

NIIF 16: Arrendamientos

Leonardo E. Torres H.

Identificación del contrato de arrendamiento

¿Cuál es la nueva definición de arrendamiento?

- “Es un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un período de tiempo a cambio de una prestación”



¿Cómo saber si estoy frente a un contrato de arrendamiento?

Se debe evaluar si el contrato considera:

- La identificación del activo:
 - Un activo específico.
 - Una proporción de un activo (física o no física).
 - Derecho sustantivo de sustitución del activo por parte del proveedor.
- El control del uso del activo:
 - ¿Obtiene el cliente sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo?
 - ¿Quién tiene el derecho de dirigir el uso del activo?

Si no hay identificación del activo ni control del uso por parte del cliente, no se trata de un arrendamiento.



¿En qué consiste la identificación del activo?

- En muchos casos el activo sujeto de arrendamiento se explicita en el contrato (por ejemplo: número de serie o un piso determinado de un edificio). Sin embargo, un activo identificado puede ser uno especificado implícitamente cuando está disponible para su uso para el cliente.
- “Especificado implícitamente” quiere decir que los hechos y circunstancias indican que el proveedor puede cumplir sus obligaciones sólo mediante el uso de un activo específico.



¿En qué consiste la identificación del activo?

- La especificación implícita también se satisface si el proveedor tiene sólo un bien áara cumplir con el contrato (puede ser una planta de energía eléctrica y las instalaciones del cliente están en una zona lejana sin acceso a la red, de manera que no tiene acceso para adquirir la energía en el mercado o generarla de plantas alternativas).
- También puede tratarse de un proveedor que aún teniendo más bienes, sólo uno de ellos puede proporcionarse al cliente con la adecuada funcionalidad (como la zona geográfica). Esto se conoce como “*derecho sustantivo de sustitución del activo*”). Si el proveedor tiene derecho sustantivo de sustitución, no es un arrendamiento.

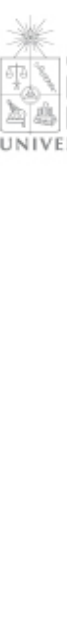


¿Es necesario especificar el activo al inicio del contrato?

- No. La clave es que el activo esté especificado en el momento en que esté disponible para el cliente. Dicho activo será el activo específico para satisfacer el contrato, aún cuando el proveedor tenga otros idénticos.

¿Puede tratarse de una porción del activo?

- Si. Esto podrá ser cuando:
 - La porción del activo sea físicamente distinta (un piso de un edificio, por ejemplo); o
 - La porción del activo no es físicamente distinta, pero el cliente tiene el derecho de recibir sustancialmente toda la capacidad del activo (por ejemplo, una porción de la capacidad de cable de fibra óptica que no es físicamente distinto pero representa sustancialmente toda la capacidad del cable).



¿Es nuevo esto de las “porciones de capacidad”?

- Si. Al desarrollar la CINIIF 4 (IFRIC 4) el Comité de Interpretaciones de NIIF decidió no considerar este concepto. Por lo tanto, el impacto dependerá de la política contable previa que una empresa aplicó para las porciones bajo CINIIF 4.



¿Sustancialmente toda la capacidad de un activo equivale al 90%?



- No necesariamente. No lo define la norma. Si bien la norma norteamericana utiliza un umbral de 90% para el concepto de “*substantially all*”, para las NIIF este no es un umbral necesario. La empresa debe definir un umbral y aplicarlo sobre una base consistente.

¿Cómo se mide la “capacidad” del activo?

- Muchas veces es necesario distinguir entre la capacidad nominal del activo y la capacidad esperada por el uso del mismo por parte del cliente (depende esto, por ejemplo, de la zona geográfica, del tipo de uso y otras características similares).



¿Debiera considerarse el primer derecho de rehusarse del cliente al evaluar la capacidad?

