



COVID-19 contabilización de modificaciones de arrendamientos

La pandemia del COVID-19 requiere que los responsables de la preparación de los estados financieros reconsideren si los supuestos y las evaluaciones realizadas anteriormente siguen siendo válidos y apropiados, lo que a su vez está creando una carga adicional para las entidades de todo el mundo. En particular, la IFRS 16 'Arrendamientos' se ha convertido en un área de atención para las entidades y el propio Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ('IASB' por sus siglas en inglés). Actualmente muchos arrendadores están otorgando concesiones y apoyos sobre sus rentas. Estos pueden ser en forma de meses de renta sin pago o reducciones en las rentas por un período de tiempo acordado (posiblemente seguido de un aumento en la renta en períodos futuros). En algunos países, los gobiernos están exigiendo este tipo de concesiones de rentas, mientras que en otros simplemente los alientan. Estas concesiones tendrán un gran impacto para algunos arrendatarios, particularmente en las industrias minorista y hotelera, que en muchos casos se han visto obligadas a cerrar temporalmente sus instalaciones.

La IFRS 16 contiene requisitos específicos para contabilizar las modificaciones de arrendamientos. Las concesiones de rentas que cambian la contraprestación total del arrendamiento están dentro del alcance de estos requerimientos. Actualmente, los arrendatarios deben evaluar si las concesiones de rentas son modificaciones de arrendamiento y, si lo son, aplicar guías específicas de contabilización. Esto puede ser demandante, especialmente en situaciones donde se tiene un gran número de arrendamientos con diferentes características y tipos de concesiones. Es un hecho que las entidades ya tienen presiones significativas como resultado de esta pandemia y lo que establece la IFRS 16 simplemente aumenta la carga.

Por lo tanto, el IASB ha publicado la modificación 'COVID-19 Concesiones Relacionadas con Rentas (modificación a la IFRS 16)', como una solución práctica para proporcionar alivio a los arrendatarios en la contabilización de las modificaciones a los arrendamientos sobre las concesiones de rentas relacionadas con el COVID-19. Esta publicación explica los requisitos contables actuales, la solución práctica y cómo aplicarla..



Modificaciones del arrendador

Arrendamientos financieros

La contabilización de modificaciones de arrendamientos financieros para el arrendador se detalla en la IFRS 16, párrafos 79 y 80. Similar a la contabilización de arrendamientos, cuando el alcance de un arrendamiento aumenta y la contraprestación cambia proporcionalmente, existe un arrendamiento separado. Cuando este no sea el caso, el arrendador debe:

- reevaluar la contabilización del arrendamiento y determinar si el arrendamiento habría sido considerado operativo si la modificación se hubiera conocido; de ser así:
 - crear un nuevo arrendamiento desde la fecha efectiva de la modificación; y
 - reclasificar el saldo por cobrar del arrendamiento a la fecha de la modificación a propiedad, planta y equipo
- cuando el arrendamiento continúa siendo un arrendamiento financiero, la cuenta por cobrar del arrendamiento se remide aplicando la IFRS 9 'Instrumentos Financieros'. En tal caso, suponiendo que la cuenta por cobrar se clasifica en la categoría de costo amortizado, el cambio en el flujo de efectivo futuro es un evento de remediación que resulta en una ganancia o pérdida en el estado de resultados.

Arrendamientos operativos

La IFRS 16 sólo proporciona orientación limitada sobre la modificación de arrendamientos operativos desde la perspectiva del arrendador. Requiriendo que cualquier modificación sea considerada un nuevo arrendamiento, y que cualquier pago anticipado y pasivo restantes se incluyan en la contabilización de este nuevo arrendamiento. La IFRS 16 no establece si los saldos que surgen del cálculo en línea recta del arrendador se consideran pasivos o pagos anticipados, pero en nuestra opinión, consistente con el enfoque de la IAS 17, sería que si lo son.

En tal caso, si el nuevo arrendamiento continúa siendo clasificado como operativo, el flujo de efectivo futuro se reconoce sobre la base de línea recta (u otro método sistemático), ajustado por cualquier pago anticipado o pasivo. El reconocimiento del gasto debe garantizar que el saldo se reduzca a cero al final del arrendamiento.

Deterioro

Debido al cambio en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros, pueden existir indicadores de deterioro de manera que se deba considerar el deterioro de activos individuales.

Modificaciones del arrendatario

Reevaluación vs modificación

La modificación y reevaluación del pasivo por arrendamiento son dos conceptos diferentes con resultados contables potencialmente diferentes. En general, se realiza una reevaluación cuando existen cambios en los pagos de arrendamiento con base en las cláusulas incluidas en el contrato original, como cambios en índices de precios (ej. INPC), ajustes por precios de mercado, cambios en los precios de garantías, que pueden estar presentes en el contrato de arrendamiento (IFRS16.42). En tal caso, los flujos de efectivo futuros se proyectan y se determina su valor presente utilizando la tasa de descuento establecida en la medición inicial del arrendamiento (IFRS 16.43).

