

Arrendamientos

Impacto de la nueva norma de arrendamiento en mi organización

Octubre 2018

El 1 de enero de 2019 entrará en vigor la nueva norma de ‘Arrendamientos’. Esta norma representa la culminación del proyecto a largo plazo sobre la contabilización de arrendamientos por parte de los grupos normativos más importantes a nivel mundial.

Esta publicación aborda las características clave de la nueva norma y proporciona información práctica sobre su aplicación e impacto.



Introducción

Esta publicación aborda los cambios en la contabilización de los arrendamientos desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés), específicamente IFRS 16 'Arrendamientos', emitida por el International Accounting Standards Board (IASB).

La IFRS 16 converge de manera sustancial con la NIF D-5 'Arrendamientos', con excepciones menores, por lo que esta publicación es de utilidad para el análisis bajo ambas normatividades. Las principales diferencias corresponden al tema de revaluación que no está permitido para NIF y aspectos relacionados con contratos de venta con arrendamiento posterior (leaseback).

En relación con la correspondiente norma para Estados Unidos (ASC 842), existen también ciertas diferencias, respecto de la IFRS 16 y NIF D-5, que se mencionan de forma general en esta publicación.

La IFRS 16 requerirá que los arrendatarios contabilicen todos los arrendamientos 'en el balance' reconociendo un activo por 'derecho de uso' y un pasivo por arrendamiento. Sin embargo, para muchas entidades las exenciones para arrendamientos de corto plazo y arrendamientos de bajo valor reducirán en gran medida el impacto de esta norma.

La IFRS 16 también:

- modifica la definición de arrendamiento
- establece los requerimientos sobre cómo contabilizar el activo y el pasivo, incluyendo temas particulares, tales como elementos que no son arrendamiento, pagos variables y periodos opcionales
- cambia la contabilización de los contratos de venta con arrendamiento posterior (leaseback)
- se mantiene en gran medida el enfoque de la norma anterior aplicable IAS 17 'Arrendamientos' para la contabilización del arrendador
- introduce nuevos requerimientos de revelación.

La IFRS 16 representa la primera revisión sustancial sobre la contabilización de arrendamientos en más de 30 años. Durante mucho tiempo el IASB ha creído que la división de la IAS 17 entre arrendamientos operativos y financieros no ha sido apropiada y ha dado como resultado demasiada estructuración y financiamiento fuera del balance. La solución del IASB siempre ha sido la misma durante todo el proyecto: eliminar la distinción entre el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero y contabilizar todos los arrendamientos 'en el balance general'.

Es indudable que el efecto de esta nueva norma dependerá de las características de las transacciones en las que participe cada entidad y que involucren el uso de activos, incluyendo contratos de servicios que de la misma forma contemplan el uso de activos; asimismo las exenciones de los arrendamientos de activos de corto plazo y bajo valor podrán reducir el efecto para cierto tipo de entidades.

Cualquiera que sea su situación respecto de los cambios de esta nueva norma, lo invitamos a continuar con el análisis del impacto en su organización antes de su entrada en vigor.

Salles Sainz - Grant Thornton

Antecedentes

La nueva Norma reemplaza a la IAS 17 'Arrendamientos' junto con tres Interpretaciones (IFRIC 4 'Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento', la SIC 15 'Arrendamientos Operativos-Incentivos' y la SIC 27 'Evaluación de la Esencia de las Transacciones que adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento').

La IFRS 16 afectará a la mayoría de las entidades que mantienen contratos de arrendamiento y tendrá un impacto sustancial en los estados financieros de los arrendatarios de inmuebles y equipos de alto valor.



Resumen ejecutivo de los principales cambios:

Tema	Efecto
¿Quién se ve afectado?	<ul style="list-style-type: none"> entidades que arriendan activos como arrendatario o arrendador
¿Cuál es el impacto para los arrendatarios?	<ul style="list-style-type: none"> todos los arrendamientos se contabilizarán en el 'balance general' a excepción de los arrendamientos de corto plazo y de activos de bajo valor en el estado de resultados se separará el gasto por el uso (depreciación) y el gasto por financiamiento, típicamente el gasto será mayor al inicio el pasivo por arrendamiento excluirá: <ul style="list-style-type: none"> períodos opcionales a menos que sea razonablemente seguro que se tomarán pagos contingentes que están vinculados a las ventas/uso y cambios futuros en un índice/tasa
¿Cuál es el impacto para los arrendadores?	<ul style="list-style-type: none"> Sólo cambios menores respecto de la norma anterior (IAS17)
¿Existen otros cambios?	<ul style="list-style-type: none"> la nueva definición de arrendamiento podrá generar que algunos acuerdos previamente clasificados como arrendamientos dejen de serlo y viceversa nueva orientación sobre la contabilización de ventas con arrendamiento posterior nuevas revelaciones y cambios en revelaciones existentes
¿Cuándo entra en vigor la norma?	<ul style="list-style-type: none"> períodos anuales que inician el o después del 1 de enero de 2019 diversas ayudas de transición

Historia

La IFRS 16 es el producto final de un proyecto de arrendamientos que se agregó a la agenda del IASB hace doce años. El documento inicial para discusión se publicó en 2009, seguido de dos borradores para discusión.

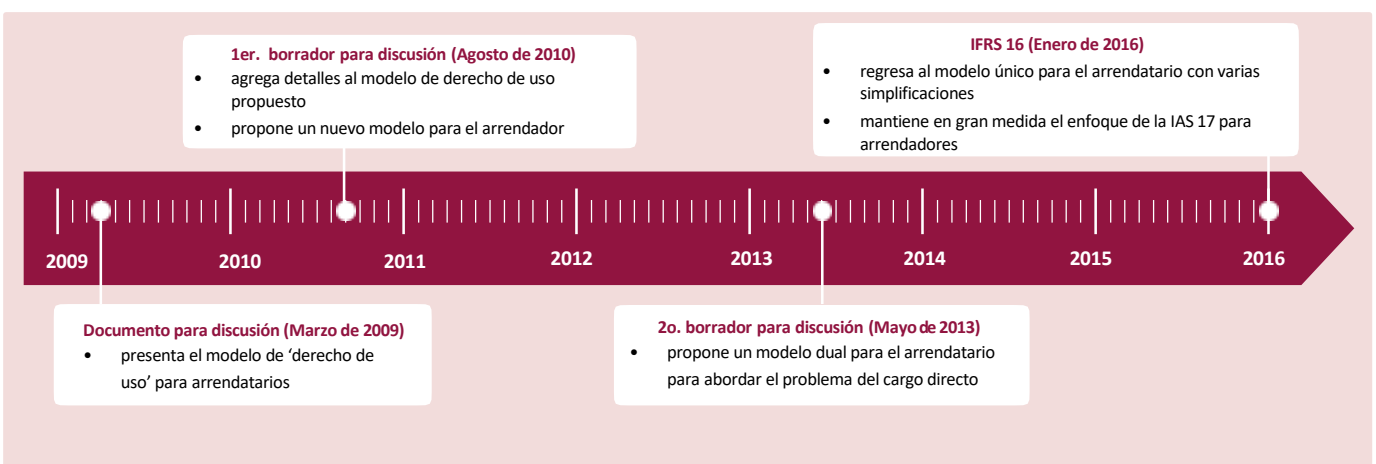
Durante este tiempo, el IASB mantuvo su punto de vista acerca de que todos los arrendamientos deberían estar en el 'balance general', un punto de vista que inevitablemente ha sido controversial. Sin embargo, conforme el proyecto fue avanzando, el IASB encontró formas de simplificar los requerimientos y reducir así la controversia. El siguiente diagrama resume las etapas clave del desarrollo de la IFRS 16:

Convergencia con Estados Unidos (EEUU)

La nueva norma sobre arrendamientos comenzó como un proyecto conjunto entre el IASB y su contraparte en EEUU, el FASB. Sin embargo, a medida que avanzaba el proyecto, los dos Consejos tomaron decisiones diferentes en algunas áreas. El resultado es que la IFRS 16 y la nueva norma de EEUU (ASC 842) no 'convergen' del todo. Dos de las diferencias más significativas son que la norma ASC 842:

- para los arrendatarios dividirá los arrendamientos en dos tipos, de financiamiento y operativo, similar a las propuestas en el borrador para discusión de mayo de 2013 de los Consejos. Ambos tipos de arrendamientos estarán 'en el balance general' pero el perfil de gastos para los arrendamientos operativos generalmente será 'en línea recta'
- No otorgará exención para arrendamientos de activos de bajo valor.