- Generalmente si. El “*right of first refusal*” puede confirmar la evaluación de si una porción representa sustancialmente toda la capacidad de un activo. Por ejemplo un cliente que entra en un contrato a diez años por el 70% de la capacidad de una cañería de abastecimiento de gas. El cliente paga un cargo fijo mensual más una cantidad variable. El cliente tiene el derecho de rehusarse en primer lugar al 30% restante.
- No sería así si el derecho de rehusarse no fuera sustantivo (por ejemplo, pagar una suma significativa por usar el 30%). En ese caso la cañería no sería un activo identificado.



¿Cuáles son los derechos sustantivos de sustitución del proveedor?

- Es un derecho de sustitución en que el proveedor:
 - Tiene la habilidad práctica de sustituir el activo a lo largo del período de uso; y
 - Se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho de sustitución del activo.
- Aún cuando un activo se encuentre identificado, si el cliente no tiene control del derecho de uso si el proveedor tiene un derecho sustantivo de sustitución del activo por uno alternativo a lo largo del período de uso.

¿Por qué la definición se concentra en los derechos “sustantivos” de sustitución?

- Porque algún elemento de sustitución es a menudo permitido en el arrendamiento de flotas de vehículos, o portfolios de fotocopiadoras y equipamiento similar. Sin embargo, si el activo subyacente está en poder del cliente los costos de sustitución probablemente excederían los beneficios, de tal manera que los derechos de sustitución no son sustantivos.
- La evaluación del derecho de sustitución se alinea con el enfoque general de la evaluación de si el proveedor o cliente controla el uso del activo subyacente.



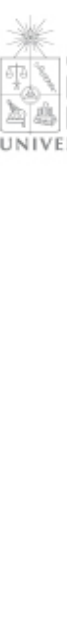
¿Qué hace un cliente si no puede evaluar si un derecho de sustitución es sustantivo?

- Si no tiene suficiente información el cliente debiera asumir que no es sustantivo.
- Muchos de los factores que influyen en si un derecho de sustitución es sustantivo son específicos para el proveedor (por ejemplo, si el proveedor tiene acceso alternativo, los costos involucrados en la sustitución, etc.). El cliente puede no tener acceso a esta información.
- IASB sostiene que a menudo cuando un derecho de sustitución es sustantivo esto será claro para el cliente. En otros casos IASB no espera que el cliente ejerza un esfuerzo desproporcionado al hacer la evaluación.



¿Cuándo un proveedor tiene la habilidad práctica de sustitución?

- Cuando el cliente no puede evitar la sustitución del activo y el proveedor tiene activos alternativos ya disponibles, o bien disponibles en un período razonable de tiempo.
- El proveedor no tendrá la habilidad práctica de sustituir el activo a lo largo del período de uso si:
 - El derecho de sustitución aplica solo a una parte del período de uso o bien solo a una fecha o a partir de una fecha determinada; o
 - El derecho de sustitución aplica sólo ante la ocurrencia de un evento en particular.



¿Qué sucede si el cliente tiene derecho a usar el activo subyacente por períodos no consecutivos?

- Calificará como un arrendamiento si a lo largo de los períodos intermitentes el cliente no tiene derecho a controlar el derecho de uso. Es decir, no es necesario que en los períodos de intermitencia el cliente mantenga el control del derecho de uso.



Si el proveedor puede ejercer un derecho de sustitución en o después de una fecha determinada, ¿termina el arrendamiento en esta fecha?

- No. El arrendamiento no finaliza en la fecha en la cual, o a partir de la cual, el proveedor puede ejercer un derecho de sustitución. Más bien el plazo de arrendamiento se determina de la manera usual y puede extenderse más allá de esa fecha.



¿Cuáles son los beneficios económicos del uso del activo?

- Los beneficios económicos del uso del activo incluyen:
 - El producto principal;
 - Los subproductos; y
 - Otros beneficios económicos provenientes del uso del activo que pudieran realizarse mediante una transacción comercial con una tercera parte (por ejemplo, subarrendamiento del activo).

¿Qué es el derecho de dirigir el uso de un activo?

