicamente distintas del resto de fibras dentro del cable. El Proveedor no puede sustituir las fibras por razones distintas de las de reparación, mantenimiento o mal funcionamiento (véase el párrafo GA19).

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de las fibras a lo largo del periodo de 15 años de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso de los vagones a lo largo del periodo de 15 años. El Cliente tiene el uso exclusivo del servidor a lo largo del periodo de uso.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de los vagones porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

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.

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 GA21). Por consiguiente, el Cliente no tiene el derecho a usar un activo identificado.

Ejemplo 4—Local de Oficinas

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

Se concede al Cliente el derecho a usar el Local de Oficinas 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 de Oficinas 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 de Oficinas 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 de oficinas durante el periodo de uso. Por ejemplo, el Cliente decide sobre la combinación de bienes prestados en el local, el precio de los servicios prestados y los empleados que trabajan. 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 los servicios prestados desde el Local de Oficinas A.

El Proveedor proporciona servicios de seguridad, como parte del contrato.

El contrato contiene un arrendamiento del local *de oficinas*. El cliente tiene el derecho a usar el Local de Oficinas A por cinco años.

El Local de Oficinas A es un activo identificable. Está explícitamente especificado en el contrato. El Proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir el local de oficinas, 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 GA17).

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso del Local de Oficinas A a lo largo del periodo de cinco años de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso del Local de Oficinas A a lo largo del periodo de cinco años. El Cliente tiene el uso exclusivo del Local de Oficinas A a lo largo del periodo de uso. Aunque una parte de los flujos de efectivos derivados de los servicios vendidos o proporcionados del Local de Oficinas A van del Cliente al Proveedor, esto representa una contraprestación que paga el Cliente al Proveedor por el derecho a usar el local de oficinas. Esto no impide que el Cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso de Local de Oficinas A.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del Local de Oficinas A porque se dan las condiciones del párrafo GA25(a). Las restricciones contractuales sobre los servicios que pueden proporcionarse del Local de Oficinas A, y cuándo se abre éste, definen el alcance del derecho del Cliente a usar el Local de Oficinas 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 de Oficinas A, siendo capaz de decidir, por ejemplo, la combinación de servicios que se proporcionarán o vendrán en el local de oficinas y el precio de venta de dichos servicios. El Cliente tiene el derecho a cambiar estas decisiones durante el periodo de cinco años de uso.

Aunque los servicios de limpieza, seguridad y publicidad son esenciales para el uso eficiente del Local de Oficinas A, las decisiones del Proveedor a este respecto no le otorgan el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el Local de Oficinas A. Por consiguiente, el Proveedor no controla el uso del Local de Oficinas A durante el periodo de uso y las decisiones del Proveedor no afectan el control de uso del Cliente del Local de Oficinas A.

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.

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 o potencial de servicio del uso del camión a lo largo del periodo de cinco años. El Cliente tiene el uso exclusivo del camión a lo largo del periodo de uso.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del camión porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

Ejemplo 6—Barco

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.

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.

El contrato no contiene un arrendamiento.

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

El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso del barco a lo largo del periodo de cinco años. Su carga ocupará sustancialmente toda la capacidad del barco, impidiendo de ese modo que otras partes obtengan beneficios económicos o potencial de servicio del uso del barco.

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. 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.

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.

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 o potencial de servicio 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.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del barco porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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. 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.

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.

Ejemplo 7—Avión

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.

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.

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.

El contrato contiene un arrendamiento. El cliente tiene el derecho a usar el avión por dos años.

Existe un activo identificado. El avión está explícitamente especificado en el contrato y, aunque el Proveedor puede sustituirlo, su derecho de sustitución no es sustantivo porque las condiciones del párrafo GA15(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.

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

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio 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) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del avión porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

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.

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.

El Cliente no controla el uso de la fábrica porque no tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio 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.

El Cliente tampoco no 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).

El hecho de que el Cliente no tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio 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.

Ejemplo 9—Contratos de energía/electricidad

Ejemplo 9A: una entidad del sector público (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.