Desarrollo de la IFRS 16



Principales cambios en la contabilización de arrendamientos

Alcance

La IFRS16 aplica a todos los arrendamientos, tanto para el arrendatario como para el arrendador, excepto por algunas exenciones en el alcance. Estas exclusiones, algunas de las cuales son similares a las establecidas en la IAS 17, se resumen a continuación:

Exclusión del alcance	Norma por aplicar
Arrendamientos para explorar o usar minerales, petróleo, gas natural y recursos similares que no se regeneran	Ninguna especificada. Dependiendo de las circunstancias, podría aplicar la IFRS 6 'Exploración y Evaluación de Recursos Minerales' o la IAS 38 'Activos Intangibles'
Arrendamientos de activos biológicos dentro del alcance de la IAS 41 mantenidos por el arrendatario	IAS 41 'Agricultura'
Acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la IFRIC12	IFRIC 12 'Acuerdos de Concesión de Servicios'
Licencias de propiedad intelectual otorgadas por un arrendador dentro del alcance de la IFRS 15	IFRS 15 'Ingresos de Contratos con Clientes'
Derechos mantenidos según contratos de licencia dentro del alcance de la IAS 38 para partidas tales como películas cinematográficas, grabaciones de video, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor*	IAS 38 'Activos Intangibles'

* para arrendamientos de otros tipos de activos intangibles un arrendatario puede aplicar la IFRS16 pero no está obligado a hacerlo.

Además, la IFRS 16 ofrece simplificaciones contables opcionales para arrendamientos de corto plazo y activos de bajo valor. Estas se discuten más adelante en la sección de contabilización del arrendatario.

Aplicación práctica: Impacto en propiedades de inversión

Bajo la IAS 17 y la IAS 40 'Propiedades de Inversión', un arrendatario de una propiedad clasificada como propiedad de inversión aplica:

- IAS 40 a su interés en la propiedad si el arrendamiento es un arrendamiento financiero (y puede elegir el modelo de costo o el modelo de valor razonable)
- IAS 17 si el arrendamiento es un arrendamiento operativo. Sin embargo, un inversionista-arrendatario puede elegir alternativamente tratar el arrendamiento como un arrendamiento financiero y aplicar a su interés en la propiedad el modelo de valor razonable de la IAS 40.

La IFRS 16 genera extensas modificaciones a la IAS 40, incluida la extensión de su alcance para incluir todas las propiedades de inversión mantenidas bajo arrendamientos (incluidos los arrendamientos que se clasificarían como operativos según la IAS 17). La IFRS 16 también se aplica a estos arrendamientos. Como resultado, un inversionista-arrendatario reconoce un pasivo por arrendamiento y un activo por derecho de uso. El activo por 'derecho de uso' se contabiliza:

- a valor razonable de conformidad con la IAS 40 si el inversionista-arrendatario usa el modelo del valor razonable para las propiedades que mantiene; o
- de lo contrario, al costo menos la depreciación y el deterioro de conformidad con la IFRS 16.

Por lo tanto el cambio principal es la contabilización de las propiedades de inversión mantenidas bajo un arrendamiento operativo (como lo define la IAS 17). Según la IFRS 16, estos arrendamientos ya no pueden contabilizarse como 'fuera del balance' (a menos que el arrendamiento sea de corto plazo).

La IFRS 16 se aplica a todos los arrendamientos tanto para el arrendatario como para el arrendador excepto por algunas exenciones en el alcance.

Definición de un arrendamiento

Dado que la nueva contabilización de arrendamientos dará como resultado muchos más arrendamientos que estarán 'en el balance general', la evaluación de si un contrato es (o contiene) un arrendamiento se vuelve aun más importante al día de hoy. La IFRS 16 cambia la definición de arrendamiento y proporciona nueva orientación al aplicar la definición.



En la práctica, el principal impacto se dará en contratos que no tienen la forma legal de un arrendamiento sino que implican el uso de un activo específico y, por lo tanto, pueden contener un arrendamiento, como contratos de manufactura, de transporte y de suministro de energía, así como servicios tercerizados. Actualmente esta evaluación se basa en el IFRIC4. La IFRS 16 reemplaza la IFRIC 4 con una nueva orientación que varía en algunos aspectos importantes.

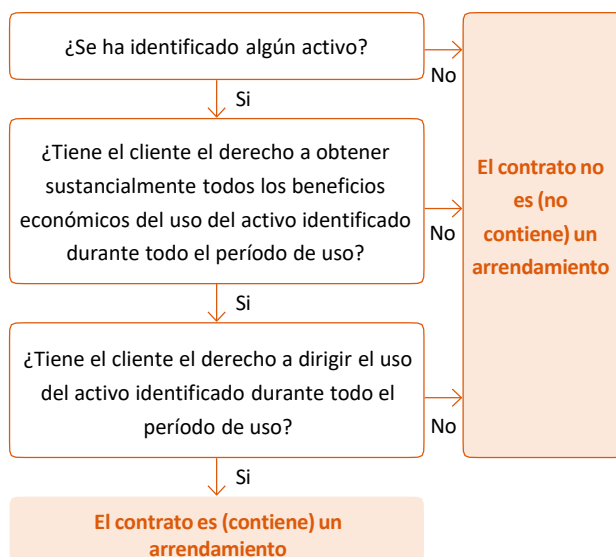
Aplicación práctica: Cambios clave del IFRIC 4

Uno de los cambios principales de la IFRIC 4 es la relevancia de los precios al evaluar si un contrato para suministrar bienes o servicios contiene un arrendamiento. Según el IFRIC 4, dichos contratos no contienen arrendamientos si el precio unitario pagado por el cliente es fijo o a valor razonable en el momento de la entrega. La IFRS 16 no incluye esta 'exención de fijación de precios'.

Como resultado, algunos contratos que no contienen un arrendamiento hoy en día, si lo harán según la IFRS 16 y viceversa. Si un contrato contiene un arrendamiento, el componente de arrendamiento se contabiliza en el balance general de la misma manera que un arrendamiento independiente (a menos que sea un arrendamiento de activos de corto plazo o de bajo valor).

Aplicar la nueva definición (consultar más adelante) implica tres evaluaciones clave. Éstas se resumen en el siguiente diagrama de flujo:

Diagrama: las tres evaluaciones clave



Definición de arrendamiento:

Según la IFRS 16, un arrendamiento se define como: 'un contrato, o parte de un contrato, que transfiere el derecho de usar un activo (el activo subyacente) durante un período de tiempo a cambio de un pago'. Un contrato puede ser (o contener) un arrendamiento sólo si se 'identifica' el activo subyacente. Tener derecho a controlar el uso del activo identificado requiere tener derecho a:

- obtener todos los beneficios económicos del uso del activo identificado y
- dirigir el uso de el activo identificado.

La nueva norma proporciona orientación extensa y ejemplos ilustrativos para ayudar a aplicar esta definición. La siguiente tabla y los ejemplos simplificados resumen los puntos clave.

Aplicando la definición de arrendamiento

Componente de la definición	Orientación
¿Se ha identificado algún activo?	<ul style="list-style-type: none"> • un activo se 'identifica' si se especifica explícitamente en el contrato o se especifica implícitamente cuando está disponible para el cliente • un activo no se identifica si el proveedor tiene un derecho sustantivo de sustituirlo • una parte físicamente distinta del activo puede ser un activo identificado, pero no una parte de la capacidad del activo
¿Tiene el cliente el derecho a obtener, sustancialmente, todos los beneficios económicos del uso del activo identificado durante el período de uso?	<ul style="list-style-type: none"> • considera los beneficios directos e indirectos como usar, mantener o subarrendar el activo • considera únicamente los beneficios económicos dentro del alcance definido de los derechos del cliente para usar un activo
¿Tiene el cliente el derecho de dirigir el uso del activo identificado durante el período de uso?	<ul style="list-style-type: none"> • normalmente se cumple si el cliente tiene derecho a decidir cómo y con qué propósito se usa el activo • si las decisiones relevantes sobre el uso del activo se predeterminan, el cliente tiene control si (i) tiene el derecho de operar el activo o (ii) diseñó el activo (o aspectos del mismo) de una manera que predetermina su uso

Ejemplo 1: Avión ejecutivo

Una empresa multinacional (el cliente) celebra un contrato a cinco años con una compañía de aviación para el uso exclusivo de un avión ejecutivo particular. El contrato detalla las especificaciones interiores y exteriores del avión. La compañía de aviación tiene permitido usar un avión alternativo pero esto no resultaría económico debido a varios factores tales como el costo de personalizar el avión para cumplir con las especificaciones contractuales.

Sujeto a ciertas restricciones, el cliente decide dónde volará el avión ejecutivo y qué pasajeros lo usarán.

La compañía de aviación opera el avión con su propia tripulación.

Análisis: El contrato **contiene un arrendamiento**. El contrato especifica un avión ejecutivo. El derecho de la compañía de aviación de sustituir otro avión no es sustantivo porque no resultaría económico ejercer este derecho. El cliente decide cómo y para qué se usa el avión lo que le otorga el derecho de controlar el uso del avión.

Ejemplo 2: Barco

Un fabricante de automóviles celebra un contrato con una compañía naviera para transportar automóviles de Hamburgo a Singapur. El contrato especifica un barco en particular y los automóviles que se transportarán, lo que requerirá la capacidad total del barco. La compañía naviera opera y mantiene el barco y es responsable del paso seguro de los automóviles a Singapur. El fabricante de automóviles no puede realizar cambios (por ejemplo: destino o naturaleza de la carga) una vez que el contrato se ha firmado.

