

IFRS in Focus (edición en español) IASB emite el IFRS 16 - Arrendamientos

Contenidos

Introducción

Alcance

Definición de un arrendamiento

Contabilidad para los arrendamientos contenidos en los estados financieros de los arrendatarios

Contabilidad para los arrendamientos contenidos en los estados financieros de los arrendadores

Transacciones de venta y retro-arrendamiento

Fecha efectiva y transición

Implementación del nuevo estándar de arrendamientos

La línea de resultados

- El nuevo estándar proporciona un modelo comprensivo para la identificación de los acuerdos de arrendamiento y su tratamiento en los estados financieros tanto de los arrendatarios como de los arrendadores. Reemplaza al IAS 17 Arrendamientos y su orientación interpretativa.
- El IFRS 16 aplica el modelo de control para la identificación de los arrendamientos, distinguiendo entre arrendamientos y contratos de servicio con base en si hay un activo identificado controlado por el cliente.
- Son introducidos cambios importantes a la contabilidad del arrendamiento, con la distinción entre arrendamientos operacionales y financieros removida y los activos y pasivos reconocidos con relación a todos los arrendamientos (sujeto a limitadas excepciones para arrendamientos de corto plazo y arrendamientos de activos de bajo valor).
- En contraste, el Estándar no incluye cambios importantes a los requerimientos para la contabilidad de los arrendadores.
- Las entidades necesitarán considerar el impacto de los cambios introducidos por el Estándar en, por ejemplo, sistemas de TI y controles internos.
- El Estándar es efectivo para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 enero 2019 con aplicación temprana permitida para las entidades que también hayan adoptado el IFRS 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes.

Introducción

El IFRS 16 es resultado del proyecto conjunto iniciado por IASB junto con el emisor del estándar de los Estados Unidos, la Financial Accounting Standards Board (FASB), para abordar las preocupaciones expresadas por los usuarios de los estados financieros con relación a la comparabilidad reducida entre los estados financieros debido a la contabilidad muy diferente aplicada a los arrendamientos operacionales y financieros y a las limitaciones en la información proporcionada sobre los arrendamientos operacionales y sobre la exposición de las entidades ante los riesgos que surjan de los acuerdos de arrendamiento.

Para abordar esas preocupaciones, las dos juntas decidieron desarrollar un nuevo enfoque para la contabilidad del arrendatario que requiera que el arrendatario reconozca activos y pasivos por los derechos y obligaciones creadas por los arrendamientos (con algunas excepciones limitadas) y para mejorar las revelaciones requeridas sobre los arrendamientos.

La última edición de Project Insight Leases proporciona antecedentes adicionales sobre la historia del proyecto.

Para más información por favor
vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Observación

La intención original del proyecto fue la producción de un estándar convergido entre los IFRS y los US GAAP. Sin embargo, IASB y FASB llegaron a conclusiones diferentes sobre una serie de problemas incluyendo el reconocimiento y la presentación de los gastos por los arrendatarios. Como resultado, el estándar de FASB sobre arrendamientos (publicación que se espera para comienzos del 2016) diferirá del IFRS 16 en varios aspectos.

Alcance

El nuevo Estándar de arrendamientos aplica a todos los arrendamientos, incluyendo los arrendamientos del derecho de uso de activos en un sub-arrendamiento, con excepción de elementos específicos cubiertos por otros estándares, principalmente:

- Arrendamientos para explorar o usar minerales, petróleo, gas natural y recursos no-renovables similares;
- Contratos dentro del alcance de la IFRIC 12 Acuerdos de servicios de concesión;
- Para los arrendadores, licencias de propiedad intelectual dentro del alcance del IFRS 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes; y
- Para los arrendadores, arrendamientos de activos biológicos dentro del alcance del IAS 41 Agricultura y derechos tenidos según acuerdos de licencia dentro del alcance del IAS 38 Activos intangibles por elementos tales como películas cinematográficas, grabaciones en vídeo, juegos, manuscritos, patentes y derechos de copia.

A los arrendatarios se les permite, pero no se les requiere, aplicar el IFRS 16 a los arrendamientos de otros activos intangibles.

Arrendamientos de corto plazo y arrendamientos de activo de bajo valor

En respuesta a las preocupaciones expresadas sobre el costo de la aplicación de los requerimientos del nuevo Estándar, IASB decidió proporcionar algún alivio para los preparadores mediante permitir que los arrendamientos de corto plazo y los arrendamientos de bajo valor sean contabilizados mediante el reconocimiento del gasto, típicamente por línea recta, durante el término del arrendamiento (de este modo, de una manera consistente con la contabilidad actual para los arrendamientos operacionales).