El contrato contiene un arrendamiento. El Cliente tiene el derecho a usar la planta solar por 20 años.

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.

El Cliente tiene el derecho a controlar el uso de la planta solar a lo largo del periodo de 20 años de uso porque:

- (a) El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio del uso de la planta solar 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) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de la planta solar porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

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 del 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.

El Cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos o potencial de servicio 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.

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. 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.

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.

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 o potencial de servicio 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.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso de la planta de electricidad porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

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. 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.

Ejemplo 10—Contratos de servicios de redes

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.

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.

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.

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.

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.

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. [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. El Proveedor puede sustituir el servidor solo si está funcionando mal (véase el párrafo GA19).

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 o potencial de servicio 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.
- (b) El Cliente tiene el derecho a decidir el uso del servidor [porque se dan las condiciones del párrafo GA25(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.

Arrendamientos de activos de bajo valor y cartera de aplicación (párrafos 6 y 7 GA1 y GA4 a GA9)

EI3. Los siguientes ejemplos ilustran cómo podría un arrendatario (a) aplicar los párrafos GA4 a GA9 de la NICSP 43 a arrendamientos de activos de bajo valor; y (b) determinar las carteras de arrendamientos a las que aplicaría los requerimientos de la NICSP 43.

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

Una entidad del sector público (arrendatario) con oficinas en cada provincia/estado del país tiene los siguientes contratos de

arrendamiento:

- (a) *Arrendamientos de inmuebles (edificios de oficinas y almacenes).*
- (b) *Arrendamientos de equipos de hospital.*
- (c) *Arrendamientos de vehículos para personal de servicios y directores principales, y de calidad, especificaciones y valor variables.*
- (d) *Arrendamientos de furgonetas y camiones utilizados para propósitos de prestación de servicios, 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) *Fotocopiadoras multifunción de gran capacidad.*

Arrendamientos de activos de bajo valor

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.

El arrendatario elige aplicar los requerimientos del párrafo 7 de la NICSP 43 para contabilizar todos esos arrendamientos.

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.

Aplicación de la cartera

Como consecuencia, el arrendatario aplica los requerimientos de reconocimiento y medición de la NICSP 43 a sus arrendamientos de inmuebles, equipo de hospital, vehículos, camiones y furgonetas, servidores y aparatos de fotocopiado multifunción de alta capacidad. De esa forma, el arrendatario agrupa sus vehículos, camiones y furgonetas en carteras.

Los vehículos del arrendatario se arriendan según una serie de acuerdos de arrendamiento maestros. El arrendatario usa ocho tipos diferentes de vehículos, 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. 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 NICSP 43 a cada acuerdo de arrendamiento maestro no daría lugar a un efecto significativamente diferente a la utilización de los requerimientos de la NICSP 43 a cada arrendamiento individual dentro del acuerdo de arrendamiento maestro. Por consiguiente, el arrendatario concluye que puede aplicar los requerimientos de la NICSP 43 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 en territorios semejantes. El arrendatario espera razonablemente

que el efecto de aplicar la NICSP 43 a la cartera combinada de arrendamientos en dos acuerdos de arrendamiento maestros no diferiría significativamente de aplicar la NICSP 43 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.

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 NICSP 43 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 NICSP 43 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 13 a 17 y GA33 y GA34)

EI4. 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 al arrendatario un servidor, un ventilador médico y un equipo de tomografía computarizada para su uso en las operaciones hospitalarias del arrendatario durante 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.^(a), 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 máquina de tomografía computarizada. El pago variable está limitado hasta el 2 por ciento del costo de reposición de la máquina de tomografía computarizada. La contraprestación incluye el costo de los servicios de mantenimiento para cada elemento del equipo.