Análisis: El contrato **no contiene un arrendamiento**. Después de firmar el contrato, el cliente no puede dirigir cómo y con qué propósito se usa el barco y, por lo tanto, no controla el uso del activo. El contrato determina con antelación cómo y con qué propósito se usará el barco y el cliente no opera ni diseña el barco.

Ejemplo 3: Contrato de producción

Un minorista firma un contrato de producción con un fabricante para suministrar un producto alimenticio de marca propia por un período de tres años. La receta, el empaque y la cantidad del producto alimenticio se especifican en el contrato.

El contrato no especifica qué fábrica (o fábricas) se usará, pero el fabricante solo tiene una fábrica adecuada para la producción. Construir otra fábrica no sería viable. Cumplir con este contrato no requerirá de toda la capacidad de la fábrica. El fabricante toma todas las decisiones acerca de las operaciones de la fábrica incluyendo cómo utilizar la capacidad disponible y qué producir con dicha capacidad.

Análisis: El contrato **no contiene un arrendamiento**. A pesar de que el contrato especifica implícitamente un activo (la fábrica adecuada), el minorista no tiene derecho de decidir cómo se usa esta fábrica después de que se ha firmado el contrato. La receta, el empaquetado y la cantidad del producto alimenticio se especifican previamente en el contrato. De igual manera, el minorista no tiene derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios del uso de la fábrica porque el fabricante decide cómo usar la capacidad disponible.

Ejemplo 4 – Suministro de energía

Una compañía de servicios públicos contrata a un operador de parques eólicos para comprar toda la electricidad producida por un nuevo parque eólico por un período de 30 años. El operador es dueño del parque eólico. La compañía de servicios públicos diseñó el parque eólico antes de que se construyera y contrató expertos para ayudar a determinar la ubicación, obtener permisos y especificar las turbinas que se usarán. El operador construye el parque eólico con base en las especificaciones contractuales y luego lo opera. El operador recibirá beneficios fiscales del parque eólico mientras que la compañía de servicios públicos recibe certificados verdes.

Análisis: El contrato **no contiene un arrendamiento**. La compañía de servicios públicos tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del parque eólico durante el período del contrato de 30 años. El contrato determina, con antelación cómo y para qué se utiliza el parque eólico, por lo que ninguna de las partes puede tomar estas decisiones después de que se firma el contrato. En esta circunstancia, el papel de la compañía de servicios públicos al diseñar el parque eólico significa que tiene control para los propósitos de la IFRS 16.

El nuevo enfoque de la contabilización para el arrendatario

Sujeto a las opciones para los arrendamientos de activos de corto plazo y bajo valor (ver a continuación), el arrendatario deberá reconocer sus arrendamientos en el balance general. Esto implica reconocer:

- un activo por 'derecho de uso' y
- un pasivo por arrendamiento.

Los arrendatarios tienen la opción de aplicar el modelo a una cartera de arrendamientos similares si se espera razonablemente que el efecto sea materialmente el mismo que si se hubiera aplicado un enfoque por contrato individual.



Simplificaciones opcionales

La IFRS 16 proporciona exenciones importantes para:

- arrendamientos de activos de bajo valor
- contratos de arrendamiento de corto plazo.

Si se usan estas exenciones, la contabilidad es similar a la contabilidad de un arrendamiento operativo según la IAS 17. Los pagos por arrendamiento se reconocen como un gasto en línea recta durante el término del arrendamiento u otra base sistemática (si es más representativa del patrón de beneficios para el arrendatario). Las dos exenciones se describen más adelante.

Arrendamientos de activos de bajo valor

La IFRS 16 proporciona una exención opcional para arrendamientos de activos de 'bajo valor'. La evaluación del valor se basa en el valor subyacente del activo cuando es nuevo, sin importar su antigüedad real. La exención está disponible sea o no que estos arrendamientos sean (individual o en su conjunto) materiales para la entidad que reporta. Las Bases para Conclusiones que acompañan a la IFRS 16 explican que, cuando se decide sobre esta exención, el IASB toma en cuenta arrendamientos de activos cuyo valor cuando era nuevo es de alrededor US\$5,000 o menos. En consecuencia, los arrendamientos de activos tales como equipos de TI de bajo valor, equipo de oficina y muebles normalmente calificarían, pero los arrendamientos de vehículos no. Debe considerarse que la referencia de un umbral de US\$5,000 no se encuentra en el cuerpo principal de la nueva norma por lo que no debe considerarse un parámetro estricto. Factores como la inflación de los precios y los cambios en los tipos de cambio de moneda extranjera (para las entidades cuya moneda funcional no es el dólar americano) pueden reducir la relevancia de esta orientación al paso del tiempo.

El uso de esta exención es una opción de política contable que está disponible sobre una base de arrendamiento por arrendamiento.

Aplicación práctica: Diferencia con la NIF D-5 'Arrendamientos'

A diferencia de la IFRS 16 la NIF D-5 no establece algún monto de referencia para realizar la evaluación de si un activo se puede considerar de bajo valor, sin embargo, incluye orientación detallada sobre los factores que se deben considerar al realizar esta evaluación.

Ejemplo: Arrendamientos de activos de bajo valor

Una compañía de servicios financieros celebra un contrato de arrendamiento único para diez impresoras/copiadoras para oficina. El contrato de arrendamiento tiene un término de tres años no cancelable. Uno de los activos es una impresora especializada de alta calidad con un precio de compra nueva de US\$20,000. Los otros nueve activos son modelos más básicos con un precio como nuevos de US\$3,000 cada uno. A pesar de que los diez activos están bajo el mismo arrendamiento, la compañía concluye que cada activo es un 'componente de arrendamiento' separado porque:

- la compañía se beneficia de cada activo por sí mismo
- los activos no están altamente interrelacionados

Análisis

Dado que cada activo es un componente de arrendamiento distinto, la IFRS 16 trata este contrato como si incluyera diez arrendamientos independientes en principio. Los pagos totales de arrendamiento se asignan a cada uno de los diez componentes sobre la base de un precio de venta individual relativo. La compañía puede elegir aplicar la exención de activos de bajo valor a algunos o a todos los nueve componentes de arrendamiento de modelo básico. Si lo hace, se contabilizan de manera similar a los arrendamientos operativos según la IAS17. El arrendamiento de la impresora especializada de alta calidad debe contabilizarse en el 'balance general'.

Arrendamientos a corto plazo

La IFRS 16 proporciona otra exención opcional para los arrendamientos de corto plazo. Un contrato de arrendamiento es de corto plazo si tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos en la fecha de inicio. Sin embargo, un arrendamiento no puede calificar si cuenta con una opción a compra.

Es importante mencionar que el término del arrendamiento excluye cualquier período de extensión opcional de contrato, a menos que el arrendatario tenga una certeza razonable de ejercer dicha opción (o razonablemente cierto de no ejercer una opción para terminar el contrato de arrendamiento).

El uso de esta exención es una opción de política contable que debe hacerse de forma consistente para cada clase de activo subyacente.

Ejemplo: Arrendamientos a corto plazo

Una compañía minera ha firmado varios contratos de arrendamiento de vehículos para transporte. Cada contrato de arrendamiento tiene un plazo establecido de 36 meses con cláusulas de terminación anticipada que permiten a la compañía dar por terminado cada contrato de arrendamiento después de 12 meses y 24 meses sin penalización alguna. En la fecha de inicio de cada contrato de arrendamiento la compañía evalúa la probabilidad de ejercer su opción de terminar el contrato a los 12 meses. Esta evaluación considera todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para no terminar el contrato de arrendamiento de forma anticipada. La gerencia concluye que es 'razonablemente seguro' que la opción de terminación a los 12 meses **se ejerza**. Al llegar a esta conclusión, la gerencia toma en cuenta que:

- no hay una penalización significativa por la terminación anticipada del contrato
- las rentas en el año 2 y 3 no estarían por debajo de las rentas de mercado
- las necesidades de transporte de la compañía tienden a cambiar con lo suficientemente rápido como para que la flotilla de vehículos existente ya no sea óptima en 12 meses y los vehículos alternativos requeridos podrían obtenerse y ponerse en operación sin un costo o interrupción significativo.

Análisis

Los arrendamientos de vehículos de transporte **califican para la exención a corto plazo**. La compañía minera tiene una opción de política contable para ya sea aplicar el modelo general de arrendatario de la IFRS 16 o contabilizar de manera similar a los arrendamientos operativos según la IAS 17 (ejemplo: reconocer los pagos de arrendamiento de manera lineal durante el término del arrendamiento u otra base sistemática si es más representativa del patrón de beneficio). Esta política contable debe aplicarse de manera consistente a todos los arrendamientos a corto plazo de activos subyacentes de la misma clase (por ejemplo: todos los arrendamientos a corto plazo de vehículos de transporte).

