

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 20: Arrendamientos

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



Módulo 20: Arrendamientos

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos para la contabilización e información financiera de los arrendamientos de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El 1 de marzo de 20X1, la PYME A celebró, como arrendatario, un arrendamiento para adquirir un vehículo motorizado. El valor razonable (precio de venta) del automóvil es de 23.010 u.m. y la PYME A incurrió en 990 u.m. de gastos legales relacionados con el contrato.

El plazo del arrendamiento es de 36 meses y la tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 0,75 por ciento mensual.

Al final del plazo del arrendamiento, la propiedad del vehículo motorizado se transfiere automáticamente al arrendatario. Al momento de celebrar el arrendamiento, era bastante factible que la PYME A adquiriera el vehículo motorizado al finalizar el plazo del arrendamiento.

El cronograma de arrendamiento anexo al acuerdo de arrendamiento se detalla en el Apéndice.

La vida útil del vehículo motorizado es de cuatro años, con un valor residual de cero. La PYME A deprecia los vehículos motorizados de forma lineal.

Elabore un extracto que muestre de qué manera el arrendamiento podría presentarse en los estados financieros de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.

Módulo 20: Arrendamientos

Apéndice al caso práctico 1

Cronograma de arrendamiento

<i>Periodo</i>	<i>Fecha</i>	<i>Pagos por intereses u.m.</i>	<i>Pago de principal u.m.</i>	<i>Pago total u.m.</i>	<i>Saldo a pagar u.m.</i>
0	01-mar-X1	–	–	–	24.000,00
1	31-mar-X1	180,00	583,19	763,19	23.416,81
2	30-abr-X1	175,63	587,57	763,19	22.829,24
3	31-may-X1	171,22	591,97	763,19	22.237,26
4	30-jun-X1	166,78	596,41	763,19	21.640,85
5	31-jul-X1	162,31	600,89	763,19	21.039,96
6	31-ago-X1	157,80	605,39	763,19	20.434,57
7	30-sep-X1	153,26	609,93	763,19	19.824,64
8	31-oct-X1	148,68	614,51	763,19	19.210,13
9	30-nov-X1	144,08	619,12	763,19	18.591,01
10	31-dic-X1	139,43	623,76	763,19	17.967,25
11	31-ene-X2	134,75	628,44	763,19	17.338,81
12	28-feb-X2	130,04	633,15	763,19	16.705,66
13	31-mar-X2	125,29	637,90	763,19	16.067,75
14	30-abr-X2	120,51	642,69	763,19	15.425,07
15	31-may-X2	115,69	647,51	763,19	14.777,56
16	30-jun-X2	110,83	652,36	763,19	14.125,20
17	31-jul-X2	105,94	657,25	763,19	13.467,95
18	31-ago-X2	101,01	662,18	763,19	12.805,76
19	30-sep-X2	96,04	667,15	763,19	12.138,61
20	31-oct-X2	91,04	672,15	763,19	11.466,46
21	30-nov-X2	86,00	677,20	763,19	10.789,26
22	31-dic-X2	80,92	682,27	763,19	10.106,99
23	31-ene-X3	75,80	687,39	763,19	9.419,60
24	28-feb-X3	70,65	692,55	763,19	8.727,05
25	31-mar-X3	65,45	697,74	763,19	8.029,31
26	30-abr-X3	60,22	702,97	763,19	7.326,34
27	31-may-X3	54,95	708,25	763,19	6.618,09
28	30-jun-X3	49,64	713,56	763,19	5.904,53
29	31-jul-X3	44,28	718,91	763,19	5.185,62
30	31-ago-X3	38,89	724,30	763,19	4.461,32
31	30-sep-X3	33,46	729,73	763,19	3.731,59
32	31-oct-X3	27,99	735,21	763,19	2.996,38
33	30-nov-X3	22,47	740,72	763,19	2.255,66
34	31-dic-X3	16,92	746,28	763,19	1.509,39
35	31-ene-X4	11,32	751,87	763,19	757,51
36	28-feb-X4	5,68	757,51	763,19	0,00

Módulo 20: Arrendamientos

Respuesta al caso práctico 1

[Extracto del] Estado de situación financiera de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
ACTIVOS			
Activos no corrientes			
Propiedades, planta y equipo	8	13.000 u.m. (a)	19.000 u.m. (b)
...			
PATRIMONIO Y PASIVOS			
Pasivos no corrientes			
Préstamos a largo plazo	12	1.509 u.m. (c)	10.107 u.m. (d)
...			
Pasivos corrientes			
Parte corriente de préstamos a largo plazo	12	8.598 u.m. (e)	7.860 u.m. (f)
...			

