

Reconocimiento y presentación de la NIF D5 en los diferentes anexos del SIPRED

Integrante de la Comisión Representativa ante AGAFF del IMCP

La norma de Arrendamientos (NIF D5 / IFRS 16 / ASC 842) trajo un cambio trascendental en la forma en que se contabilizan los arrendamientos con vigencia superior a un año (considerando que por aquellos con una vigencia menor o un monto no significativo se puede aplicar la solución práctica de reconocer su efecto directamente en los costos y gastos del ejercicio correspondiente).

Derivado de la entrada en vigor y adopción de esta norma ahora nos vemos en la necesidad de reconocer las siguientes partidas

- Activo por derecho de uso (ADU)
- Amortización acumulada del activo por derecho de uso (AADU)
- Pasivo por arrendamiento (dividido en corto y largo plazo según la fecha de exigibilidad de los pagos correspondientes a valor presente)
- Gasto por amortización del ADU
- Intereses generados en el arrendamiento de bienes

Es un hecho que para aquellos bienes bajo un contrato de arrendamiento puro uno de los principales cambios a nivel operativo, y que no empata con el tratamiento fiscal, es la forma real de contabilizar dichos efectos. Y en este sentido las reglas establecidas en la NIF D5 nos dicen el qué, pero no el cómo, considerando que esto puede variar dependiendo de las necesidades de cada negocio y de los sistemas o herramientas de registro que utilizan.

En una explicación muy simplista de los efectos, en ADU se reconoce inicialmente como contrapartida del pasivo generado, en un segundo momento, la amortización en el periodo del arrendamiento se reconoce con cargo al resultado del ejercicio, para lo cual usualmente se requirió aperturar una cuenta o subcuenta en las líneas de gastos/depreciación o amortización; hasta aquí la cosa va sencilla, pues la mecánica es igual a la que seguimos en el caso de otros componentes del activo fijo.

La cosa se complica cuando hablamos del pago de las rentas y su aplicación al pasivo e intereses, aquí es donde realmente nos pusimos creativos en el manejo considerando que esto genera distintas aristas en la información y los usuarios de la misma.

En términos generales, la norma nos pide aplicar la parte correspondiente al capital que se amortiza en cada pago de acuerdo con la tabla de pagos con base en la que se evaluó el valor presente de las rentas contratadas y, en consecuencia, contabilizar el interés correspondiente, algo para lo cual no se necesitan más de dos dedos de frente.

El problema se presenta cuando consideramos que a nivel de la operación la orden de compra generada es por el monto de las rentas y no se indica cuanto corresponde a capital e intereses en cada una, sino que se

contempla, en la generalidad de los casos, el importe que mes a mes se deberá pagar al proveedor correspondiente.

Por otro lado, existe la obligación de informar al SAT las Operaciones con Terceros para efectos del IVA, razón por la cual se debe tener el control del importe pagado por concepto de renta y que dicha información se corresponda con los CFDI recibidos, y por consiguiente, con la información proporcionada por el proveedor, a riesgo de que en caso contrario y derivado de una compulsión, debamos acudir a una bola de cristal tratando de explicar la diferencia al SAT o en el mejor de los casos al auditor que emitirá su opinión sobre nuestra información financiera y fiscal (de ser aplicable).

Para ello, las compañías han diseñado diversas soluciones, aquí un par de ellas:

- a. Seguir al pie de la letra los requerimientos de la NIF y contabilizar los pagos de acuerdo con las tablas de amortización correspondientes, llevando controles separados para preparar la información que enviarán al fisco.
- b. Continuar con la contabilidad tradicional o al menos la que llevaban hasta antes de la entrada de la norma y contabilizar ya sea como ajustes de cierre o en cuentas complementarias los efectos derivados de la aplicación de la norma, es decir, reversar el importe de las rentas pagadas con un crédito a resultados (el cual bajo ninguna circunstancia representa un ingreso) con cargo al pasivo y al gasto por intereses correspondiente.

Cualquiera de estos dos caminos representa una tercera complicación a la hora de preparar el reporte sobre el resultado fiscal del ejercicio, o para ser más claros la conciliación del resultado contable al fiscal.

- a. En el primer camino, y siempre como conciliación de las deducciones, se deberían eliminar como partidas contables no fiscales la amortización del ADU y los intereses e incluir los pagos efectivamente realizados por concepto de arrendamiento como partidas fiscales,
- b. En el segundo camino, se eliminaría el crédito generado para cancelar los pagos de arrendamiento previamente contabilizados y la cuenta de intereses correspondiente.