- Es el derecho de dirigir el uso de un activo identificado que diferencia al arrendatario del cliente en un contrato típico de abastecimiento o de servicio.
- Un cliente tiene el derecho de dirigir el uso en las siguientes situaciones:
 - El cliente tiene el derecho de dirigir el cómo y con qué propósito el activo es utilizado a lo largo del período de uso; o
 - Las decisiones relevantes acerca de cómo y para qué propósito el activo es usado están predeterminadas y:
 - El cliente tiene el derecho de operar el activo si que el proveedor tenga derecho de cambiar dichas instrucciones operativas; o
 - El cliente diseñó el activo de manera que predetermina cómo y para qué propósito el activo se utilizará a lo largo del período de uso.

¿Los derechos protectores del proveedor impiden el ejercicio del derecho de dirigir el uso del cliente?

No. El contrato puede incluir ciertos términos y condiciones diseñadas para proteger el interés del proveedor en el activo identificado u otros activos, para proteger a su personal o asegurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones por parte del proveedor. Pero esto sólo define el alcance de los derechos de uso del cliente, pero no eliminan el derecho a dirigir el uso del activo.

¿Hay contratos de arrendamiento que se excluyen del alcance de la nueva norma?

- Si.
- Los arrendadores se excluyen de aplicar esta norma en los siguientes casos:
 - Arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas u otros recursos minerales.
 - Acuerdos de concesión de servicios en el alcance de IFRIC 12.
 - Licencias de Propiedad Intelectual concedidas en el alcance de NIIF 15.
- Los arrendatarios se excluyen de aplicar esta norma en los siguientes casos:
 - Arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas u otros recursos minerales.
 - Arrendamientos de activos biológicos en el alcance de NIC 41.
 - Acuerdos de concesión de servicios en el alcance de IFRIC 12.
 - Derechos mantenidos bajo acuerdos de licencia en el alcance de NIC 38.



¿Tiene exenciones de aplicación la norma?

- Si. Hay dos exenciones de aplicación de esta norma para los arrendatarios:
 - Arriendos de corto plazo (≤ 12 meses) por clase de activo subyacente; y
 - Arriendos de ítems de bajo valor, sobre una base de *lease-by-lease*.

Pero cuidado, porque pudiera ser útil no aplicar estas exenciones (voluntarias), porque:

- Pudiera ser útil aplicar un único modelo para todos los arrendamientos;
- Se puede evitar así el procedimiento de identificación de los contratos a los que se aplica y a los que no se les aplica las exenciones; y
- Puede beneficiarse la entidad de presentar los desembolsos de arrendamiento como gastos financiero y depreciación, lo que incrementa el *EBITDA*.

Pasivo por Arrendamiento



¿Cómo se valoriza el pasivo por arrendamiento?

- El pasivo por arrendamiento corresponde a la suma de:
 - Valor actual de las cuotas de arrendamiento; y
 - Valor actual de pagos esperados al final del arrendamiento.



¿Qué período de arrendamiento se considera para la medición?

El período de arrendamiento es el período no cancelable más:

- Períodos renovables optativos si el arrendatario está razonablemente seguro de prorrogarlo; y
- Períodos tras una fecha de cancelación optativa si el arrendatario está razonablemente seguro de no cancelarlo anticipadamente.



¿Qué pagos por arrendamiento se considera para la medición?

- Pagos fijos (incluso los pagos fijos en sustancia);
- Pagos por arrendamiento variable (índice o tasa);
- Montos que se prevé pagar por el arrendatario en virtud de garantías por valor residual;
- Precio de ejercicio de una opción de compra que el arrendatario está razonablemente seguro de ejercitar;
- y
- Pagos por cancelación anticipada, si en las condiciones del arrendamiento se contempla esta opción.



¿Qué tasa de descuento se considera para la medición?

- Los arrendatarios deben usar la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La tasa de interés implícita es aquella que iguala el valor actual de los pagos por arrendamiento y el valor residual no garantizado con la suma del valor razonable del activo subyacente y los costos directos iniciales del arrendador.



¿Cómo se mide posteriormente el pasivo por arrendamiento?

- Se mide al costo amortizado mediante el uso de la tasa de interés efectiva.