Aplicando el nuevo enfoque de contabilización del arrendatario

Contabilización inicial

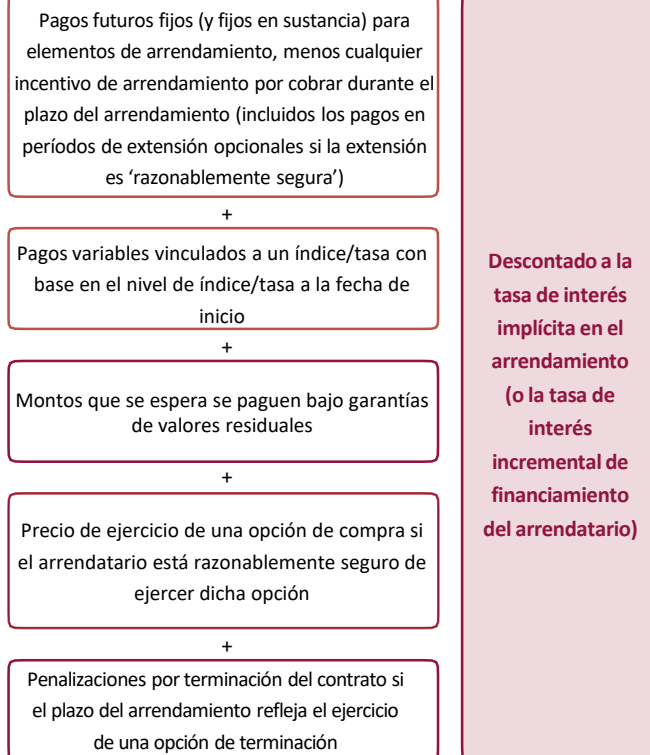
En la fecha de inicio, el arrendatario reconoce un pasivo por arrendamiento y un activo por derecho de uso. El pasivo se mide inicialmente al valor presente de los pagos futuros del arrendamiento. Para este fin, los pagos de arrendamiento incluyen pagos fijos no cancelables por elementos del arrendamiento, montos adeudados bajo garantías de valor residual, ciertos tipos de pagos contingentes y montos relacionados con períodos opcionales que son 'razonablemente seguros' de ejercer. Se incluyen las penalizaciones por terminación de contrato si el plazo del arrendamiento refleja el ejercicio de una opción de terminación.

El pasivo por arrendamiento no incluye:

- pagos por elementos que no son de arrendamiento (a menos que se aplique la opción práctica que permite el no separar los elementos que no son de arrendamiento, ver más adelante)
- pagos por extensiones de períodos opcionales a menos que la extensión sea 'razonablemente segura'
- los cambios futuros en pagos variables que dependen de un índice o tasa
- pagos variables vinculados a las ventas futuras del arrendatario o al uso del activo subyacente.

El diagrama resume la medición inicial del pasivo por arrendamiento :

Medición inicial del pasivo por arrendamiento



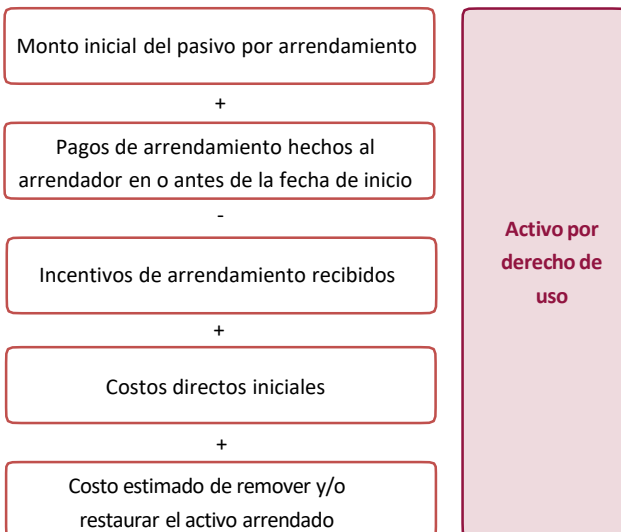
La tasa de descuento es la tasa implícita en el arrendamiento, si puede determinarse confiablemente. De lo contrario, se usa la tasa de interés incremental de financiamiento del arrendatario.

La medición inicial del activo por derecho de uso se basa en el pasivo por arrendamiento. Los ajustes se consideran para cualquiera de:

- pagos anticipados por arrendamiento
- incentivos de arrendamiento recibidos
- costos directos iniciales incurridos
- una estimación de los costos en los que el arrendatario está obligado a incurrir para desmantelar, remover o restaurar el activo y/o el sitio subyacente

El diagrama resume cómo se mide el activo por derecho de uso iniciando con el pasivo por arrendamiento:

Medición inicial del activo de derecho de uso



Contabilización subsecuente para un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento

En períodos subsecuentes, el activo por derecho de uso se contabiliza de manera similar al activo comprado. El pasivo por arrendamiento se contabiliza de manera similar a un pasivo financiero. En consecuencia:

- el activo por derecho de uso se deprecia
- el pasivo por arrendamiento se contabiliza de acuerdo con el método de la tasa de interés efectiva. Los pagos de arrendamiento se distribuyen entre el gasto por interés y una reducción de la obligación por arrendamiento.

Dicho de otro modo, la contabilidad es similar a la contabilidad actual para arrendamientos financieros.

La contabilidad inicial y subsecuente para un arrendamiento simple de 3 años se ilustra en el siguiente ejemplo:

Ejemplo: El arrendatario contabiliza un arrendamiento simple de tres años

El 1.1.20X1, una compañía firma un contrato de arrendamiento de oficinas por tres años. Las rentas son de \$10,000 pagaderos al final de cada año. No hay servicios u otros elementos que no sean de arrendamiento. No se incurre en costos directos iniciales ni se reciben incentivos. La tasa de descuento aplicable (ver más adelante) es del 5%.

Análisis

La medición inicial del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento es de \$27,232 ($10,000 / 1.05 + 10,000 / 1.05^2 + 10,000 / 1.05^3$). La tabla que se presenta a continuación resume el tratamiento contable de los flujos de efectivo, el balance general y las utilidades y pérdidas (asumiendo la depreciación lineal en tres años):

Flujo de efectivo y Estado de Resultados	1.1. 20X1 \$	20X1 \$	20X2 \$	20X3 \$
Pagos de arrendamiento	-	10,000	10,000	10,000
Gasto por depreciación	-	9,077	9,077	9,078
Gasto por intereses	-	1,362	930	476
Gasto total	-	10,439	10,007	9,554

Balance general (\$)				
Activo de derecho de uso	27,232	18,155	9,078	-
Pasivo por arrendamiento	27,232	18,594	9,524	-

Los asientos contables en el reconocimiento inicial son:

	Débito (\$)	Crédito (\$)
Activo de derecho de uso	27,232	
Pasivo por arrendamiento		27,232

Los asientos contables subsecuentes en el Año 1 son:

	Débito (\$)	Crédito (\$)
Gasto por depreciación	9,077	
Gasto por interés	1,362	
Pasivo por arrendamiento	8,638	
Efectivo		10,000
Activo por derecho de uso		9,077

Los asientos contables en los Años 2 y 3 siguen en el mismo patrón.

Inicialmente el arrendatario reconoce un pasivo por arrendamiento (que es el valor presente de los pagos futuros del arrendamiento) y el activo de derecho a uso (que se basa en el pasivo por arrendamiento).

Aplicación práctica: Pago por adelantado de los gastos por arrendamiento

En este ejemplo las rentas de más de tres años son de \$30,000 en total. Según la IAS 17, suponiendo que este es un arrendamiento operativo (que es probable que sea un arrendamiento de propiedad a tres años), el gasto anual será de \$10,000. Bajo la IFRS 16 el gasto total a lo largo de los tres años también es de \$30,000 pero esto se 'carga por adelantado', en otras palabras, el gasto es mayor en los primeros años. Esto resulta de reconocer el interés a una tasa constante sobre el saldo del pasivo.

El pasivo por arrendamiento es remedido (con el ajuste correspondiente al activo por derecho de uso) cuando:

- el plazo del arrendamiento se modifica (ver más adelante 'Opciones de renovación y terminación')
- los pagos futuros de arrendamiento basados en un índice o tasa se modifican (ver más adelante 'Pagos variables por arrendamiento')
- el arrendamiento se modifica (ver más adelante 'Modificaciones del arrendamiento')
- hubo un cambio en los montos que se espera pagar bajo las garantías de valor residual.

Opciones de renovación y terminación

Como se mencionó anteriormente, el pasivo por arrendamiento inicial toma en cuenta los pagos del arrendamiento durante los periodos opcionales únicamente si el ejercer la opción de la extensión se considera razonablemente seguro (o el hecho de no ejercer una opción para terminar el arrendamiento es razonablemente seguro). Esto es consistente con la definición de la IFRS 16 del 'término del arrendamiento'.

Definición del término del arrendamiento:

La IFRS 16 define el término del arrendamiento como un período del arrendamiento no cancelable en conjunto con los siguientes dos conceptos:

- (a) periodos cubiertos por una opción para extender el arrendamiento si el arrendatario tiene una seguridad razonable de ejercer dicha opción y
- (b) periodos cubiertos por una opción para dar por terminado el arrendamiento si el arrendatario tiene una seguridad razonable de no ejercer dicha opción.