El 'arrendamiento de corto plazo' es definido como uno que no incluye una opción de compra y a la fecha del comienzo tiene un término de arrendamiento de 12 meses o menos. Los arrendatarios tienen que aplicar, o no aplicar, la excepción para los arrendamientos de corto plazo de manera consistente para cada clase de activo subyacente arrendado.

Término del arrendamiento

El término del arrendamiento es definido como el período no-cancelable del arrendamiento, incluyendo:

- a) Períodos cubiertos por la opción para ampliar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente cierto para ejercer esa opción; y
- b) Períodos cubiertos por la opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente cierto para no ejercer esa opción.

La entidad está requerida para revisar el término del arrendamiento si hay un cambio en el período no-cancelable del arrendamiento.

La excepción para los arrendamientos de activos de bajo valor puede, de otro modo, ser aplicada sobre una base de arrendamiento por arrendamiento.

Observación

La opción del 'bajo valor' es inusual porque aplica en términos absolutos más que por referencia al tamaño de la entidad que reporta (i.e., no es una medida de la materialidad del arrendamiento).

El Estándar no proporciona un valor monetario que deba ser considerado 'bajo' para esos propósitos, pero establece que la valoración tiene que ser hecha con base en el valor del activo cuando nuevo (incluso si un activo usado es arrendado) y las Bases para las Conclusiones observan que, en el momento de llegar a su decisión para proporcionar la excepción, IASB tenía en mente arrendamientos de activos subyacentes con un valor, cuando nuevo, en el orden de magnitud de US\$5,000 o menos.

También se observó que la excepción de 'valor bajo' solo aplica a los activos arrendados que no sean altamente dependientes de, o altamente interrelacionados con, otros activos.

Definición de un arrendamiento

El Estándar tiene la intención de distinguir entre arrendamiento y contrato de servicio con base en si el cliente es capaz de *controlar* el activo que esté siendo arrendado.

Un contrato es, o contiene un arrendamiento si el contrato le proporciona al cliente el derecho a controlar el uso del activo identificado por un período de tiempo en intercambio por consideración. Se considera que existe control si el cliente tiene:

- (a) El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso de un activo identificado; y (b) el derecho a usar ese activo.

La entidad está requerida a identificar si un contrato es, o contiene, un arrendamiento al inicio y solo re-valorará si el contrato es o contiene un arrendamiento en caso de una modificación a los términos y condiciones del contrato. El inicio del arrendamiento es la primera entre la fecha del acuerdo de arrendamiento y la fecha del compromiso de las partes para con los términos y condiciones principales del arrendamiento.

Observación

La definición enfatiza la noción de control porque IASB decidió que para controlar el uso de un activo, el cliente está requerido a tener no solo el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo durante el período de uso (el elemento 'beneficios') sino también la capacidad para dirigir el uso de ese activo (el elemento 'poder'). Esta orientación es consistente con el concepto de control contenido en el IFRS 10 Estados financieros consolidados y en el IFRS 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes, así como también las propuestas de IASB en relación con el control contenidas en el borrador para discusión pública del Marco conceptual.

El Estándar proporciona orientación detallada para determinar si esas condiciones se satisfacen. Se espera que en algunos casos juicio importante será requerido para hacer esta valoración. A continuación se proporciona un resumen de la orientación detallada.