La modificación de un arrendamiento (como se considera en este documento – no aborda cambios en el activo arrendado, como disminuciones en el espacio arrendado) surge cuando el contrato de arrendamiento se altera de tal forma que los flujos de efectivo futuros y/o el alcance del propio arrendamiento cambian. Cuando se produce un aumento en el alcance y el pago por este aumento es proporcional, se contabiliza como un arrendamiento por separado (IFRS 16.44). De lo contrario, el arrendamiento original se remide de la siguiente manera:

- identificar una tasa de descuento actualizada apropiada para el nuevo plazo del arrendamiento, el activo subyacente y el arrendatario
- determinar el valor presente de las salidas de flujos de efectivo futuros utilizando la tasa de descuento actualizada
- ajustar el saldo remanente del activo por derecho de uso por el aumento o disminución en el pasivo por arrendamiento. Si el ajuste excede el valor en libros del activo por derecho de uso, ese exceso se reconoce como una ganancia en resultados.

Ejemplo 1 – condonación de pagos

La entidad Retail Co. cerró sus tiendas el 15 de marzo de 2020. Las circunstancias económicas y regulatorias cambiaron el 30 de junio de 2020, de modo que Retail Co. reabrió sus tiendas, sin embargo, el período de tiempo significativo sin entradas de flujos de efectivo resultó en un capital de trabajo insuficiente para cumplir con sus pasivos por arrendamiento.

El 1 de abril de 2020, Retail Co. recibió de su arrendador una condonación de pagos de arrendamiento de 6 meses, a partir del 1 de abril y hasta el 30 de septiembre de 2020. La tasa de interés incremental fue del 4% al comienzo del arrendamiento y ahora es del 6% debido a que su calificación crediticia ha disminuido. Los pagos mensuales eran de \$1,000 con vencimiento el 30 de junio de 2021. Los pagos renegociados siguen siendo consistentes.

Al 1 de abril de 2020, el saldo del activo por derecho de uso era de \$15,000. El saldo del pasivo por arrendamiento era de \$14,607.

Mes	Pago original	Nuevo pago
2020 Abril	1,000	-
Mayo	1,000	-
Junio	1,000	-
Julio	1,000	-
Agosto	1,000	-
Septiembre	1,000	-
Octubre	1,000	1,000
Noviembre	1,000	1,000
Diciembre	1,000	1,000
2021 Enero	1,000	1,000
Febrero	1,000	1,000
Marzo	1,000	1,000
Abril	1,000	1,000
Mayo	1,000	1,000
Junio	1,000	1,000
VP Flujos de efectivo	\$14,607	\$8,779
Cambio +/-	(\$5,828)	

Ejemplo 1 – condonación de pagos (continuación)

Asiento

Db Pasivo por arrendamiento	5,828
Cr Activo por derecho de uso	(5,828)

Para ajustar contablemente la reducción de arrendamiento

Disminución del pasivo por arrendamiento > activo por derecho de uso

Si el activo por derecho de uso hubiera sido de \$5,000 a la fecha de la modificación, la disminución de (\$5,828) sería mayor que el activo por derecho de uso. En tal caso, se reconoce una ganancia

Asiento

Db Pasivo por arrendamiento	5,828
Cr Activo por derecho de uso	(5,000)
Cr Ganancia (resultados)	(828)

Para ajustar contablemente la reducción de arrendamiento



Modificación (solución práctica)

La solución práctica evita que los arrendatarios realicen una evaluación para decidir si una concesión de renta relacionada con el COVID-19 es o no una modificación del arrendamiento. Entonces, el arrendatario contabiliza la concesión de renta como si el cambio no fuera una modificación del arrendamiento. Sin embargo, no hay cambios propuestos para los arrendadores.

Es importante señalar que la solución práctica propuesta sólo es aplicable a las concesiones de renta proporcionadas como resultado directo de la pandemia del COVID-19. Además, el alivio sólo se propone para los arrendatarios a quienes se les otorgan estas concesiones de renta. Deben cumplirse las siguientes condiciones para permitir que un arrendatario aplique la solución práctica:

- la concesión de renta proporciona alivio sobre los pagos que de forma general dan como resultado que la contraprestación total por el contrato de arrendamiento sea sustancialmente igual o inferior a la contraprestación original inmediatamente antes de que se otorgara la concesión
- la concesión de renta es para alivio de pagos que originalmente vencen el o antes del 30 de junio de 2021. Por lo tanto, los pagos incluidos son aquellos que se reducen o difieren el o antes del 30 de junio de 2021, pero cualquier incremento posterior puede ir más allá de esa fecha
- no hay otros cambios sustanciales sobre el resto de los términos y condiciones del arrendamiento.