¿Estudiamos un ejemplo?

- El arrendatario Obe Son suscribe un contrato de arrendamiento con el arrendador Cabe Son para arrendar un edificio durante 7 años. Los pagos por arrendamiento anuales son de \$ 450, pagaderos al finalizar cada año. La tasa de interés incremental de Obe Son es de 5,04%.
- Se reconoce inicialmente una obligación de efectuar pagos por arrendamiento por valor de \$ 2.600. Al final del año 1 Obe Son paga su primera cuota anual de \$ 450 a Cabe Son. De esta cifra, un monto de \$ 131 ($\$ 2.600 \times 5,04\%$) corresponde a intereses; y \$ 319 ($\$ 450 - \$ 131$) es la amortización del principal.
- El monto en libros del pasivo al comienzo del año 2 es de \$ 2.281 ($\$ 2.600 - \$ 319$).
- Ojo: No se permite valorar el pasivo a Valor Razonable con Cambios en Resultados (Fair Value Option).



¿En qué circunstancias se reevalúa el pasivo por arrendamiento?

Revisiones que no modifican la tasa de descuento:

- Cambio en el monto que se prevé que habrá que pagar según la garantía del valor residual.
- Cambio en los pagos futuros por arrendamiento para reflejar tasas de mercado o en un cambio en un índice o tasa.
- Resolución de la variabilidad de pagos y, en consecuencia, se convierten en pagos fijos en sustancia.

Revisiones que requieren modificar la tasa de descuento:

- Cambio en los pagos por arrendamiento futuros como resultado de un cambio en las tasas de interés variable.
- Cambio del período de arrendamiento.
- Cambio en la evaluación del ejercicio de una opción de compra.

Activo por Derecho de Uso



¿Cómo se determina el valor del activo por derecho de uso?

El valor del derecho de uso considera:

- Pasivo por arrendamiento.
- Costos directos e iniciales.
- Pagos anticipados de arrendamiento.
- Costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación valorados de acuerdo a NIC 37.
- Menos incentivos por arrendamientos recibidos.



¿Cuáles son los costos directos típicos de un arrendamiento?

- Comisiones.
- Honorarios legales.
- Costos de negociar términos y condiciones del arrendamiento.
- Costos de tramitar una garantía.
- Pagos efectuados a arrendatarios anteriores para obtener el arrendamiento.
- Todos aquellos que son contingentes en el momento de originarse el arrendamiento.



¿Cuál es la medición posterior del derecho de uso?

El derecho de uso se mide al costo menos la amortización (depreciación) acumulada y menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

Las reevaluaciones del pasivo por arrendamiento afectarán al activo por derecho de uso, a menos que el monto en libros del activo se haya reducido a cero o el cambio en el pasivo por arrendamiento haga referencia a un pago por arrendamiento variable que no depende de un índice o tasa.

¿Hay bases de valoración alternativas para el derecho de uso del arrendatario?

Si:

- Si el activo por derecho de uso cumple la definición de inversión inmobiliaria, el arrendatario valora el activo por derecho de uso de conformidad con su política contable para otras inversiones inmobiliarias; y
- Si un arrendatario aplica el modelo de revaluación a una clase de PPE, puede aplicar el modelo de revaluación a todos los activos por derecho de uso pertenecientes a la misma clase.

Efectos de presentación



¿Qué nuevas cuentas se presentan en el Estado de Situación Financiera del arrendatario?

- Activo por derecho de uso: Presentación separada o revelación en notas de los Estados Financieros.
- Pasivo por Arrendamiento: Presentación separada o revelación en notas de los Estados Financieros.1



¿Qué nuevas cuentas se presentan en el Estado de Resultados Integrales del arrendatario?

- Presentación separada del gasto por intereses del pasivo por arrendamiento y la amortización del activo por derecho de uso.
- Presentación de los gastos por intereses como un componente de los costos financieros.



¿Qué nuevas cuentas se presentan en el Estado de Flujos de Efectivo del arrendatario?