[Extracto del] Estado del resultado integral de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
...			
Costos financieros		(1.298) (g)	(1.599) (h)
...			

[Extracto del] Estado de flujos de efectivo de la PYME A al 31 de diciembre de 20X2

	Nota	20X2	20X1
Flujos de efectivo por actividades de operación			
Intereses pagados		(1.298) (i)	(1.599) (j)
...			
Flujos de efectivo por actividades de financiación			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		(7.860) (k)	(6.033) (l)
...			

Módulo 20: Arrendamientos

[Extracto de las] Notas de la PYME A para el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X2

Nota 1: Políticas contables

Arrendamientos

En su inicio, el arrendamiento se clasifica como operativo o financiero. Los arrendamientos financieros transfieren, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas de la propiedad. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

Al comienzo del plazo de arrendamiento, los derechos de uso según arrendamientos financieros se reconocen como partidas de propiedades, planta y equipo al valor razonable al inicio del arrendamiento. Se reconoce un pasivo correspondiente por las obligaciones bajo un arrendamiento financiero para realizar pagos del arrendamiento a favor del arrendador.

Cada uno de los pagos mínimos por el arrendamiento se divide en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente. La carga financiera se distribuye de manera que se genere una tasa de interés periódica constante sobre el saldo restante del pasivo. Las cuotas contingentes se reconocen como gastos en la determinación de resultados del periodo en el que se incurrieron.

Propiedades, planta y equipo

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Los vehículos motorizados se deprecian a la tasa del 25 por ciento anual.

Nota 8: Propiedades, planta y equipo

<i>Equipo de Transporte</i>	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 de enero		
Costo	24.000	–
Depreciación acumulada	(5.000)	–
Importe en libros	<u>19.000</u>	<u>–</u>
Adiciones	-	24.000 (m)
Depreciación	(6.000) (n)	(5.000) (o)
31 de diciembre	<u>13.000</u>	<u>19.000</u>
Analizado de la siguiente forma:		
Costo	24.000	24.000
Depreciación acumulada	(11.000) (p)	(5.000)
Importe en libros	<u>13.000</u>	<u>19.000</u>

Módulo 20: Arrendamientos

Nota 12 Préstamos a largo plazo

<i>Obligación por el arrendamiento financiero</i>	20X2	20X1
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Futuros pagos por arrendamiento		
en 12 meses	9.158 (q)	9.158 (q)
entre uno y cinco años	1.526 (r)	10.685 (s)
más de cinco años	–	–
Total	10.684	19.842
Costos financieros futuros	(577) (t)	(1.875) (u)
Pasivo de arrendamiento	10.107	17.967
Analizado de la siguiente forma:		
Parte corriente	8.598 (e)	7.860 (f)
Parte a largo plazo	1.509 (c)	10.107 (d)
Pasivo de arrendamiento total	10.107	17.967

Los pasivos del arrendamiento están garantizados con la maquinaria relacionada (véase la nota 8).