El arrendatario debe reevaluar si es razonablemente seguro ejercer una opción de extensión o no ejercer una opción de terminación, si existe un evento o cambio significativo en circunstancias que:

- están bajo el control del arrendatario; y
- influye si es razonablemente seguro el ejercer o no la opción.

Un cambio en esta evaluación genera que se remida nuevamente el pasivo por arrendamiento. De manera similar, se requiere la remediación si el arrendatario ejerce una opción de extensión que no se consideró razonablemente segura o no ejerce una opción de terminación que se consideró razonablemente segura. Para contabilizar estos eventos, el arrendatario:

- ajusta el pasivo por arrendamiento al (i) incluir los pagos de arrendamiento sobre el plazo modificado; (ii) aplicar una tasa de descuento modificada (la tasa de interés implícita en el arrendamiento para el término restante si se puede determinar razonablemente o si no la tasa de interés incremental del financiamiento del arrendatario en la fecha de reevaluación)
- realiza el ajuste correspondiente al activo por derecho de uso.

La contabilización para una reevaluación de una opción de extensión se ilustra en el siguiente ejemplo:



Ejemplo: Reevaluación de una opción de extensión

Un operador de un restaurante firma un contrato de uso de propiedad a cinco años el 1.1.20X1 (la fecha de inicio). La renta anual es de \$5,000 pagaderos al inicio de cada periodo. El contrato contiene una opción para que el operador extienda el arrendamiento por cinco años más a una renta anual de \$6,000. En la fecha de inicio la gerencia concluye que el ejercicio de la opción de la extensión no es razonablemente seguro. Esto toma en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes incluyendo que :

- el lugar se usará para un nuevo estilo de restaurante que aun no se ha probado en el mercado local
- se espera que las mejoras a los locales arrendados se realicen al final de sus vidas útiles al final del quinto año
- no se espera que las rentas durante el periodo de extensión estén por debajo de las rentas de mercado.

En consecuencia, la gerencia concluye que el término del arrendamiento es de cinco años. El 1.1.X1 el operador reconoce el activo de derecho de uso y el pasivo por arrendamiento usando su tasa de interés incremental de financiamiento del 4% (habiendo concluido que la tasa de interés implícita en el arrendamiento no es determinable):

1.1.20X1	Débito (\$)	Crédito(\$)
Activo por derecho de uso	23,150	
Pasivo por arrendamiento		18,150
Efectivo		5,000

El activo por derecho de uso se depreciará en línea recta durante los cinco años.

Después de tres años, el 31.12.20X3, es evidente que la nuevo estilo del restaurante no ha tenido éxito alguno. La gerencia decide hacer una inversión significativa para modificar el estilo para el lugar y pasar a un formato que ha sido muy exitoso. La gerencia determina que éste es un cambio significativo de circunstancias que hace que razonablemente seguro el ejercer la opción de extensión del plazo. En consecuencia la gerencia reevalúa el plazo total del arrendamiento para que sea de diez años, de los cuales aun están pendientes siete. En la fecha de reevaluación, la tasa de interés incremental de financiamiento del operador es del 3% (la tasa de interés implícita en el arrendamiento por el término restante no es aun determinable).

Análisis

Como resultado, el pasivo por arrendamiento se remide al 31.12.20X3. El nuevo pasivo es el valor presente de dos pagos de \$5,000 por vencer el 1.1.X4 y 1.1.X5 más cinco pagos de \$6,000 por vencer el 1.1.X6 al 1.1.X10, descontados al 3% (\$36,533). El pasivo por arrendamiento al 31.12.20X3 después de la reevaluación es de \$9,808. El aumento (\$26,725) se agrega al pasivo por arrendamiento y al activo por derecho de uso::

31.12. 20X3	Antes \$	Ajuste \$	Después \$
Activo de derecho de uso	9,260	26,725	35,985
Pasivo por arrendamiento	9,808	26,725	36,533

Subsecuentemente, el activo por derecho de uso modificado se deprecia durante su vida útil modificada (por ejemplo: línea recta en siete años). El pasivo por arrendamiento modificado se mide usando la nueva tasa de interés efectiva del 3%.



Pagos variables de arrendamiento

La contabilización de los pagos variables de arrendamiento depende de la naturaleza de la variabilidad. Los pagos que varían con base en un índice o tasa se incluyen en los pagos de arrendamiento para propósitos de clasificación y medición con base en el índice o tasa vigentes en la fecha de medición. El pasivo por arrendamiento se remide cuando el índice o tasa cambia y los pagos del arrendamiento se modifican. Esto difiere de la práctica actual; los cambios futuros en la inflación a menudo no están incluidos en los pagos mínimos por arrendamiento según la IAS17.

Los pagos que varían con base en el uso futuro del activo arrendado no se incluyen en los pagos de arrendamiento para propósitos de clasificación y medición. Sin embargo, los pagos variables que son pagos fijos en sustancia se incluyen en los pagos del arrendamiento.

El diagrama resume los requerimientos contables iniciales y subsecuentes para los pagos variables de arrendamiento:

Aplicación práctica: Pagos de arrendamiento fijos en sustancia

La IFRS 16 proporciona los siguientes ejemplos de pagos de arrendamiento que son variables en forma legal, pero deben tratarse como fijos en sustancia:

- pagos que deben hacerse sólo si se prueba que el activo es capaz de operar durante el arrendamiento
- pagos que deben hacerse sólo si ocurre un evento que tiene una posibilidad genuina de ocurrir
- pagos que son inicialmente variables pero por los cuales la variabilidad se resolverá en el futuro (que se convierten en ‘fijos en sustancia’ cuando se resuelve)
- acuerdos en los que hay más de un conjunto de pagos que un arrendatario podría hacer pero sólo uno de dichos conjuntos de pagos es realista. En este caso, los pagos del arrendamiento son el conjunto realista de pagos.

Contabilización de pagos variables de arrendamiento

Tipo de pago variable	Contabilización inicial	Contabilización subsecuente
Pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o tasa	Incluir en el pasivo por arrendamiento y el activo con base en el nivel de índice/tasa en la fecha de inicio	Ajustar el pasivo por arrendamiento y el activo cuando el índice/tasa cambia, modificar los pagos del arrendamiento (usando la tasa de descuento original)
Otros pagos variables de arrendamiento (por ejemplo: pagos vinculados a la venta o al uso)	Excluir del pasivo por arrendamiento y el activo	Reconocer el gasto en el período en que ocurre el evento o condición que genera los pagos
Pagos de arrendamiento fijos en sustancia	Tratar como pagos fijos de arrendamiento	Tratar como pagos fijos de arrendamiento

Elementos que no son de arrendamiento

Muchos contratos contienen elementos tanto de arrendamiento como elementos que no son de arrendamiento. Algunos ejemplos de elementos que no son de arrendamiento incluyen: mantenimiento, seguridad y otros servicios en un arrendamiento de propiedades, el suministro de bienes en un acuerdo de fabricación por contrato, servicios de operación en un contrato de transporte o de *outsourcing* y el arrendador que paga los costos del seguro o impuestos a la propiedad relacionados con el activo subyacente. El arrendatario necesita contabilizar los elementos que no son de arrendamiento de forma separada de los elementos que sí son de arrendamiento. Esto requiere una asignación del total de los pagos contractuales a los elementos de arrendamiento y a los elementos que no son de arrendamiento con base en los precios de venta independientes relativos. Los elementos que no son de arrendamiento se contabilizan según las IFRS aplicables.

La IFRS 16 incluye una opción práctica que permite que los arrendatarios hagan una elección de política contable (por clase de activo subyacente) para tratar los elementos que no son de arrendamiento como parte del arrendamiento.

Aplicación práctica: Incluyendo elementos que no son de arrendamiento en la contabilización del arrendamiento

Aprovechar la opción práctica, para no separar los componentes que no son de arrendamiento, seguramente simplificará la contabilización de contratos que contiene un arrendamiento. Sin embargo, esto también aumentará el monto de activos y pasivos reconocidos y podría tener implicaciones para deterioro de activos.