El arrendatario contabiliza los componentes que no son de arrendamiento (servicios de mantenimiento) por separado de cada arrendamiento de equipo aplicando el párrafo 13 de la NICSP 43. El arrendatario no elige la solución práctica del párrafo 16 de la NICSP 43. El arrendatario considera los requerimientos del párrafo GA33 de la NICSP 43 y concluye que el arrendamiento del servidor, del ventilador médico y de la máquina de tomografía computarizada son cada uno componentes de arrendamiento separados. Esto se debe a que:

- (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 un ventilador médico o una máquina de tomografía computarizada alternativos para usar en sus operaciones); y
- (b) aunque el arrendatario está arrendando los tres elementos de equipo para un propósito (es decir, dedicarlos a las operaciones del hospital), 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 14 y 15 de la NICSP 43 a asignar la contraprestación del contrato a los tres componentes de arrendamiento y a los componentes que no lo son.

Varios proveedores proporcionan servicios de mantenimiento para un servidor, un ventilador médico y una máquina de tomografía computarizada 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 del servidor, un ventilador médico y una máquina de tomografía computarizada 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 máquina de tomo-

grafía computarizada está altamente especializada, y por consiguiente, otros proveedores no arriendan o proporcionan servicios de mantenimiento para máquinas de tomografía computarizada similares. No obstante, el arrendador proporciona servicios de mantenimiento por cuatro años a clientes que le compran máquinas de tomografía computarizada 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 máquina de tomografía computarizada. El pago variable está limitado hasta el 2 por ciento del costo de reposición de la máquina de tomografía computarizada. Por consiguiente, el arrendatario estima que el precio independiente de los servicios de mantenimiento para la máquina de tomografía computarizada sea de 56.000 u.m. más los importes variables. El arrendatario puede establecer precios independientes observables para los arrendamientos del servidor, la computadora de mesa y la máquina de tomografía computarizada 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 son:

u.m.	Servidor	Ventilador médico	Máquina de tomografía computarizada	Total
Arrendamiento	170,000	102,000	224,000	496,000
Sin arrendamiento				104,000
Total contraprestación fija				600,000

El arrendatario asigna toda la contraprestación variable al mantenimiento de la *máquina de tomografía computarizada* 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 NICSP 43, tratando la contraprestación asignada como los pagos por arrendamiento de cada componente de arrendamiento.

(a)En este Ejemplo Ilustrativo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Medición del arrendatario (véanse los párrafos 19 a 42 y GA35 a GA42)

EI5. 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.

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.

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. 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, reconocido de la forma siguiente.

Activos por derecho de uso

192.012 u.m.

Pasivos 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.

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

Año	Pasivos por arrendamiento				Activos 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	378.174	(50.000)	19.690	347.864	360.169	(40.019)	320.150
8	347.864	(50.000)	17.872	315.736	320.150	(40.019)	280.131
9	315.736	(50.000)	15.944	281.680	280.131	(40.019)	240.112
10	281.680	(50.000)	13.901	245.581	240.112	(40.019)	200.093
11	245.581	(55.000)	11.435	202.016	200.093	(40.019)	160.074

Año	Pasivos por arrendamiento				Activos 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.
12	202.016	(55.000)	8.821	155.837	160.074	(40.019)	120.055
13	155.837	(55.000)	6.050	106.887	120.055	(40.019)	80.036
14	106.887	(55.000)	3.113	55.000	80.036	(40.018)	40.018
15	55.000	(55.000)	-	-	40.018	(40.018)	-

Los pagos por arrendamiento variables (véanse los párrafos 28, 40, 43(b) y 44)

EI6. 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 Precios 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.

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 que es de 355.391 u.m.

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

Activos por derecho de uso	405.391 u.m.
Pasivos por arrendamiento	355.391 u.m.
Efectivo (pago por arrendamiento del 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 por intereses	33.928 u.m.
Pasivos por arrendamiento	33.928 u.m.
Cargo por depreciación	81.078 u.m. (405.391 u.m. ÷ 10 × 2 años)
Activos 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.

Pasivos 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.

El pago por el tercer año, ajustado por el Índice de Precios al Consumidor es de 54.000 u.m. (50.000 u.m. x 135 ÷ 125). 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.

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 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 reconocido de la forma siguiente.

Activos por derecho de uso	27.145 u.m.
Pasivos por arrendamiento	27.145 u.m.