- Actividades operacionales:
 - Pagos por arrendamientos variables no incluidos en el pasivo por arrendamiento.
 - Pagos por arrendamientos a corto plazo y de poco valor (sujetos al uso de la exención de reconocimiento).
- Actividades de inversión:
 - Pagos en efectivo correspondientes a la parte del principal del pasivo por arrendamiento.
- Dependiendo de la asignación general:
 - Los pagos en efectivo correspondientes a la parte de intereses se clasifican de conformidad con otros intereses pagados.



Arrendador



¿Hay cambios en la contabilidad del arrendador?

La contabilidad del arrendador es similar.

La evaluación de si un arrendamiento es financiero u operativo se efectúa considerando lo siguiente:

- Los arrendamientos en que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo subyacente son arrendamientos financieros; y
- Todos los demás arrendamientos son operativos.



Otros temas



¿Cómo se aborda una venta con retroarrendamiento?

Para determinar cómo se contabiliza una transacción de venta con retro-arrendamiento, el vendedor-arrendatario debe identificar si hay o no venta de acuerdo con NIIF 15.

Si hay venta: El vendedor arrendatario da de baja el activo y aplica el modelo de contabilidad del arrendatario al arrendamiento posterior. Valora el activo por derecho de uso en la parte retenida del monto en libros anterior (i.e. al costo). Reconoce una ganancia o pérdida en relación con los derechos transferidos al arrendador

Si no hay venta: El arrendatario continúa reconociendo el activo subyacente. Reconoce un pasivo financiero conforme a NIIF 9 por lo recibido del comprador-arrendador.

¿Cómo se abordan los sub-arrendamiento?

Se aplica la norma NIIF 16 a todos los arrendamientos por derecho de uso. El arrendador intermediario contabiliza el arrendamiento principal y el subarrendamiento como dos contratos diferentes.

En la fecha de comienzo del subarrendamiento, si el arrendador intermediario no puede determinar fácilmente la tasa implícita en el subarrendamiento, usa la tasa de descuento que emplea para el arrendamiento principal para contabilizar el subarrendamiento, ajustado por los costos directos iniciales asociados con el subarrendamiento.

Si el arrendamiento principal es a corto plazo donde la sociedad, en calidad de arrendatario, ha optado por la exención de arrendamientos a corto plazo, el arrendatario (arrendador intermediario) clasifica el subarrendamiento como arrendamiento operativo.

¿Cómo se afectan las propiedades de inversión?

Se aplica la NIC 40 para contabilizar un activo por derecho de uso si el activo subyacente cumpliría en otros casos la definición de propiedad de inversión.

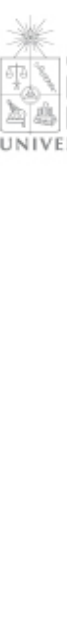
En consecuencia, lo que antes era una opción, ahora es un requerimiento (todas las propiedades arrendadas serán tratadas como Propiedades de Inversión).

Se puede también escoger la base de valoración.

Preguntas y Respuestas para la Transición

¿Cuáles son las opciones de transición?

- Nueva definición de arrendamiento:
 - Aplicar a todos los contratos; o
 - No aplicar la nueva definición a todos los contratos. Más bien aplicar la anterior definición a los contratos existentes que son, o contienen, un arrendamiento.
- Las entidades que eligen este expediente práctico:
 - Aplican la nueva norma a los arriendos previamente identificados de acuerdo con NIC 17 e IFRIC 4;
 - No aplican la nueva norma a los contratos previamente identificados como no conteniendo arrendamientos de acuerdo con NI 17 e IFRIC 4; y
 - Aplica la nueva definición de arrendamiento para evaluar si los contratos que entraron, o se modificaron, en o después de la fecha de aplicación inicial, de la nueva norma, son o contienen arrendamientos.



¿Qué se le permite al arrendatario en la transición?

El arrendatario puede:

- Adoptar la norma en forma retrospectiva; o
- Adoptar un enfoque retrospectivo modificado.



¿En qué consiste el enfoque retrospectivo modificado?