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) $23.010 \text{ u.m. de valor razonable} + 990 \text{ u.m. de costos directos iniciales} = 24.000 \text{ u.m. de costo del vehículo motorizado}$. $24.000 \text{ u.m.} \div 48 \text{ meses de vida útil} = 500 \text{ u.m. de depreciación mensual}$. $500 \text{ u.m.} \times 22 \text{ meses (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X2)} = 11.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada}$. $24.000 \text{ u.m. de costo menos } 11.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada} = 13.000 \text{ u.m. de importe en libros}$.
- (b) $23.010 \text{ u.m. de valor razonable} + 990 \text{ u.m. de costos directos iniciales} = 24.000 \text{ u.m. de costo del vehículo motorizado}$. $24.000 \text{ u.m.} \div 48 \text{ meses de vida útil} = 500 \text{ u.m. de depreciación mensual}$. $500 \text{ u.m.} \times 10 \text{ meses (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X1)} = 5.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada en 20X8}$. $24.000 \text{ u.m. de costo menos } 5.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada} = 19.000 \text{ u.m. de importe en libros}$.
- (c) Capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X3 (es decir, 1.509,39 u.m. del Apéndice).
- (d) Capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X2 (es decir, 10.106,99 u.m. del Apéndice).
- (e) $10.106,99 \text{ u.m. de capital el 31 de diciembre de 20X1 menos } 1.509,39 \text{ u.m. de capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X2 (véase el Apéndice)}$.
- (f) $17.967,25 \text{ u.m. de capital el 31 de diciembre de 20X1 menos } 10.106,99 \text{ u.m. de capital reembolsable después del 31 de diciembre de 20X2 (véase el Apéndice)}$.
- (g) $134,75 \text{ u.m. (véase la columna de interés del Apéndice)} + 130,04 \text{ u.m.} + 125,29 \text{ u.m.} + 120,51 \text{ u.m.} + 115,69 \text{ u.m.} + 110,83 \text{ u.m.} + 105,94 \text{ u.m.} + 101,01 \text{ u.m.} + 96,04 \text{ u.m.} + 91,04 \text{ u.m.} + 86,00 \text{ u.m.} + 80,92 \text{ u.m.} = 1.298,06 \text{ u.m.}$
- (h) $180,00 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 175,63 \text{ u.m.} + 171,22 \text{ u.m.} + 166,78 \text{ u.m.} + 162,31 \text{ u.m.} + 157,80 \text{ u.m.} + 153,26 \text{ u.m.} + 148,68 \text{ u.m.} + 144,08 \text{ u.m.} + 139,43 \text{ u.m.} = 1.599 \text{ u.m.}$
- (i) $134,75 \text{ u.m. (véase la columna de interés del Apéndice)} + 130,04 \text{ u.m.} + 125,29 \text{ u.m.} + 120,51 \text{ u.m.} + 115,69 \text{ u.m.} + 110,83 \text{ u.m.} + 105,94 \text{ u.m.} + 101,01 \text{ u.m.} + 96,04 \text{ u.m.} + 91,04 \text{ u.m.} + 86,00 \text{ u.m.} + 80,92 \text{ u.m.} = 1.298,06 \text{ u.m.}$

Módulo 20: Arrendamientos

- (i) $180,00 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 175,63 \text{ u.m.} + 171,22 \text{ u.m.} + 166,78 \text{ u.m.} + 162,31 \text{ u.m.} + 157,80 \text{ u.m.} + 153,26 \text{ u.m.} + 148,68 \text{ u.m.} + 144,08 \text{ u.m.} + 139,43 \text{ u.m.} = 1.599 \text{ u.m.}$
- (k) $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 12 \text{ meses (de enero a diciembre de 20X2)} = 9.158,28 \text{ u.m.}$
 $9.158,28 \text{ u.m. menos } 1.298,06 \text{ u.m. de interés (véase (i) arriba)} = 7.860,22 \text{ u.m. de reembolsos de capital.}$
- (l) $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 10 \text{ meses (de marzo a diciembre de 20X1)} = 7.631,90 \text{ u.m.}$
 $7.631,90 \text{ u.m. menos } 1.599 \text{ u.m. de interés (véase (i) arriba)} = 6.032,90 \text{ u.m. de reembolsos de capital.}$
- (m) $23.010 \text{ u.m. de valor razonable} + 990 \text{ u.m. de costos directos iniciales} = 24.000 \text{ u.m. de costo del vehículo motorizado.}$
- (n) $500 \text{ u.m.} \times 12 \text{ meses (es decir, de enero a diciembre de 20X2)} = 6.000 \text{ u.m. de gasto de depreciación.}$
- (o) $500 \text{ u.m.} \times 10 \text{ meses (es decir, de marzo a diciembre de 20X1)} = 5.000 \text{ u.m. de gasto de depreciación.}$
- (p) $500 \text{ u.m.} \times 22 \text{ meses (es decir, de marzo de 20X1 a diciembre de 20X2)} = 11.000 \text{ u.m. de depreciación acumulada.}$
- (q) $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 12 \text{ meses (de enero a diciembre)} = 9.158,28 \text{ u.m.}$
- (r) $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 2 \text{ meses (enero y febrero de 20X3)} = 1.526,38 \text{ u.m.}$
- (s) $763,19 \text{ u.m. de pagos por arrendamiento} \times 14 \text{ meses (de enero de 20X2 a febrero de 20X3)} = 10.684,66 \text{ u.m.}$
- (t) $75,80 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 70,65 \text{ u.m.} + 65,45 \text{ u.m.} + 60,22 \text{ u.m.} + 54,95 \text{ u.m.} + 49,64 \text{ u.m.} + 44,28 \text{ u.m.} + 38,89 \text{ u.m.} + 33,46 \text{ u.m.} + 27,99 \text{ u.m.} + 22,47 \text{ u.m.} + 16,92 \text{ u.m.} + 11,32 \text{ u.m.} + 5,68 \text{ u.m.} = 577,72 \text{ u.m.}$
- (u) $134,75 \text{ u.m. (véase la columna de interés en el Apéndice)} + 130,04 \text{ u.m.} + 125,29 \text{ u.m.} + 120,51 \text{ u.m.} + 115,69 \text{ u.m.} + 110,83 \text{ u.m.} + 105,94 \text{ u.m.} + 101,01 \text{ u.m.} + 96,04 \text{ u.m.} + 91,04 \text{ u.m.} + 86,00 \text{ u.m.} + 80,92 \text{ u.m.} + 75,80 \text{ u.m.} + 70,65 \text{ u.m.} + 65,45 \text{ u.m.} + 60,22 \text{ u.m.} + 54,95 \text{ u.m.} + 49,64 \text{ u.m.} + 44,28 \text{ u.m.} + 38,89 \text{ u.m.} + 33,46 \text{ u.m.} + 27,99 \text{ u.m.} + 22,47 \text{ u.m.} + 16,92 \text{ u.m.} + 11,32 \text{ u.m.} + 5,68 \text{ u.m.} = 1.875,78 \text{ u.m.}$