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

Pasivos por arrendamiento	54.000 u.m.
Efectivo	54.000 u.m.

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.

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.

Activos por derecho de uso	405.391 u.m.
Pasivos por arrendamiento	355.391 u.m.
Efectivo (pago por arrendamiento del primer año)	50.000 u.m.

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.

El arrendatario incurre en un gasto adicional relacionado con el arrendamiento de 8.000 u.m. (800.000 u.m. x 1 por ciento), que el arrendatario reconoce en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el primer año del arrendamiento.

Modificaciones del arrendamiento (párrafos 45 a 47)

EI7. Los Ejemplos 15 a 19 ilustran los requerimientos de la NICSP 43 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. 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 préstamos 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. 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.

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 préstamos 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.

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).

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 (ahorro o desahorro) del periodo en la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6).

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 préstamos 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.

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	Pasivos por arrendamiento				Activos 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. 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 $368.004 \text{ u.m.} \div 5 \times 3 \text{ años}$).

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).

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. ($421.236 - 267.301 \text{ u.m.}$). El arrendatario reconoce la diferencia entre la disminución del pasivo por arrendamiento y la del activo por derecho de uso ($153.935 \text{ u.m.} - 147.202 \text{ u.m.} = 6.733 \text{ u.m.}$) como una ganancia en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en la fecha de vigencia de la modificación (al comienzo del Año 6).

Pasivos por arrendamiento	153.935 u.m.
Activos 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, que es de 4.870 ($267.301 \text{ u.m.} - 262.431 \text{ u.m.}$), como un ajuste al activo por derecho de uso.

Pasivos por arrendamiento	4.870 u.m.
Activos por derecho de uso	4.870 u.m.

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) como un ajuste al activo por derecho de uso.

Activos por derecho de uso	131.216 u.m.
Pasivos 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	Pasivos por arrendamiento				Activos 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	393.647	27.556	(150.000)	271.203	347.148	(115.716)	231.432
7	271.203	18.984	(150.000)	140.187	231.432	(115.716)	115.716
8	140.187	9.813	(150.000)	-	115.716	(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 préstamos 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.

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. 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.

Subarrendamientos (véase el párrafo GA59)

EI8. Los Ejemplos 20 y 21 ilustran la aplicación de los requerimientos de la NICSP 43 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 65 a 70 de la NICSP 43.

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 (ahorro o desahorro) del periodo; y
- (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.

Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio reconoce el ingreso financiero por el subarrendamiento y el gasto por intereses por el arrendamiento principal (Entidad A).

Ejemplo 21—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento operativo

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 arrendamiento principal, el arrendador intermedio subarrienda los 5.000 metros cuadrados, del espacio de oficina por dos años 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 operativo, habiendo considerado los requerimientos de los párrafos 65 a 70 de la NICSP 43.

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.

Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio:

- (a) reconoce un cargo por depreciación por el activo por derecho de uso y el interés por el pasivo por arrendamiento; y
- (b) reconoce el ingreso por arrendamiento procedente del subarrendamiento.

Información a revelar del arrendatario (párrafos 62, GA50 y GA51)

EI9. 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 62 y GA50 de la NICSP 43 sobre pagos por arrendamiento variables. El ejemplo sólo contiene información del periodo corriente. La NICSP 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: La ciudad XYZ (arrendatario) opera cuatro puntos de venta de artículos turísticos sobre la ciudad—A, B, C y D. El arrendatario tiene un alto volumen de arrendamientos de propiedad. La política del arrendatario es negociar condiciones de pago variables para los puntos de venta turísticos de nueva creación. 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 contratos de arrendamiento de propiedades dentro de la ciudad contienen condiciones de pago variables que están vinculadas a las ventas generadas por el punto de venta turístico. Las condiciones de pagos variables, cuando sea posible, en las tiendas recientemente establecidas para vincular los pagos por rentas a los flujos de efectivo del punto de venta turístico y minimiza los costos fijos. A continuación se resumen los pagos de alquileres fijos y variables por punto de venta turístico para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X0.