Modificaciones al arrendamiento

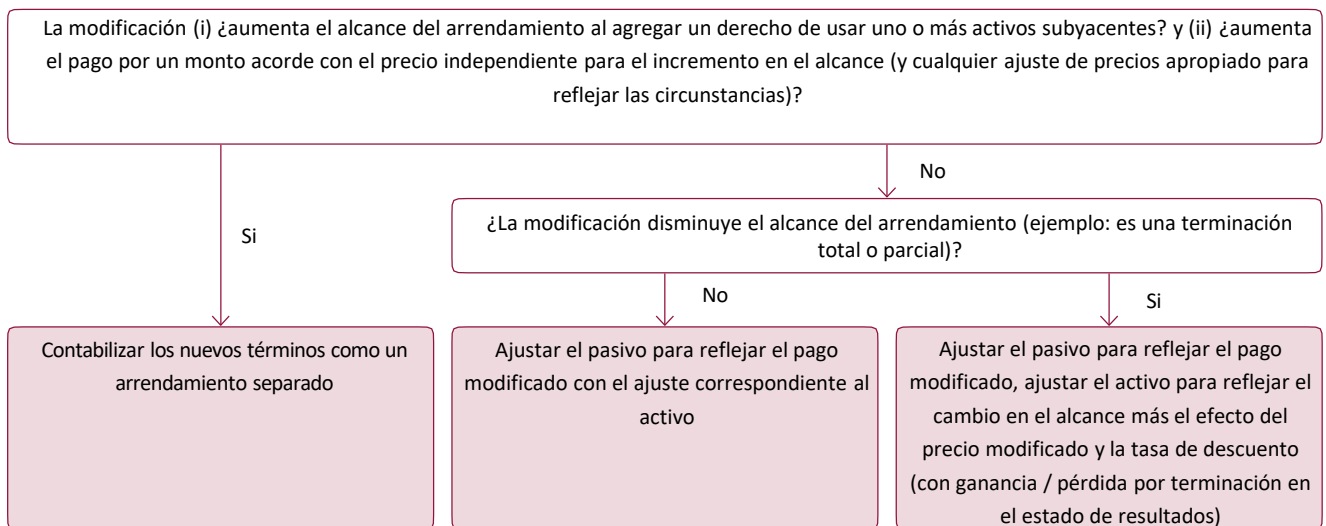
La contabilización de una modificación de un arrendamiento depende de la naturaleza de la misma. Los posibles resultados para contabilizar el cambio son:

- un arrendamiento separado
- la remediación del pasivo por arrendamiento usando la tasa de descuento determinada a esa fecha y el ajuste correspondiente al activo por derecho de uso

- la remediación del pasivo por arrendamiento usando la tasa de descuento determinada a esa fecha y la terminación parcial del arrendamiento. El activo se ajusta para reflejar su alcance reducido y el impacto de los valores modificados y el cambio en la tasa de descuento en el alcance restante. Se reconoce una ganancia o pérdida por terminación (calculada como la diferencia entre los valores en libros previos a la modificación del activo y pasivo multiplicados por la reducción proporcional en el alcance). El ejemplo 17 que acompaña a la IFRS16 ilustra este tratamiento.

Los requerimientos de la IFRS 16 sobre la contabilización para una modificación del arrendamiento se resumen en el diagrama:

Tipos de modificación de arrendamiento



La IFRS 16 incluye una opción práctica que permite al arrendatario hacer una elección de política contable (por clase de activo subyacente) para tratar los elementos que no son de arrendamiento como parte del propio arrendamiento.



Contabilización para el arrendador

Los requerimientos de la IFRS 16 para la contabilización por parte del arrendador son similares a los de la IAS 17. En particular:

- la diferencia entre los arrendamientos financieros y operativos se mantiene
- las definiciones de cada tipo de arrendamiento y los indicadores de un arrendamiento financiero son sustancialmente los mismos que los de la IAS 17 (ver más adelante)
- la mecánica contable también es similar pero con una orientación diferente o más explícita en algunas áreas como los pagos variables.



Definiciones de arrendamiento financiero y operativo

Arrendamiento financiero

Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios relacionados con la propiedad de un activo subyacente.

Arrendamiento operativo

Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios relacionados con la propiedad de un activo subyacente.

Indicadores resumidos de un arrendamiento financiero

Ejemplos de situaciones que individualmente o en combinación **normalmente** generan que un arrendamiento se clasifique como un arrendamiento financiero

- el arrendamiento **transfiere la propiedad** del activo subyacente al arrendatario
- el arrendatario **tiene una opción de compra a un monto reducido**
- el plazo del arrendamiento corresponde a **una parte importante de la vida económica** del activo subyacente
- **el valor presente de los pagos de arrendamiento** corresponde a sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente
- el activo subyacente es de una naturaleza **altamente especializada**

Los indicadores que individualmente o en combinación también **podrían** generar que un arrendamiento se clasifique como un arrendamiento financiero

- si el arrendatario puede cancelar el arrendamiento y **debe asumir las pérdidas resultantes** para el arrendador
- las ganancias o pérdidas de los **cambios en el valor razonable** del residual del activo
- el arrendatario tiene la capacidad de continuar con el arrendamiento por un **periodo subsecuente a un precio de renta muy reducido**.

Arrendamientos financieros

Para un **arrendamiento financiero**, el arrendador inicialmente reconoce una cuenta por cobrar por un monto igual a la inversión neta en el arrendamiento. La inversión neta en el arrendamiento es el valor presente de:

- los pagos de arrendamiento, que se determinan de manera consistente con la orientación de la IFRS 16 para los arrendatarios (por ejemplo: se incluyen pagos variables que dependen de un índice o tasa, medido inicialmente usando el índice o tasa a la fecha de inicio); y
- cualquier valor residual no garantizado que se acumula para el arrendador.

La inversión neta se descuenta utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Esta tasa se define de tal forma que la inversión neta inicial es igual a la suma del valor razonable del activo subyacente y los costos directos iniciales del arrendador. Subsecuentemente, un arrendador financiero reconoce los ingresos financieros durante el plazo del arrendamiento, con base en un patrón que refleja una tasa de retorno periódica constante sobre la inversión neta en el arrendamiento.

Aplicación práctica: Deterioro de cuentas por cobrar por arrendamiento. Según la IFRS 9 'Instrumentos Financieros' se requiere que los arrendadores reconozcan el deterioro de las cuentas por cobrar del arrendamiento usando un nuevo modelo de 'pérdida esperada'. La IFRS 9 entró en vigor a partir del 1 de enero del 2018.

Arrendamientos operativos

Para un **arrendamiento operativo**, el arrendador:

- usa una política de depreciación para activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos que sea consistente con la política de depreciación normal para activos similares
- agrega los costos directos iniciales de obtener el arrendamiento al activo subyacente y los reconoce como un gasto durante el término del arrendamiento sobre la misma base que el ingreso por arrendamiento
- reconoce los pagos de arrendamiento como ingresos ya sea sobre una base lineal u otra base sistemática si es más representativa del patrón en el que se ve disminuido el beneficio del uso del activo subyacente.

Subarrendamientos

Un subarrendamiento implica el arrendamiento por un arrendatario del activo subyacente a un tercero, mientras que el 'arrendamiento principal' entre el arrendador original y el arrendatario sigue en vigor. De acuerdo con la IFRS 16, el subarrendador contabiliza los subarrendamientos de la misma manera que otros arrendamientos. El subarrendamiento se clasifica como 'operativo' o 'financiero' por referencia al activo por derecho de uso.

Como una excepción, si el arrendamiento principal es a corto plazo y se contabiliza usando la simplificación opcional descrita anteriormente, el subarrendamiento se clasifica como un arrendamiento operativo.

Aplicación práctica: Modificaciones de arrendamiento para los arrendadores

La IFRS 16 tiene una nueva orientación sobre modificaciones de arrendamiento para los dos tipos de arrendamiento:

Modificación a un arrendamiento financiero

Una modificación a un arrendamiento financiero se contabiliza como un arrendamiento separado si:

- la modificación aumenta el alcance del arrendamiento al agregar el derecho de usar uno o más activos subyacentes; y
- el pago aumenta en un monto acorde con el precio independiente para el alcance aumentado y cualquier ajuste apropiado para reflejar las circunstancias.

Si no se cumple con estas condiciones, la contabilización depende de si el arrendamiento habría sido un arrendamiento operativo si los nuevos términos estuvieran vigentes al inicio. De ser así, el arrendador contabiliza el arrendamiento modificado como un nuevo arrendamiento operativo a partir de la fecha de la modificación (midiendo el activo subyacente igual a la inversión neta en el arrendamiento original inmediatamente antes de la modificación). Caso contrario, se aplica la orientación de la IFRS 9 sobre los activos financieros modificados.

Modificación a un arrendamiento operativo

Una modificación a un arrendamiento operativo se contabiliza como un nuevo arrendamiento desde la fecha de modificación. Los pagos de arrendamiento anticipados o acumulados relacionados con el arrendamiento original se tratan como pagos por el nuevo arrendamiento.

Fabricante-arrendador

Los requerimientos de la IFRS 16 sobre la contabilización de un arrendamiento financiero por un fabricante/distribuidor que también es arrendador son similares a los de la IAS 17. El fabricante/distribuidor arrendador reconoce una utilidad por la venta en la fecha de inicio compuesta por:

- ingreso por el valor razonable del activo subyacente (o el valor presente de los pagos del arrendamiento si es menor)
- costo de venta por el costo correspondiente (o su valor en libros si es diferente) del activo subyacente menos el valor presente del valor residual no garantizado

- costos incurridos en relación con la obtención del arrendamiento financiero como un gasto.

Si un fabricante/distribuidor arrendador cobra una tasa de interés deliberadamente baja, la utilidad sobre la venta debe restringirse al monto que se aplicaría con base en una tasa de interés de mercado.