Módulo 20: Arrendamientos

Caso práctico 2

En 20X1, la PYME B celebró, como arrendatario, los siguientes acuerdos de arrendamiento:

Arrendamiento 1

El 1 de enero de 20X1, la PYME celebró un acuerdo para venderle un edificio de fábrica a un banco y luego arrendárselo por un periodo de 30 años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

- Precio de venta = 500.000 u.m.
- Importe en libros = 150.000 u.m.
- Valor razonable = 500.000 u.m.
- Vida económica restante = 30 años.
- La PYME B planea usar el activo durante toda su vida económica.
- Valor residual = cero.
- Pagos por arrendamiento = 44.414 u.m. por año (pagaderos al final de cada periodo, el 31 de diciembre de cada año).
- Tasa de interés implícita en el arrendamiento = 8 por ciento anual.

Arrendamiento 2

El 1 de enero de 20X1, la PYME B celebró un arrendamiento para adquirir una máquina. En ese momento, los hechos principales sobre la máquina y el arrendamiento eran:

- Valor razonable = 100.000 u.m.
- Vida económica = diez años.
- La PYME B planea usar el activo durante toda su vida económica.
- Valor residual = cero.
- Plazo inicial del arrendamiento = cinco años.
- El arrendatario tiene la opción de renovar el arrendamiento por otros cinco años.
- Pagos por arrendamiento; plazo inicial = 23.190 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).
- Pagos por arrendamiento; periodo de renovación = 1 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).
- Tasa de interés implícita en el arrendamiento = 8 por ciento anual.

Arrendamiento 3

El 1 de enero de 20X1, la PYME B celebró un acuerdo de arrendamiento para el uso de un edificio de administración durante un periodo de nueve años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

- Valor razonable = 250.000 u.m.
- Vida económica restante = 50 años.
- Pagos por arrendamiento 20X1 a 20X5 = cero.
- Pagos por arrendamiento 20X6 a 20X9 = 59.000 u.m. por año (pagaderos por anticipado el 1 de enero de cada año).

Arrendamiento 4

El 30 de junio de 20X1, la PYME B celebró un acuerdo para venderle el edificio ocupado por su personal de ventas a un banco y luego arrendárselo por un periodo de dos años. En ese momento, los hechos principales sobre el edificio y el arrendamiento eran:

- Precio de venta = 50.000 u.m.
- Importe en libros = 45.000 u.m.
- Valor razonable = 50.000 u.m.
- Vida económica restante = cinco años.
- Pagos por arrendamiento = 12.700 u.m. por año (pagaderos al final de cada periodo, el 1 de julio de cada año).

Elabore asientos contables para registrar los arrendamientos en los libros contables de la PYME B para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

Módulo 20: Arrendamientos

Respuesta al caso práctico 2

Arrendamiento 1

1 de enero de 20X1

Dr	Efectivo	500.000 u.m.	
	Cr Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		150.000 u.m.
	Cr Ganancia diferida		350.000 u.m.