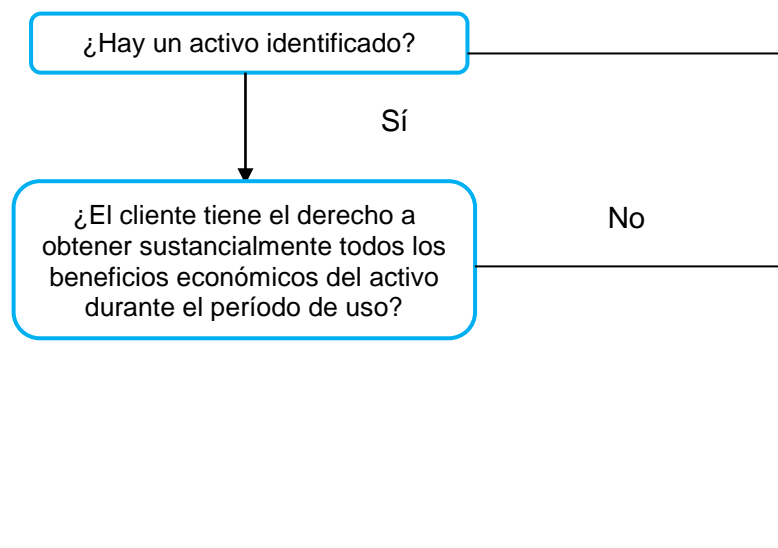
Concepto	Definición	Observación
Uso de un activo identificado	Un activo es típicamente identificado si está especificado de manera explícita en un contrato o especificado de manera implícita en el momento en que el activo está disponible para uso por el cliente. Sin embargo, si el proveedor tiene derechos sustantivos para sustituir el activo durante el período de uso entonces el activo no se considera que esté 'identificado.'	El requerimiento es similar a la orientación establecida en la IFRIC 4 <i>Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento</i> . La entidad no necesita ser capaz de identificar el activo particular (por ejemplo, un número serial específico). En lugar de ello, la entidad necesita determinar si el activo identificado se necesita para cumplir el contrato. Un área que implicará juicio importante será la distinción entre un arrendamiento y un contrato de capacidad. El Estándar aclara que una porción de la capacidad de un activo es un activo identificado si es físicamente distinto (por ejemplo, un piso de una construcción). Mediante la ilustración de este concepto, el Estándar contrasta un contrato para uso exclusivo de fibras específicas dentro de un cable más grande usado para transmitir datos con uno para uso de una porción equivalente de la capacidad del cable en su conjunto – concluyendo que el primer contrato incluye el derecho a usar un activo identificado pero el último no.
Derechos sustantivos de sustitución	El derecho del proveedor para sustituir un activo es sustantivo solo si existen ambas de las condiciones siguientes: (a) el proveedor tiene la capacidad práctica para sustituir activos alternativos durante el período de uso; el proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho para sustituir el activo.	IASB decidió incluir este requerimiento porque consideró que si el proveedor tiene un derecho sustantivo para sustituir el activo durante el período de uso, entonces es el proveedor quien controla el uso del activo y no el cliente. El concepto de beneficio económico proveniente de los derechos de sustitución es ilustrado mediante el ejemplo de un contrato para usar un tipo especificado de automotor para transportar bienes. En este ejemplo, el proveedor se considera que se beneficia de su derecho para sustituir en cuanto éste le permite utilizar su conjunto de material rodante de la manera más efectiva.
Derecho a obtener beneficios económicos provenientes del uso del activo identificado	Para controlar el uso de un activo identificado, el cliente está requerido a tener el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos provenientes del uso del activo durante el período de uso. Los beneficios económicos provenientes del uso del activo incluyen su output (resultado) primario y sus sub-productos, así como otros beneficios económicos provenientes del uso del activo que podrían ser realizados a partir de una transacción comercial con un tercero.	Esta valoración es hecha dentro de las fronteras del alcance del contrato. Por ejemplo, en el arrendamiento de un vehículo a motor que incluye un límite para el uso de millas, ese límite es el alcance del contrato y el cliente valorará los beneficios económicos obtenidos dentro de este límite.