Hasta este punto el lector ha de comprender y conceder que si $4 = 2 + 2 = 3 + 1 = 7 - 3 = 2 \times 2$ y a un sinnúmero de factores, la forma de registro no define necesariamente el resultado obtenido, ni hace que la presentación sea incorrecta si se siguen las reglas adecuadas; la premisa a tener en mente es que la información debe ser útil al usuario de la información y accesible para el preparador de la misma.

En este orden de ideas analicemos pues la presentación de los diferentes anexos relacionados con ingresos, gastos y conciliaciones entre los efectos contables y fiscales del SIPRED, concediendo que a) las cifras son razonablemente correctas, b) la entidad siguió un camino alternativo para el registro de los efectos de la NIF D-5, c) los posibles errores, incorrecciones y desviaciones en la presentación de la información fueron

previamente auditadas y resueltas por la entidad y, c) solo centraremos en análisis en los efectos de presentación y explicaciones necesarias en el SIPRED de un ente que dictamina sus estados financieros para efectos fiscales.

Estas serían las cuentas de resultados registradas por la entidad que optó por el camino de incluir cuentas complementarias para registrar los efectos de la NIF D5

Cuenta	Concepto	Importe	Subtotal
P105510002	Depreciación - otros activos arrendados IFRS 16	8,518,547.01	8,518,547.01
N106010001	Renta de edificio-tercero	8,833,384.13	
N106020001	Arrendamiento de plantas y maquinaria - tercero	6,941,970.77	
N106500001	Otras rentas y arrendamientos - tercero	1,240,036.00	
N106500002	Otras rentas y arrendamientos - tercero	6,059,506.19	23,074,897.09
N106500005	IFRS 16 Reversión - Otras rentas y arrendamientos	(11,458,173.96)	(11,458,173.96)
R502020002	Intereses en arrendamiento financiero IFRS16	3,741,229.49	3,741,229.49
R301070001	Ganancias en el intercambio en operación financiera-IFRS16	(18,915.67)	
R801070001	Pérdidas en operaciones de intercambio y otras-IFRS16	(72,723.77)	(91,639.44)
		23,784,860.19	

		INDICE		
	CONCEPTO	Correcta	Alternativa	Errónea
	1.- ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	ACTIVO FIJO	ACTIVOS INTANGIBLES	OTROS ACTIVOS
INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO EN ARRENDAMIENTO	ACTIVO POR DERECHO DE USO DE BIENES ARRENDADOS	01010062000100	01010084000100	01010091000100
DEPRECIACIONES / AMORTIZACIONES ACUMULADAS	DEPRECIACION ACUMULADA DE ACTIVO POR DERECHO DE USO DE BIENES ARRENDADOS	01010069000100	01010082000000	01010091000200

INDICE	CONCEPTO			
	7.- ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS	Correcta	Alternativa	Errónea
01070033000000	TOTAL DE ARRENDAMIENTOS.	11,616,723	23,074,897	23,074,897
01070034000000	DEPRECIACIONES.	8,518,574		
01070036000000	AMORTIZACIONES.		8,518,574	
01070088000200	EFEECTO NIF D5		-11,458,174	-2,939,627
Total en gastos		20,135,270	20,135,270	20,135,270

En la forma correcta presentamos los efectos de acuerdo con NIF D-5; sin embargo, para efectos fiscales se debe tener presente que no hay CFDIs que empaten con esta información, por lo que consideramos que es mejor la presentación alternativa.

Un punto importante para tener en mente es alinear el concepto de depreciación o amortización con la presentación que se haya seleccionado en el Anexo I. Estado de Situación Financiera.

En la forma alternativa presentamos el importe real de las rentas pagadas y descontamos la parte de los pagos que se dividen como aplicación al pasivo e intereses, esta presentación ayuda en la conciliación de efectos fiscales que veremos más adelante.

La presentación errónea solo presenta netos los efectos de amortización del ADU y la reducción de los pagos efectuados por arrendamientos que se contabilizan de conformidad con la NIF D-5, pero trastoca completamente la naturaleza de las partidas y genera diferencia con otros anexos; por ejemplo, con el estado de flujo de efectivo ya que no se mostraría la amortización del ADU.

Lo que sería incorrecto a todas luces y por eso ni siquiera se muestra como alternativa, sería presentar los efectos de la cancelación de los pagos relacionados con arrendamientos que se reconocen de acuerdo con la NIF D-5 como un ingreso ya que esa no es su naturaleza.