Para reconocer la venta del edificio de fábrica.

Dr	Propiedades, Planta y Equipo (edificio arrendado)	500.000 u.m.	
	Cr Pasivo de arrendamiento financiero		500.000 u.m.

Para reconocer el arrendamiento financiero.

31 de diciembre de 20X1

Dr	Resultados (costo financiero)	40.000 u.m. ^(a)	
Dr	Pasivo de arrendamiento financiero	4.414 u.m.	
	Cr Efectivo		44.414 u.m.

Para distribuir los pagos mínimos por el arrendamiento en dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1 y la reducción del pasivo pendiente el 31 de diciembre de 20X1.

Dr	Resultados; gasto de depreciación (salvo que se reconozca como parte del costo de un activo)	16.667 u.m. ^(b)	
	Cr Propiedades, Planta y Equipo (edificio arrendado)		16.667 u.m.

Para reconocer la depreciación del edificio de fábrica arrendado para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

Dr	Ganancia diferida y amortizada	11.667 u.m. ^(c)	
	Cr Resultados (ganancia diferida y amortizada)		11.667 u.m.

Para reconocer la amortización de la ganancia diferida para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

Arrendamiento 2

1 de enero de 20X1

Dr	Propiedades, Planta y Equipo (máquina arrendada)	100.000 u.m.	
	Cr Pasivo de arrendamiento financiero		100.000 u.m.

Para reconocer el arrendamiento financiero.

Dr	Pasivo de arrendamiento financiero	23.190 u.m.	
	Cr Efectivo		23.190 u.m.

Para reconocer el pago mínimo por arrendamiento.

Módulo 20: Arrendamientos

31 de diciembre de 20X1

Dr	Resultados (costo financiero)	6.145 u.m. ^(d)	
	Cr Pasivo de arrendamiento financiero		6.145 u.m.

Para reconocer la carga financiera para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

Dr	Resultados; gasto de depreciación (salvo que se reconozca como parte del costo de un activo)	10.000 u.m. ^(e)	
	Cr Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		10.000

Para reconocer la depreciación de la máquina arrendada para el periodo que finalizó el 31 de diciembre de 20X1.

Arrendamiento 3

31 de diciembre de 20X1

Dr	Resultados (gastos por arrendamiento operativo)	26.222 u.m. ^(f)	
	Cr Pasivo (gasto por arrendamiento operativo acumulado)		26.222 u.m.

Para reconocer la acumulación del gasto por arrendamiento operativo por el uso del edificio de administración arrendado.

Arrendamiento 4

30 de junio de 20X1

Dr	Efectivo	50.000 u.m.	
	Cr Propiedades, Planta y Equipo (edificio)		45.000 u.m.
	Cr Resultados (ganancias obtenidas por la disposición del edificio)		5.000 u.m.

Para reconocer la venta del edificio.

31 de diciembre de 20X1

Dr	Resultados (gastos por arrendamiento operativo)	6.350 u.m. ^(g)	
	Cr Efectivo		6.350 u.m.

Para reconocer la acumulación del gasto por arrendamiento operativo por el uso del edificio arrendado.

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) $500.000 \text{ u.m.} \times 8\% = 40.000 \text{ u.m.}$
- (b) $500.000 \text{ u.m.} \div 30 \text{ años} = 16.667 \text{ u.m.}$
- (c) $350.000 \text{ u.m. de ganancia diferida} \div 30 \text{ años} = 11.667 \text{ u.m.}$
- (d) $(100.000 \text{ u.m. en el reconocimiento inicial, menos } 23.190 \text{ u.m. pagadas el 1 de enero de } 20X1) \times 8\% = 6.145 \text{ u.m.}$
- (e) $100.000 \text{ u.m.} \div 10 \text{ años} = 10.000 \text{ u.m.}$ La vida útil de la máquina es de diez años porque es bastante factible que el arrendatario renueve el arrendamiento al final del plazo inicial del arrendamiento.
- (f) $59.000 \text{ u.m.} \times 4 \text{ años} = 236.000 \text{ u.m.} \div 9 \text{ años de plazo del arrendamiento} = 26.222 \text{ u.m. de gastos anuales por arrendamiento operativo.}$
- (g) $12.700 \text{ u.m.} \times 6 \div 12 \text{ meses} = 6.350 \text{ u.m.}$