Si el arrendatario escoge el enfoque retrospectivo modificado no re-expresará la información comparativa. En su lugar, el arrendatario reconoce el efecto acumulado de aplicar inicialmente la norma como un ajuste a patrimonio en la fecha de aplicación inicial.

Se permite que el arrendatario escoja, sobre una base de arrendamiento-por-arrendamiento, cómo medir el derecho de uso de acuerdo con alguno de los siguientes métodos:

- Como si NIIF 16 siempre se hubiera aplicado (pero usando la tasa incremental de arrendamiento en la fecha de aplicación inicial); o
- Por un monto igual al pasivo de arrendamiento

¿Cuáles son los expedientes prácticos disponibles para los arrendatarios?

Al aplicar el enfoque retrospectivo modificado los arrendatarios disponen de los siguientes expedientes prácticos (sobre una base de arriendo-por-arriendo):

- Aplicar una tasa de descuento a un portfolio de arriendos con características similares.
- Descansar en una evaluación previa de si los arriendos son onerosos de acuerdo con NIC 37 inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial, como alternativa a la revisión del deterioro.
- Contabilizar los arrendamientos para los que el plazo finaliza en 12 meses desde la fecha de aplicación inicial como arriendos de corto plazo.
- Excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.
- Usar una mirada retrospectiva, como por ejemplo al determinar el plazo del arriendo si el contrato contiene opciones de extender o terminar el arriendo.



¿Cuál es el enfoque del arrendador para la transición?

Excepto por los sub-arrendamientos, los arrendadores no efectúan ajustes en la transición. En su lugar un arrendador contabiliza sus arrendamientos de acuerdo con la NIIF 16 desde la fecha de transición.



¿Qué debe considerar el arrendador en la transición respecto de los sub-arrendamientos?

En la fecha de aplicación inicial un arrendador intermedio re-evalúa los subarrendamientos que fueron clasificados como operativos bajo NIC 17 para determinar si cada subarrendamiento debiera ser clasificado como operativo o financiero bajo NIIF 16. Esta evaluación se hace sobre la base de los términos contractuales remanentes y las condiciones del arriendo principal y del subarrendamiento.

Para subarrendamientos clasificados como operativos bajo NIC 17 pero financieros bajo NIIF 16, un arrendador contabiliza el subarrendamiento como un nuevo arrendamiento financiero desde la fecha de aplicación inicial.

Bajo la norma NIIF 16 el arrendador intermedio evalúa la clasificación de un subarrendamiento con referencia al derecho-de-uso asociado con el arriendo principal, y no con referencia al activo subyacente. Por ello, muchos subarriendos anteriormente clasificados como operativos por el arrendador intermedio, bajo NIC 17 se clasificarían como financieros bajo NIIF 16.



¿Qué debe considerar el arrendatario en la transición respecto de las ventas con retroarrendamiento financiero?

Un vendedor arrendatario no re-evalúa las transacciones de venta con retro-arrendamiento iniciadas antes de la fecha de aplicación inicial para determinar si ha ocurrido una venta de acuerdo con NIIF 15.

Para una transacción de venta con retroarrendamiento contabilizado como financiero de acuerdo con NIC 17, el vendedor arrendatario:

- Contabiliza el retroarrendamiento de la misma forma que cualquier arriendo financiero existente en la fecha de aplicación inicial; y
- Continúa amortizando cualquier ganancia por la venta a lo largo del plazo del arrendamiento.



¿Qué debe considerar el arrendatario en la transición respecto de las ventas con retroarrendamiento operativo?

Para una transacción de venta con retroarrendamiento contabilizado como operativo de acuerdo con NIC 17, el vendedor arrendatario:

- Contabiliza el retroarrendamiento de la misma forma que cualquier arriendo operativo existente en la fecha de aplicación inicial; y
- Ajusta el retroarrendamiento del activo por derecho de uso por cualquier pérdida o ganancia diferida relacionada con términos fuera de mercado en los Estados de Situación Financiera inmediatamente anteriores a la fecha de aplicación inicial.

¡Gracias!