INDICE	CONCEPTO			
	8.- ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DEL RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO	Correcta	Alternativa	Errónea
	INTERESES A CARGO			
01080021000000	TOTAL DE INTERESES A CARGO.	-3,741,229		
	RESULTADO CAMBIARIO			
01080039000000	UTILIDAD CAMBIARIA.	91,639		
	OTROS A FAVOR			
01080059000100	EFFECTO CAMBIARIO NIF D5		91,639	
	OTROS A CARGO			
01080064000100	INTERESES POR ARRENDAMIENTO - NIF D5		-3,741,229	-3,649,590
	TOTAL CIF	-3,649,590	-3,649,590	-3,649,590

Para efectos prácticos no se presenta la clasificación entre nacionales y extranjeros o por el tipo de entidad; sin embargo, debe considerarse que sería a una persona física o moral nacional o extranjera. Dado que no hay CFDIs que empate con esta información consideramos que es mejor la presentación alternativa.

En la forma correcta presentamos los efectos de acuerdo con NIF D-5.

En la forma alternativa se segregan los efectos generados exclusivamente como resultado de las reglas de valuación contables de acuerdo con la NIF D-5 del resto de las transacciones de intereses y fluctuación cambiaria generadas por transacciones comerciales, y hay concordancia con el papel de trabajo correspondiente en caso de una revisión o aclaración al SAT.

En la forma errónea se presentan netos los efectos sin indicar la naturaleza de la partida.

INDICE	CONCEPTO			
	11.- CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Correcta	Alternativa	Errónea
	DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES			
01110049000000	AMORTIZACIONES CONTABLES.	8,518,574	8,518,574	
01110059000500	RENTAS NETAS DEL EFECTO NIF D5	11,616,723	(11,458,174)	801,603
01110059000500	INTERESES (EFECTO NIF D5)	3,741,229	3,741,229	
	DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES			
01110097000300	RENTAS EFECTIVAMENTE PAGADAS CON CARGO AL PASIVO POR ACTIVOS EN ARRENDAMIENTO	23,074,897		
	INGRESOS CONTABLES NO FISCALES			
01110099000000	UTILIDAD CAMBIARIA.	91,639	91,639	-
	EFFECTO NETO EN LA CCF	709,990	709,990	801,603

En este caso, en la presentación alternativa se presentan en la conciliación solamente las partidas que ocasionan registros adicionales derivados de la NIF D-5, todas ellas como partidas contables no fiscales, lo cual es su naturaleza correcta.

En la presentación correcta, se eliminan de igual manera los efectos netos y se muestra el importe de los arrendamientos pagados, pero esta partida podría, dependiendo de su importancia, una nota o conciliación o papel de trabajo adicional en caso de una revisión, ya que llama más la atención la inclusión de deducciones "fuera" de contabilidad que la eliminación de partidas contables.

En la presentación errónea se hace una sumarización de todas las partidas, pero se ha olvidado el efecto cambiario a favor que se reconoció derivado de la revaluación de los pasivos relacionados con la aplicación de la norma.

Finalmente, en el anexo I 5.- "Conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultado integral y los acumulables para efectos del impuesto sobre la renta y el total de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado", únicamente habría que eliminar la partida correspondiente a la Utilidad cambiaria relacionada con la valuación de los pasivos correspondientes a los bienes arrendados, ya que no hay ninguna otra partida relacionada con ingresos contables o fiscales reconocida en este caso.

Otras complicaciones:

Solo por mencionar algunos ejemplos, si quisiéramos complicar un tanto más el análisis deberíamos considerar también elementos como:

- Cambios en el valor de los arrendamientos por modificaciones derivadas de indexación
- Cambios en los bienes arrendados, plazos o alcance de los arrendamientos
- Arrendamientos de corto plazo
- Arrendamientos bienes menores
- Pagos accesorios a los contratos de arrendamiento (seguros, mantenimiento, predial, etc.)
- Proción variable de algunos contratos de arrendamiento

El punto central es que la entidad cuente con los análisis necesarios sobre su contabilidad de arrendamiento tanto por los arrendamientos efectivamente pagados, como por los movimientos registrados con motivo de la adecuación de la norma de arrendamientos (cualquiera que la entidad aplique), y por parte del auditor para evaluar adecuadamente la identificación de los distintos registros contables y el tratamiento que se debe dar a dichas partidas en cada reporte a emitir.

BUSINESS TAX ADVISORY