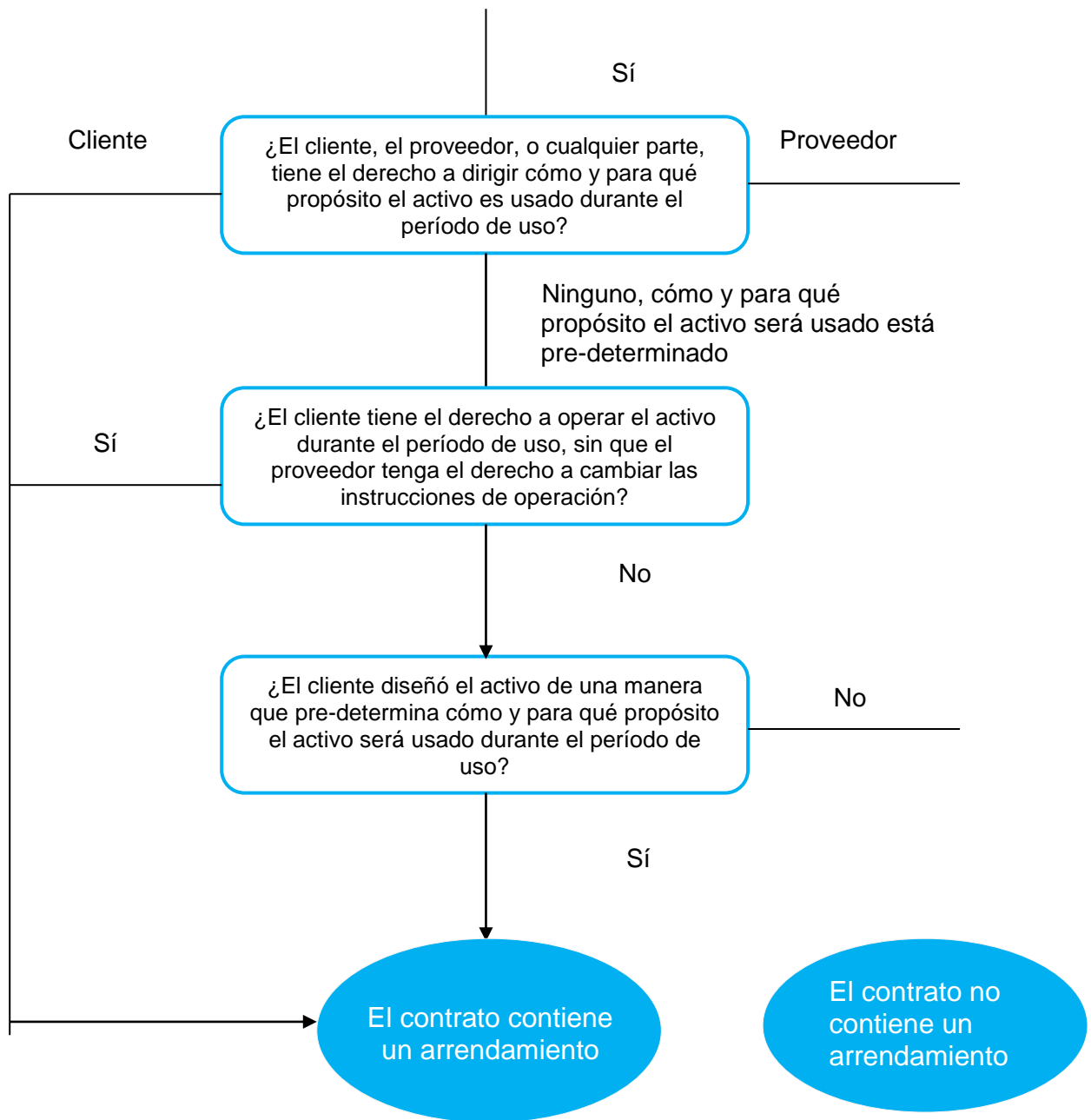
Concepto	Definición	Observación
Derecho a dirigir el uso del activo identificado	<p>Un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo identificado durante el período de uso solo si cualquiera de:</p> <p>(a) El cliente tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito el activo es usado durante el período de uso; o</p> <p>(b) Las decisiones relevantes acerca de cómo y para qué propósito el activo es usado están pre-determinadas y: (i) el cliente tiene el derecho para operar el activo durante el período de uso; o (ii) el cliente diseñó el activo de una manera que pre-determina cómo y para qué propósito el activo será usado.</p>	<p>Los derechos relevantes de decisión a ser considerados son los que afectan los beneficios económicos derivados del uso del activo. Algunos ejemplos de derechos de los clientes que satisfacen la definición son: (i) derechos a cambiar el tipo de output (resultado) producido por el activo; (ii) derechos para cambiar cuándo el output es producido; o (iii) derechos a cambiar dónde el output es producido. De otro modo, los derechos que estén limitados a mantener u operar el activo no otorgan por sí mismos el derecho a dirigir cómo y para qué propósito el activo es usado.</p> <p>El concepto de dirigir el uso mediante el diseño del activo es explorado en el ejemplo de un contrato para comprar todo el output de una granja solar, concluyendo que si bien el cliente no toma decisiones durante la vida de la granja tiene el derecho a dirigir su uso como resultado de haber diseñado el activo antes que fuera construido.</p>

Observación

El Estándar no proporciona una definición de servicios; sin embargo, las Bases para las Conclusiones proporcionan algunas consideraciones hechas por IASB para distinguir entre arrendamientos y servicios. Por ejemplo, señala que el arrendamiento crea derechos y obligaciones que son diferentes de los que surgen de los contratos de servicio. Esto porque el arrendatario obtiene y controla el activo de derecho-de-uso en el momento en que el activo subyacente está disponible para uso por el arrendatario, de otro modo, en un contrato de servicio, el cliente no obtiene un activo que controla al comienzo del contrato.

Para ayudar a que las entidades determinen si un contrato es, o contiene un arrendamiento, el Estándar proporciona el siguiente diagrama de flujo:





Contabilidad para los arrendamientos contenidos en los estados financieros de los arrendatarios

Reconocimiento

El arrendatario reconocerá, al comienzo del arrendamiento, un **activo de derecho-de-uso** y un **pasivo de arrendamiento**. La fecha del comienzo del arrendamiento es definida en el Estándar como la fecha en la cual el arrendador hace que el activo subyacente esté disponible para uso por el arrendatario.