	Punto de venta turístico	Pagos fijos	Pagos variables	Total de pagos	Impacto anual estimado sobre la renta total del punto de venta turístico de un 1% de incremento en ventas
	No.	u.m.	u.m.	u.m.	%
A	4.522	3.854	120	3.974	0,03%
B	965	865	105	970	0,11%
C	124	26	163	189	0,86%
D	652	152	444	596	0,74%
	6.263	4.897	832	5.729	0,15%

Refiérase al comentario de la gerencia sobre la información presentada del punto de venta turístico sobre una base homogénea y la Nota X sobre información segmentada aplicando la NICSP 18 *Segmentos de Operación* relacionada con los puntos de venta turísticos A a D.

Ejemplo 22B: La ciudad XYZ (arrendatario) tiene un elevado volumen de arrendamientos de propiedades de puntos de venta turísticos que venden artículos turísticos sobre la ciudad. 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 contratos de arrendamiento de propiedades de la ciudad XYZ contienen condiciones de pago variables vinculadas al volumen de ventas de los puntos de venta turísticos arrendados. Estas condiciones se usan, cuando es posible, para concordar los pagos por arrendamiento con los puntos de venta turísticos que generan flujos de efectivo más altos. Para los puntos de venta turísticos 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.

	Puntos de venta turísticos	Pagos fijos	Pagos variables	Total de pagos
	No.	u.m.	u.m.	u.m.
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
	5.565	2.244	1.997	4.241

Un incremento del 1 por ciento en ventas en todos los puntos de venta turísticos de la entidad 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 todos los puntos de venta turísticos de la entidad se esperaría que incrementase los pagos por arrendamiento totales en aproximadamente un 2,6 a 2,8 por ciento.

Arrendatario con un alto volumen de arrendamientos con un amplio rango de condiciones de pago diferentes

Ejemplo 22C: La ciudad XYZ (arrendatario) tiene un elevado volumen de arrendamientos de propiedades de puntos de venta turísticos que venden artículos turísticos sobre la ciudad. 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 de la ciudad 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 los puntos de venta turísticos recientemente establecidos o por razones de control del margen y flexibilidad operativa. Las condiciones de pagos por arrendamiento variables varían ampliamente entre las tiendas de la ciudad:

- (a) la mayoría de las condiciones de pagos variables se basan en un rango de porcentajes de ventas de los puntos de venta turísticos;
- (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 los puntos de venta turísticos con ventas mayores. Esto facilita la gestión de los márgenes en los puntos de venta turísticos de la ciudad.

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

- EI10. 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 62 y GA51 de la NICSP 43 sobre opciones de ampliación y de terminación. El ejemplo sólo contiene información del periodo corriente. La NICSP 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 de toda la entidad económica. 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 toda la entidad económica.

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.

Arrendatario con un alto volumen de arrendamientos con algunas condiciones y opciones congruentes

Ejemplo 23B: La ciudad XYZ (arrendatario) tiene un elevado volumen de arrendamientos de propiedad que contienen opciones de rescisión sin penalización que son ejercitables a elección del arrendatario. La política de la ciudad 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 presentar esta información sobre la base de la misma operación para la que se revela la información por segmentos aplicando la NICSP 18 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 en la ciudad contienen opciones de terminación. Estas opciones se usan para limitar el periodo en el que la ciudad se compromete a contratos de arrendamiento individuales y para maximizar la flexibilidad operativa en términos de apertura y cierre de oficinas individuales. Para la mayoría de las oficinas, 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.