Un fabricante arrendador no reconoce utilidad sobre la venta cuando entra en un arrendamiento operativo.

Aplicación práctica: Impacto de la IFRS 16 en los arrendadores

Los cambios de la IFRS 16 a la contabilidad del arrendador se limitan a algunos asuntos detallados y son principalmente una consecuencia de los cambios en la contabilidad del arrendatario. Los principales cambios respecto de la IAS 17 son:

- **subarrendamientos:** según la IFRS 16, el arrendamiento principal y el subarrendamiento son dos contratos separados que se contabilizan según los modelos de arrendatario y arrendador. El subarrendamiento se clasifica por referencia al activo por derecho de uso. La IAS 17 contiene orientación limitada, pero en la práctica los subarrendamientos a menudo los clasifica el arrendador intermedio por referencia al activo subyacente
- **nueva definición de arrendamiento:** ver explicaciones anteriores
- **modificaciones de arrendamiento:** ver explicaciones anteriores
- **costos directos iniciales:** se definen de forma ligeramente diferente que en la IAS 17. La definición de la IFRS 16 aclara que estos son costos incrementales que no se hubieran incurrido si no se hubiera obtenido un arrendamiento
- **pagos variables:** según la IAS 17, las rentas contingentes no forman parte de los 'pagos mínimos de arrendamiento' y, en general, se excluyen de los pasivos y activos de arrendamiento financiero
- **Revelaciones del arrendador :** ver más adelante.

Contabilización de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback)

La IFRS 16 hace cambios significativos a la contabilización de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback).

Si una entidad (el vendedor-arrendatario) transfiere un activo a otra entidad (el comprador-arrendador) y arrienda ese activo de nuevo al comprador-arrendador, tanto el vendedor-arrendatario como el comprador-arrendador determinan si la transferencia califica como una venta. Esta determinación se basa en los requerimientos para cumplir con una obligación de desempeño de la IFRS 15.

Los diferentes tratamientos contables para saber si la transferencia califica o no como una venta se describen más adelante.



Principales cambios en la contabilización de arrendamientos

La transferencia del activo es una venta

Si la transferencia califica como una venta y la transacción es en términos de mercado, el vendedor-arrendatario divide el monto previo registrado en libros del activo subyacente en:

- un activo por derecho de uso que surge de la operación de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback); y
- los derechos retenidos en el activo subyacente por el comprador-arrendador al final de la operación de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback).

El vendedor-arrendatario reconoce una parte de la ganancia o pérdida total en la venta. El monto reconocido se calcula dividiendo la ganancia o pérdida total en (i) un monto no reconocido que se relaciona con los derechos retenidos; y (ii) un monto reconocido que se relaciona con los derechos retenidos en el activo subyacente por el comprador-arrendador al final del arrendamiento en vía de regreso.

Ejemplo: venta con arrendamiento en vía de regreso

SellCo vende un edificio a BuyCo por un importe de \$1,800,000, que es su valor razonable a esa fecha. El valor en libros del edificio es de \$1,000,000. Al mismo tiempo, SellCo celebra un contrato de arrendamiento con BuyCo que le devuelve el derecho a utilizar el edificio durante 18 años. Los pagos anuales son de \$120,000 pagaderos al cierre de cada año, que es a una tasa de mercado. La transferencia califica como una venta con base en la orientación sobre cumplimiento de una obligación de desempeño de la IFRS 15.

La tasa implícita en el arrendamiento es de 4.5%, misma que es fácilmente determinable por SellCo.

Análisis

(a) SellCo

El valor presente de los pagos anuales (18 pagos de \$120,000, descontados al 4.5%) es igual a \$1,459,200.

SellCo mide el activo por derecho de uso retenido a través del arrendamiento en vía de regreso como la proporción del valor en libros previo del edificio. Esto se calcula como: $\$1,000,000$ (valor en libros previo) \times $[\$1,459,200$ (Valor presente de los pagos por arrendamiento) / $\$1,800,000$ (valor razonable del edificio)]. El activo por derecho de uso calculado de esta forma es \$810,667.

SellCo reconoce una parte de la ganancia total sobre la venta, en la medida en que se relaciona con los derechos retenidos, por parte de BuyCo, en el activo subyacente al final del arrendamiento en vía de regreso. La ganancia total sobre la venta del edificio es \$800,000 ($\$1,800,000 - \$1,000,000$).

La transferencia del activo no es una venta

Si la transferencia no califica como una venta, las partes la contabilizan como una transacción de financiamiento. Esto significa que:

- el vendedor-arrendatario continúa reconociendo el activo y contabiliza los montos recibidos como un pasivo financiero

La operación de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback) se contabiliza según el modelo de contabilidad del arrendatario.

El comprador-arrendador contabiliza la compra de acuerdo con las normas aplicables (por ejemplo: la IAS 16 'Propiedad, Planta y Equipo' si el activo es una propiedad, planta o equipo). El arrendamiento se contabiliza según los requerimientos de contabilidad del arrendador de la IFRS 16.

Se requieren ajustes si el pago por la venta no es a valor razonable y/o los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado. Estos ajustes dan como resultado el reconocimiento de:

- un pago anticipado para reflejar términos por debajo de mercado
- financiamiento adicional proporcionado por el comprador-arrendador al arrendatario-vendedor para reflejar los términos por arriba de mercado.

El monto total anterior se dividen en:

- la porción relacionada con los derechos de uso del edificio retenido por SellCo, calculada como $\$800,000 \times [\$1,459,200 / \$1,800,000]$ resultando en \$648,533; y
- la porción relacionada con los derechos retenidos en el activo subyacente al final del arrendamiento en vía de regresos por BuyCo, calculada como $\$800,000 \times [(\$1,800,000 - \$1,459,200) / \$1,800,000]$, resultando en \$151,467

A la fecha de inicio, los asientos contables de SellCo son:

	Débito (\$)	Crédito (\$)
Efectivo	1,800,000	
Activo por derecho de uso	810,667	
Edificio		1,000,000
Ganancia sobre la venta		151,467
Pasivo por arrendamiento		1,459,200

(b) BuyCo

A la fecha de inicio, los asientos contables de BuyCo son:

	Débito (\$)	Crédito (\$)
Edificio	1,800,000	
Efectivo		1,800,000

BuyCo clasifica el arrendamiento como un arrendamiento operativo tomando en cuenta, entre otras cosas, que el valor presente de los pagos del arrendamiento es 19% menor que el valor razonable del edificio. BuyCo contabiliza el arrendamiento de acuerdo con dicha clasificación.

- el comprador-arrendador no reconoce el activo transferido y reconoce los pagos por recibir como un activo financiero.

Presentación y revelación

La IFRS 16 requiere que el arrendatario y el arrendador proporcionen información sobre las actividades de arrendamiento en sus estados financieros.

La Norma explica cómo se debe presentar esta información y qué revelaciones se requieren. Un panorama general de estos requerimientos se resume a continuación.



Principales cambios en la contabilización de arrendamientos

Presentación

Para un arrendatario, un arrendamiento que se contabiliza bajo el modelo general da lugar a:

- un activo y pasivo en el balance general. El activo y el pasivo deben presentarse o revelarse de forma separada de otros, activos y pasivos que no son de arrendamiento (excepto por los activos de derecho de uso de propiedades de inversión que se presentan como 'propiedad de inversión')
- gasto por interés por el pasivo (parte de los costos financieros) y gasto de depreciación del activo por derechos de uso.

En el estado de flujos de efectivo, los pagos se clasifican:

- como **financiamiento** respecto de los montos relacionados con el principal del pasivo por arrendamiento
- en la **misma clasificación que los intereses pagados** por los montos relacionados con la parte de los intereses del pasivo por arrendamiento
- como **operativos** por los montos relacionados con los arrendamientos de activos a corto plazo y de bajo valor que se contabilizan fuera del balance general y los pagos variables que no se incluyen en el pasivo por arrendamiento.

Para un arrendador, los requerimientos son en gran medida los mismos que los de la IAS 17. En resumen:

- para los **arrendamientos financieros**, la inversión neta se presenta como una cuenta por cobrar en el balance general
- los activos sujetos a **arrendamientos operativos** se presentan de acuerdo con la naturaleza del activo subyacente.

Revelaciones

La IFRS 16 requiere revelaciones diferentes y más extensas sobre las actividades de arrendamiento en comparación con la IAS 17.

El objetivo de las revelaciones es proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar el efecto de los arrendamientos en la posición financiera, el desempeño y los flujos de efectivo de la entidad. Para lograr dicho objetivo, tanto los arrendatarios como los arrendadores revelan información cualitativa y cuantitativa.