Entrada en vigor

La modificación es aplicable para los períodos de reporte que inicien a partir del 1 de junio de 2020, permitiendo su aplicación anticipada.

La aplicación anticipada se permite incluso para los estados financieros aún no autorizados para su emisión a la fecha de publicación de la modificación.

Algunos ejemplos de situaciones dónde podría utilizarse la solución práctica, son para pagos:

- diferidos por un período de tiempo y luego aumentan en una fecha futura
- condonados o perdonados por completo por un período de tiempo
- en parte diferidos y en parte condonados, y luego en parte incrementados en una fecha futura.

Una concesión que simplemente difiere los pagos de rentas a una fecha posterior no es necesariamente una modificación, lo anterior con base en la reciente orientación emitida por el IASB.

Revelaciones

Si una entidad aplica la solución práctica, las modificaciones requieren que revele lo siguiente:

- que ha aplicado la solución práctica a todas sus concesiones de renta, o si sólo a parte de estas, una descripción de la naturaleza del contrato al que ha aplicado esta solución práctica
- el importe en resultados por el período de reporte que refleja el cambio en los pagos de arrendamiento derivados de las concesiones de renta (como resultado de la aplicación de esta solución práctica).

“La solución práctica evita que los arrendatarios realicen una evaluación para decidir si una concesión de renta relacionada con el COVID-19 es o no una modificación del arrendamiento.”

Ejemplo 2 – contabilización de pagos diferidos e incrementados en una fecha futura

Escenario

Un arrendatario hace pagos mensuales de arrendamiento de \$1,000. El arrendador acordó diferir 6 meses de pagos de arrendamiento de 2020 a 2021 como resultado del COVID-19. Suponga que el interés se devenga en \$80 mensuales y que los 6 meses de pagos de renta aumentados serán de \$2,000, comenzando el 1 de abril de 2021 y continúan hasta el 30 de septiembre de 2021.

Durante el periodo de diferimiento de pagos – registro mensual

Db Pasivo por arrendamiento	-
Cr Bancos	-

Representando los pagos de efectivo realizados

Db Interés en resultados	80
Cr Pasivo por arrendamiento	80

Representando los intereses devengados del periodo

Durante el periodo de pagos aumentados

Db Pasivo por arrendamiento	2,000
Cr Bancos	2,000

Representando los pagos de efectivo realizados

Db Interés en resultados	80
Cr Pasivo por arrendamiento	80

Representando los intereses devengados del periodo

El pasivo por arrendamiento al final del período en que se aumentaron los pagos sería el mismo que si los pagos no hubieran sido alterados en absoluto.

En ambos períodos, en nuestra opinión, la amortización del activo por derecho de uso debe reconocerse de forma normal.

Ejemplo 3 – contabilización de los pagos de arrendamiento condonados

Escenario

Un arrendatario hace pagos mensuales de arrendamiento de \$1,000. El arrendador acordó condonar 6 meses de pagos en 2020 sin ajuste a rentas futuras. Suponga que el interés se devenga en \$80 mensuales. La depreciación mensual es de \$100.

Durante el periodo de diferimiento de los pagos – registro mensual

Db Pasivo por arrendamiento	1,000
Cr Resultados (ganancia)	1,000

Representando los pagos condonados

Db Interés en resultados	80
Cr Pasivo por arrendamiento	80

Representando los intereses devengados del periodo

Db Gasto por amortización	100
Cr Activo por derecho de uso	100

Representando la amortización del periodo

En nuestra opinión, una presentación aceptable en el estado de resultados de la ganancia por las rentas condonadas, es seguir la política contable para pagos de arrendamiento variables. Sin embargo, creemos que existen argumentos para presentar la ganancia como un elemento financiero, como “condonación de deudas”. Siempre que se revele adecuadamente, en nuestra opinión, ambos tratamientos serían aceptables.

¿Cómo puede ayudar Grant Thornton?

Los preparadores de estados financieros deberán ser ágiles y responder rápidamente a medida que se vaya desarrollando esta situación. Tener acceso a expertos, conocimiento e información precisa lo más rápido posible es crítico, pero sus recursos pueden estar limitados en este momento. Podemos apoyarlo mientras navega por la contabilidad de los impactos del COVID-19 en su negocio.

Ahora más que nunca la necesidad de que las empresas, su auditor y cualquier otro asesor contable y financiero trabajen en estrecha colaboración es esencial. Si desea más información o apoyo sobre cualquiera de los temas abordados por favor contáctenos a través de nuestra página www.grantthornton.mx.com o al correo: SallesSainz@mx.gt.com

Contacto en México

El contacto en México en relación con esta publicación es:



Esteban Urióstegui Barcenas

Socio Coordinador de la Práctica Nacional de Auditoría y Especialista en Servicios de IFRS
E: Esteban.Uriostegui@mx.gt.com
T: 52 55 5424 6500