Observación

IASB decidió requerir un solo modelo de contabilidad para los arrendamientos en los cuales el arrendamiento será reconocido en el estado de posición financiera (a menos que estén disponibles cualesquiera excepciones del alcance del IFRS 16). IASB concluyó que el derecho del arrendatario a usar el activo subyacente satisface la definición de un activo por las siguientes razones:

- (i) El arrendatario controla el derecho a usar el activo subyacente durante el término del arrendamiento;
- (ii) El arrendatario tiene la capacidad para determinar cómo usar el activo subyacente y, por consiguiente, cómo genera beneficios

económicos futuros derivados de ese derecho de uso; y

- (iii) El derecho a controlar y usar el activo existe cuando el derecho del arrendatario a usar el activo incluye algunas restricciones a su uso; y el control que el arrendatario tiene del derecho de uso surge de eventos pasados – no solo el compromiso para con el contrato de arrendamiento sino también que el activo subyacente esté siendo disponible para uso por el arrendatario por la duración del período no-cancelable del arrendamiento.

Medición

Activo de derecho-de-uso

El arrendatario está requerido a incluir los siguientes elementos como parte de los costos de los activos de derecho-de-uso:

- La cantidad de la medición inicial del pasivo de arrendamiento (vea abajo);
- Cualesquiera pagos de arrendamiento hechos al arrendador en o antes de la fecha del comienzo, menos cualesquiera incentivos de arrendamiento;
- Cualesquiera costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- Un estimado de los costos incurridos por el arrendatario para dismantelar y remover el activo subyacente, restaurar el sitio en el cual esté localizado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que esos costos sean incurridos para producir inventarios. El arrendatario incurre en la obligación por esos costos ya sea a la fecha del comienzo o como consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un período particular.

Subsiguientemente, la entidad medirá el activo de derecho-de-uso empleando ya sea el modelo de revaluación del IAS 16 *Propiedad, planta y equipo* (reconociendo, por lo tanto, en utilidad o pérdida los gastos por depreciación y deterioro y, si ese modelo es aplicado, las revaluaciones en otros ingresos comprensivos). Sin embargo, el Estándar requiere que el activo de derecho-de-uso de la propiedad para inversión arrendada sea medido a valor razonable si la entidad usa el modelo del valor razonable contenido en la NIC 40 *Propiedad para inversión* para sus otras propiedades de inversión.

Tal y como se anota abajo, los activos de derecho-de-uso también son ajustados como resultado de ciertos cambios en el pasivo de arrendamiento subsiguientes al comienzo del arrendamiento.

Pasivo de arrendamiento

La entidad medirá el pasivo de arrendamiento al valor presente de los pagos de arrendamiento descontados usando la tasa implícita en el arrendamiento si esa tasa puede ser determinada fácilmente. Si la entidad no es capaz de estimar la tasa implícita en el arrendamiento, entonces el arrendatario debe usar su tasa incremental de endeudamiento.

Observación

La tasa implícita en el arrendamiento es definida en el Estándar como la tasa de interés a la fecha del comienzo que causa que el valor presente agregado de los pagos de arrendamiento y el valor residual del activo al final del término de arrendamiento sea igual a la suma del valor razonable del activo subyacente y el costo directo inicial del arrendador.

IASB señala que en muchos casos la tasa de interés implícita en el arrendamiento es probable que sea similar a la tasa incremental de endeudamiento del arrendatario. Esto porque ambas tasas tienen en cuenta la solvencia del arrendatario, la extensión del arrendamiento, la naturaleza y calidad del colateral proporcionado y el entorno económico en el cual la transacción ocurre.

Los pagos de arrendamiento deben incluir los siguientes elementos:

- Pagos fijos (incluyendo pagos fijos en sustancia), menos cualesquiera incentivos de arrendamiento por cobrar al arrendador;

Observación

Los pagos de arrendamiento deben incluir los pagos fijos independiente de la forma en la cual fueron estructurados en el contrato. Por esta razón, IASB incluyó el concepto de 'pagos fijos en sustancia' que tiene la intención de capturar los pagos que, de acuerdo con el contrato, podrían ser variables pero que en realidad son inevitables.

- Pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o de una tasa (tal como el índice de precios al consumidor o una tasa de interés de referencia), usando el índice o tasa como en la fecha del comienzo;

Observación

El arrendamiento puede incluir pagos variables relacionados con desempeño futuro. El Estándar requiere que cualquier pago variable de arrendamiento que no esté relacionado con un índice o una tasa será reconocido en utilidad o pérdida cuando se incurre en él.