Revelaciones del arrendatario

Área de revelación	Resumen de requerimientos
Información cuantitativa sobre arrendamientos (generalmente en formato de tablas)	<ul style="list-style-type: none"> • cargo por depreciación para activos por derecho de uso por cada clase de activo subyacente • gasto por interés sobre pasivos por arrendamiento • gasto relacionado con arrendamientos de bajo valor y corto plazo (que no sean arrendamientos de 1 mes o menos) siempre que se hayan elegido estas exenciones • compromisos por arrendamientos a corto plazo si el gasto revelado refleja una cartera de arrendamiento distinto respecto de compromisos del cierre del período • gasto relacionado con pagos variables de arrendamiento no incluidos en los pasivos por arrendamiento • ingresos por subarrendamiento • total de salidas de flujos de efectivo para arrendamientos • adiciones de los activos por derecho de uso • ganancias o pérdidas de transacciones de venta con arrendamiento en vía de regreso (leaseback) • el valor en libros de los activos por derecho de uso al cierre del período de reporte por cada clase de activo subyacente • análisis de vencimiento de los pasivos por arrendamiento • información adicional sobre los activos por derecho de uso que son propiedades de inversión o se revalúan según la IAS 16
Información cualitativa y cuantitativa adicional según sea necesario para cumplir con el objetivo de revelación	<ul style="list-style-type: none"> • naturaleza de las actividades de arrendamiento • futuras salidas de flujos de efectivo a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y que no se reflejan en los pasivos por arrendamiento, incluida la exposición debido a: <ul style="list-style-type: none"> • pagos de arrendamiento variables • opciones de extensión y terminación • garantías de valor residual • arrendamientos que aún no inician • restricciones u obligaciones a cumplir impuestos por los arrendamientos • transacciones de venta con arrendamiento en vía de regreso

Revelaciones del arrendador

Área de revelación	Resumen de requerimientos
Arrendamientos financieros	<ul style="list-style-type: none"> • Utilidad o pérdida en venta de activos • ingresos por financiamiento sobre la inversión neta en el arrendamiento • ingresos relacionados con los pagos variables de arrendamiento no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento • explicación cualitativa y cuantitativa de los cambios significativos en la inversión neta en el arrendamiento • análisis de vencimiento de cuentas por cobrar de arrendamientos
Arrendamientos operativos	<ul style="list-style-type: none"> • ingresos por arrendamiento, revelando por separado los ingresos por pagos variables de arrendamiento que no dependen de un índice o tasa • según aplique para el activo subyacente, revelaciones relevantes en: <ul style="list-style-type: none"> • la IAS 16 para arrendamientos de propiedad, planta y equipo, desglosados por clase • la IAS 36 'Deterioro del valor de los activos', la IAS 38, la IAS 40 y la IAS 41 • análisis de vencimiento de los pagos de arrendamiento
Otros	<ul style="list-style-type: none"> • información cualitativa y cuantitativa adicional sobre las actividades de arrendamiento según sea necesario para cumplir con los objetivos de revelación, incluyendo pero no limitándose a: <ul style="list-style-type: none"> – naturaleza de las actividades de arrendamiento – cómo se administra el riesgo asociado con cualesquiera derechos retenidos en el activo subyacente

Fecha de entrada en vigor y transición

La IFRS 16 entra en vigor para períodos anuales que inician el 1 de enero de 2019, permitiendo su aplicación anticipada.

La IFRS 16 incluye dos posibles métodos de transición que son los siguientes:

- aplicación retrospectiva completa
- aplicación retrospectiva parcial

Estos se explican en detalle más adelante.



Principales cambios en la contabilización de arrendamientos

El calendario de transición (para una entidad que también reporta estados financieros intermedios semestrales) se resume en el diagrama:

Calendario de implementación



La IFRS 16 ofrece a los arrendatarios la opción de elegir entre dos métodos de transición:

- **aplicación retrospectiva completa:** con una reformulación de información comparativa de conformidad con la IAS 8 'Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores'
- **aplicación retrospectiva parcial:** sin reformular cifras comparativas. Según este enfoque, el efecto acumulativo de la aplicación inicial de la IFRS 16 se reconoce como un ajuste al capital contable en la fecha de la aplicación inicial (Ejemplo: 1 de enero de 2019 para un arrendatario que adopta la IFRS 16 en la fecha de entrada en vigor y tiene un cierre de año al 31 de diciembre).

Si un arrendatario elige la aplicación retrospectiva parcial, también aplican una serie de requerimientos de transición más específicos y ayudas opcionales. Estos se resumen en la tabla que se presenta a continuación.

No se requiere que los arrendadores hagan algún ajuste con respecto a los arrendamientos vigentes en la fecha de transición, a excepción de los arrendadores intermedios (Ejemplo: arrendadores con subarrendamientos). En cambio, la norma se aplica prospectivamente a partir de la fecha de transición.

La IFRS 16 también ofrece a los arrendatarios y a los arrendadores ayudas opcionales de transición para no tener que revaluar si los contratos vigentes en la fecha de la aplicación inicial son, o contienen, un arrendamiento.

Finalmente, la norma establece requerimientos de transición en relación con:

- transacciones de venta con arrendamiento en vía de regreso antes de la fecha de la aplicación inicial
- arrendamientos asumidos en combinaciones de negocios previas.

Disposiciones de transición para los arrendatarios cuando usan la aplicación retrospectiva parcial

Área	Requerimiento o exención
Arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos	<ul style="list-style-type: none"> • El pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial se mide al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes, descontado a las de interés incremental de financiamiento del arrendatario a la fecha de aplicación inicial • opción de medir el activo por derecho de uso al: <ul style="list-style-type: none"> - valor en libros como si se hubiera aplicado la IFRS 16 desde el inicio pero descontado a la tasa de interés incremental de financiamiento a la fecha de aplicación inicial - monto del pasivo por arrendamiento ajustado por rentas pagadas y por pagar • el activo por derecho de uso se mide a valor razonable, en la fecha de aplicación inicial, para arrendamientos de propiedades de inversión que se contabilizaron como arrendamientos operativos según la IAS 17 pero al que se aplicará, en el futuro, el modelo de valor razonable según la IAS 40 • ayudas opcionales disponibles en relación a: <ul style="list-style-type: none"> - arrendamientos de activos de bajo valor y arrendamientos para los cuales el plazo del arrendamiento finaliza dentro de los 12 meses desde la fecha de aplicación inicial - arrendamientos de propiedades de inversión a los cuales se les ha aplicado el modelo de valor razonable de la IAS 40 - uso de una tasa de descuento única para una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares - apoyarse en la evaluación de 'oneroso' de la IAS 37 'Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes' en lugar de una revisión por deterioro en la transición (en cuyo caso el activo por derecho de uso se reduce por el monto de cualquier provisión de arrendamiento oneroso) - excluyendo los costos directos iniciales del activo por derecho de uso - uso de evidencia posterior al determinar el plazo del arrendamiento si el mismo contiene opciones de extensión o de término del contrato
Arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos financieros	<ul style="list-style-type: none"> • el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento se miden a los mismos montos que para la IAS 17 en la fecha de aplicación inicial
Revelaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Exención de revelar el impacto del período actual de acuerdo con la IAS 8 si la entidad elige el enfoque de aplicación retrospectiva parcial • se requieren algunas revelaciones adicionales en el año de transición

Los siguientes pasos

A pesar de que la nueva norma entrará en vigor hasta el 1 de enero de 2019, existen varias acciones importantes que las entidades deben seguir para prepararse para la implementación de sus requerimientos:

- evaluar tanto los requerimientos de reconocimiento como los de revelación para determinar cómo se va a recopilar la información necesaria
- considerar si adoptar cualquiera de las exenciones y opciones de políticas impactarán el tipo de información que debe recopilarse en preparación a la transición
- recopilar información sobre los arrendamientos existentes para medir el impacto del nuevo modelo de arrendamiento
- diseñar y prepararse para implementar nuevos controles sobre el registro de los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, incluyendo la transición, la medición inicial, las modificaciones y las pruebas de deterioro
- revisar los contratos de préstamo y otros acuerdos que implican obligaciones de hacer y no hacer (covenants), tales como razones financieras, que podrían verse afectados por el nuevo modelo de arrendamiento.

Esperamos que esta información le brinde una idea más amplia sobre el impacto potencial de la nueva norma de arrendamiento en su organización y sus operaciones. 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





Grantthornton.mx

© Salles Sainz Grant Thornton S.C., es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional, los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL y cada firma miembro constituyen entidades legales individuales. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre si y no son responsables de los actos u omisiones de las demás

Exención de responsabilidad:

Este documento ha sido desarrollado como un recurso de informativo. Tiene la intención de servir exclusivamente como una guía y la aplicación de su contenido a situaciones específicas dependerá de las circunstancias particulares involucradas. Aun cuando se han tomado todas las precauciones para su presentación, el personal que usa este documento como guía en la evaluación del cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera debe tener suficiente capacitación y experiencia para hacerlo. Ninguna persona debe actuar específicamente con base en el material contenido en este documento sin considerar y pedir consejo profesional. Ni Grant Thornton International Ltd, ni su personal ni ninguna de sus firmas miembro o sus socios o empleados aceptan responsabilidad alguna por cualquier error que pueda contener ya sea por negligencia o por alguna otra causa, o cualquier pérdida, cualquiera que sea su causa, incurrida por cualquier persona como resultado de usar o confiar en este documento,