Segmento	Pasivos por arrendamiento reconocidos (descontados)	Pagos por arrendamiento futuros potenciales no incluidos en los pasivos por arrendamiento (sin descontar)		
		Pagaderos durante 20X1–20X5	Pagaderos durante 20X6–20X0	Total
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Operación A	569	71	94	165
Operación B	2.455	968	594	1.562
Operación C	269	99	55	154
Operación D	1.002	230	180	410
Operación E	914	181	321	502
	5.209	1.549	1.244	2.793

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

Segmento	Opción de terminación ejercitable durante 20X0	Opción de terminación no ejercida	Opción de terminación ejercida
----------	--	-----------------------------------	--------------------------------

		No. de arrendamientos		No. de arrendamientos		No. de arrendamientos
Operación A		33		30		3
Operación B		86		69		17
Operación C		19		18		1
Operación D		30		5		25
Operación E		66		40		26
		234		162		72

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 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 en la ciudad 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	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.	%
Operación A	569	799	52%
Operación B	2.455	269	69%
Operación C	269	99	75%

Operación D	1.002	111	41%
Operación E	914	312	76%
	5.209	1.590	67%

Transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafos 97 a 102)

EI11. El ejemplo 24 ilustra la aplicación de los requerimientos de los párrafos 97 a 102 de la NICSP 43 para un arrendatario-vendedor y un arrendador-comprador.

Ejemplo 24—Transacción de venta con arrendamiento posterior

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. pagaderos 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. 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.

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 a la medida del 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.

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.

Arrendatario-vendedor

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. Esto está calculado como 1.000.000 (el importe en libros del edificio) - 1.800.000 u.m. (el valor razonable del edificio) \times 1.259.200 u.m. (los pagos por arrendamiento descontados para el activo por derecho de uso por 18 años).

El Arrendatario-vendedor reconoce solo el importe de la ganancia que se relaciona con los derechos transferidos al Arrendador-comprador 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:

- 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
- 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.

Activos por derecho de uso	699.555 u.m.	
Edificio		1.000.000 u.m.
Pasivo financiero		1.459.200 u.m.
Ganancia sobre los derechos transferidos		240.355 u.m.

Arrendador-comprador

En la fecha de comienzo, el Arrendador-comprador contabiliza la transacción 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.

Comparación con la NIIF 16

La NICSP 43, *Arrendamientos* se basa principalmente en la NIIF 16 (2016) *Arrendamientos*, incluidas las modificaciones hasta marzo de 2021.

Las principales diferencias entre la NICSP 43 y la NIIF 16 son las siguientes:

La NICSP 43 utiliza una terminología diferente de la NIIF 16. Por ejemplo, la NICSP 43 utiliza los términos "operación", "resultados (ahorro o desahorro) acumulados" y "segmento", mientras que la NIIF 16 utiliza los términos "unidad de negocio", "beneficios no distribuidos" y "segmento de negocio", respectivamente.

La NICSP 43 hace referencia tanto a los "beneficios económicos" como al "potencial de servicio", cuando procede, en la sección sobre la identificación de un arrendamiento, mientras que la NIIF 16 solo hace referencia a los "beneficios económicos".

La NICSP 43 no incluye requerimientos específicos para los arrendadores fabricantes o distribuidores, mientras que la NIIF 16 sí lo hace.

Comparación con las EFG

Al desarrollar la NICSP 43, *Arrendamientos*, el IPSASB consideró las guías de información de las Estadísticas Financieras del Gobierno (EFG).

Las diferencias y similitudes clave con las EFG son las siguientes:

- La NICSP 43 aplica un modelo de derecho de uso para los arrendatarios y un modelo de riesgos y beneficios a los arrendadores, mientras que las EFG aplican un modelo de riesgos y beneficios tanto a los arrendatarios como a los arrendadores.
- Según la NICSP 43, los arrendadores clasifican los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos y los arrendatarios no clasifican los arrendamientos como arrendamientos financieros u operativos. Según las EFG, los arrendamientos se clasifican como arrendamiento financiero, arrendamiento operativo o arrendamiento de recursos.
- Según la NICSP 43, los arrendatarios reconocen un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento. Según las EFG, un activo subyacente y un préstamo se reconocen en un arrendamiento financiero y los pagos de arrendamientos de operaciones se reconocen como uso de bienes y servicios.
- La NICSP 43 establece una exención opcional de reconocimiento para los arrendatarios en los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos en los que el activo subyacente es de escaso valor. Las normas EFG no prevén tal exención de reconocimiento.