IASB decidió excluir esos pagos variables de la medición inicial del pasivo de arrendamiento principalmente por razones de costos y beneficios. No hubo una conclusión específica respecto de si los pagos variables relacionados con desempeño futuro satisfacen la definición de un pasivo.

- Cantidades que se espere sean por pagar por el arrendatario según garantías del valor residual;
- El precio de ejercicio de la opción de compra si el arrendatario está razonablemente cierto de ejercer esa opción; y
- Pagos de sanciones por terminación del arrendamiento, si el término de arrendamiento refleja que el arrendatario ejerza la opción para terminar el arrendamiento.

Subsiguientemente, el arrendatario incrementará el pasivo de arrendamiento para reflejar el interés causado (y reconocido en utilidad o pérdida), deducir los pagos de arrendamiento hechos a partir del pasivo y re-medir el valor en libros para reflejar cualquier re-valoración, modificación del arrendamiento, o revisión de los pagos fijos en sustancia.

Observación

El diferente tratamiento del activo de derecho-de-uso (la depreciación típicamente reconocida sobre una base de línea recta) y el pasivo de arrendamiento (el interés calculado usando el método de la tasa de retorno constante) resulta en que probablemente sea el impacto más importante del nuevo Estándar en la utilidad neta del arrendatario dado que el gasto total reconocido será ponderado hacia el comienzo del término de arrendamiento (debido al costo de interés más alto que surge en ese momento) mientras que según el IAS 17 el costo de un arrendamiento operacional usualmente es reconocido sobre una base de línea recta a través del término de arrendamiento.

Re-valoración del pasivo de arrendamiento

El arrendatario está requerido a re-medir el pasivo de arrendamiento en las siguientes circunstancias:

- Un cambio en la cantidad que se espere sea por pagar según la garantía del valor residual;
- Un cambio en los pagos futuros de arrendamiento para reflejar el cambio en el índice o tasa usada para determinar esos pagos (incluyendo, por ejemplo, una revisión del alquiler del mercado);
- Un cambio en el término del arrendamiento resultante de un cambio en el período no-cancelable del arrendamiento (por ejemplo, el arrendatario no ejerce una opción previamente incluida en la determinación del término del arrendamiento); o
- Un cambio en la valoración de la opción para comprar el activo subyacente.

Los cambios resultantes de revisiones a las garantías del valor resultantes y los cambios en el índice o tasa se calculan usando la tasa de interés determinada al comienzo del arrendamiento, si bien los cambios al término del arrendamiento o en la valoración de la opción de compra requieren el cálculo de la tasa de interés revisada a la fecha del cambio.

El arrendatario está requerido a reconocer la cantidad de la re-mediación del pasivo de arrendamiento como un ajuste al activo de derecho-de-uso a menos que el valor en libros del activo de derecho-de-uso sea reducido a cero, en esa situación el arrendatario reconocerá en utilidad o pérdida cualquier cantidad restante.

Presentación

A continuación se resume los principales requerimientos de presentación:

Estado de posición financiera	Estado de utilidad o pérdida y otros ingresos comprensivos	Estado de flujos de efectivo
<ul style="list-style-type: none"> • Activos de derecho-de-uso • Pasivos de arrendamiento 	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos por intereses en el pasivo de arrendamiento (un componente de los costos financieros) • Cargo por depreciación del activo de derecho-de-uso 	<ul style="list-style-type: none"> • Pagos de efectivo por la porción principal del pasivo de arrendamiento, dentro de las actividades de financiación. • Pagos de efectivo por la porción intereses del pasivo de arrendamiento presentados de manera consistente con los otros pagos de intereses. • Pagos de arrendamiento de corto plazo, pagos por arrendamientos de activos de bajo valor y pagos variables de arrendamiento no incluidos en
<p>Distinguidos de otros activos y pasivos ya sea por presentación separada en el estado de posición financiera o por revelación del elemento de línea en el cual se incluyen.</p>		

Revelación

El objetivo de revelación del Estándar es que la entidad está requerida a proporcionar información para permitirles a los usuarios de los estados financieros valorar el efecto que los arrendamientos tienen en la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo del arrendatario.

Observación

Consistente con los requerimientos que se están discutiendo en la Iniciativa de Revelación de IASB, el Estándar señala que el arrendatario debe proporcionar la información cuantitativa y cualitativa adicional que sea necesaria para satisfacer el objetivo de revelación.

El Estándar señala que la información proporcionada tiene que ser relevante para los usuarios de los estados financieros de la entidad y debe ayudarles a los usuarios a entender las implicaciones más relevantes derivadas de sus arrendamientos, incluyendo, por ejemplo, la flexibilidad proporcionada por arrendamientos; restricciones impuestas por arrendamientos; sensibilidad en las variables clave; exposición a riesgos adicionales y desviaciones de las prácticas de la industria.

El Estándar amplía de manera importante los requerimientos actuales de revelación acerca de los arrendamientos, los requerimientos cuantitativos de revelación requeridos incluyen:

- Cargo por depreciación por activos de derecho-de-uso por clase de activo subyacente;
- Gastos por intereses en pasivos de arrendamiento;
- Gastos relacionados con arrendamientos de corto plazo;
- Gastos relacionados con arrendamientos de activos de bajo valor;
- Gastos relacionados con pagos variables de arrendamiento no incluidos en la medición de los pasivos de arrendamiento;
- Ingresos provenientes de activos de derecho-de-uso sub-arrendados;
- Salida total de efectivo por arrendamientos;
- Adiciones a activos de derecho-de-uso;
- Ganancias o pérdidas que surjan de transacciones de venta y retro-arrendamiento; y
- El valor en libros de los activos de derecho-de-uso al final del período de presentación de reporte, por clase de activo subyacente.

Además, el arrendatario está requerido a revelar un análisis de la maduración de los pasivos de arrendamiento (por separado de los otros pasivos financieros) de acuerdo con el IFRS 7 *Instrumentos financieros: revelaciones*.

Contabilidad para los arrendamientos contenidos en los estados financieros de los arrendadores

El Estándar mantiene sustancialmente los requerimientos de la contabilidad del arrendador contenidos en la NIC 17 *Arrendamientos*.

Clasificación

El Estándar requiere que el arrendador clasifique el arrendamiento ya sea como un arrendamiento operacional o un arrendamiento financiero.

Un arrendamiento financiero es un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y recompensas incidentales a la propiedad. El Estándar incluye ejemplos de situaciones que conducirán a que un arrendamiento sea considerado un arrendamiento financiero.

Arrendamientos financieros

Reconocimiento

El arrendador está requerido a reconocer a la fecha del comienzo los activos tenidos según un arrendamiento financiero en su estado de posición financiera y presentarlos como una cuenta por cobrar a una cantidad igual a la inversión neta en el arrendamiento.

Medición

La inversión neta en el arrendamiento será medida como la suma de ambos de los siguientes:

- a) La cuenta por cobrar por arrendamiento medida al valor presente de los pagos de arrendamiento; y
- b) El activo residual, medido al valor presente de cualquier valor residual causado por el arrendador.

Subsiguientemente, el arrendador está requerido a reconocer ingresos financieros durante el término del arrendamiento, basado en un patrón que refleje la tasa de retorno periódica constante en la inversión neta que el arrendador tiene en el arrendamiento.

Arrendamientos operacionales

Reconocimiento y medición

El arrendador está requerido a reconocer como ingresos los pagos de arrendamiento provenientes de arrendamientos operacionales ya sea sobre una base de línea recta u otra base sistemática. La otra base sistemática debe ser aplicada si esa base es más representativa del patrón en el cual el beneficio derivado del uso del activo subyacente es disminuido.

Presentación

El arrendador está requerido a presentar los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operacionales en su estado de posición financiera de acuerdo con la naturaleza del activo subyacente.

Revelación

De manera similar a los requerimientos para los arrendatarios, el Estándar incluye un objetivo de revelación para los arrendadores. El objetivo es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de posición financiera, el estado de utilidad o pérdida y el estado de flujos de efectivo, de una base para que los usuarios de los estados financieros valoren el efecto que los arrendamientos tienen en la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo del arrendador.

Transacciones de venta y retro-arrendamiento

El Estándar incluye orientación sobre las transacciones de venta y retro-arrendamiento aplicables tanto al vendedor-arrendatario como al comprador-arrendador. El tratamiento de tales transacciones depende de si la transferencia del activo en cuestión satisface los criterios del IFRS 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes* para el reconocimiento como una venta.

Si esos criterios se satisfacen:

- El vendedor-arrendatario reconoce el activo de derecho-de-uso calculado como la proporción del anterior valor en libros del activo relacionado con el derecho-de-uso que ha retenido (como resultado, una ganancia o pérdida en la disposición es reconocida solo en la extensión en que los derechos de uso hayan sido transferidos al comprador-arrendador); y
- El comprador-arrendador contabiliza la compra del activo subyacente según los estándares que sean aplicables (por ejemplo, IAS 16 para la compra de propiedad, planta y equipo) y el arrendamiento según el modelo de contabilidad del arrendador según el IFRS 16.

Si los producidos de la venta no reflejan el valor razonable del activo, o si los pagos de arrendamiento no son a una tasa del mercado, se hacen ajustes para reflejar el pago anticipado de los pagos de arrendamiento o la financiación adicional proporcionada por el comprador-arrendador.

Si los criterios no se satisfacen:

- El vendedor-arrendatario continúa reconociendo el activo subyacente y reconoce un pasivo financiero con relación a los producidos recibidos por la venta; y
- El comprador-arrendador reconoce un activo financiero con relación al pago realizado.

Ambas partes contabilizan luego el instrumento financiero de acuerdo con el IFRS 9 *Instrumentos financieros* (o, si ese estándar todavía no ha sido aplicado, el IAS 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*).

Fecha efectiva y transición

El Estándar es aplicable para los períodos anuales de presentación de reportes que comiencen en o después del 1 enero 2019. La aplicación temprana es permitida para las entidades que apliquen el IFRS 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes* en o antes de la fecha de aplicación inicial de este Estándar.

El Estándar proporciona requerimientos específicos de transición para:

- La definición de un arrendamiento (permitiendo que la conclusión alcanzada según el IAS 17 y la IFRIC 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento* sea trasladada con relación a los contratos en los cuales se participó antes de la fecha de la aplicación inicial del IFRS 16);

- La medición de los activos de derecho-de-uso y los pasivos de arrendamiento (proporcionando alivio del cálculo retrospectivo pleno de esos saldos);
- Transacciones de venta y retro-arrendamiento antes de la fecha de la aplicación inicial (requiriendo la contabilidad basada en la conclusión sobre si la transacción era una venta y retro-arrendamiento operacional o una venta y retro-arrendamiento financiero alcanzada según el IAS 17); y
- Cantidades previamente reconocidas con relación a combinaciones de negocios (requiriendo que cualquier activo o pasivo en relación con términos favorables o desfavorables de arrendamientos operacionales sean des-reconocidos y el valor en libros del activo de derecho-de-uso asociado ajustado por la cantidad correspondiente).

El arrendatario puede aplicar este Estándar ya sea mediante un enfoque retrospectivo pleno o un enfoque retrospectivo modificado. Si el último enfoque es seleccionado, la entidad no está requerida a re-emitir la información comparativa y el efecto acumulado de aplicar inicialmente este Estándar tiene que ser presentado como un ajuste al saldo de apertura de ganancias retenidas (u otro componente de patrimonio según sea apropiado).

Implementación del nuevo estándar de arrendamientos

IASB establece la fecha efectiva el 1 enero 2019 con la consideración del tiempo y el costo que serán involucrados en la implementación del nuevo Estándar. Este tiempo les permite a las entidades considerar los efectos del IFRS 16 por ejemplo con relación a:

- Cambios necesarios a sus sistemas y procesos; por ejemplo para rastrear individualmente los arrendamientos o a nivel de portafolio y para realizar cálculos;
- Juicios requeridos particularmente con relación a la definición de un arrendamiento y en la valoración del término de arrendamiento;
- Cualesquiera potenciales impactos tributarios si el tratamiento de un arrendamiento para propósitos tributarios se basa en su tratamiento en los estados financieros;
- El impacto del Estándares en métricas clave, convenios de pago de deuda y compensación de la administración; y
- Información adicional que las entidades puedan necesitar reunir para hacer las revelaciones requeridas.

Contactos clave

Oficina global IFRS
Líder global IFRS
 Veronica Poole
 ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Americas

Canada	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
LATCO	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
United States	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
China	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.hk
Japan	Shinya Iwasaki	ifrs@tohmatu.co.jp
Singapore	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
Denmark	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
France	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
Germany	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
Italy	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
Luxembourg	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
Neherlands	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Russia	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
South Africa	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
Spain	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
United Kingdom	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – January 2016 – IASB issues IFRS 16 Leases** –Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a una o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía (“DTTL”), su red de firmas miembro, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como “Deloitte Global”) no presta servicios a clientes. Por favor vea www.deloitte.com/about para una descripción más detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoría financiera, administración del riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se expanden en múltiples industrias. Con una red conectada globalmente de firmas miembros en más de 150 países y territorios, Deloitte ofrece capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad para los clientes, entregando las ideas que necesitan para abordar sus desafíos más complejos de negocio. Los más de 220,000 profesionales de Deloitte están comprometidos con tener un impacto que trasciende.

Esta comunicación solo contiene información general, y ninguna de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la “Red Deloitte”) está, por medio de esta comunicación, prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar con un asesor profesional calificado. Nadie de la Red Deloitte será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta comunicación.

© 2016 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

El original en inglés fue diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. L4025