

En este número

- [Antecedentes](#)
- [Determinaciones clave de la ASU 2018-11](#)
- [Apéndice – Enmiendas menores hechas por la ASU 2018-10 al nuevo estándar de arrendamientos](#)

## FASB Re-arrienda mejoramientos específicos a la ASC 842

Por Elena Cilenti y Kristin Bauer, Deloitte & Touche LLP

### Antecedentes

En julio 30, 2018, FASB emitió la [ASU 2018-11](#)<sup>1</sup> para proporcionarles a las entidades alivio de los costos de la implementación de ciertos aspectos del nuevo estándar de arrendamientos, la [ASU 2016-02](#)<sup>2</sup> (codificada como ASC 842).<sup>3</sup> Específicamente, según las enmiendas contenidas en la ASU 2018-11:

- Cuando hagan la transición hacia la ASC 842 las entidades pueden elegir no refundir los períodos comparativos presentados (Problema 1).
- Los arrendadores pueden elegir no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento cuando se satisfagan ciertas condiciones (Problema 2).

Estas enmiendas son consistentes con las decisiones tentativas que la Junta tomó en su reunión de noviembre 29, 2017<sup>4</sup> y luego refinó en sus reuniones de marzo 7, 2018<sup>5</sup> y marzo 28, 2018.<sup>6</sup>

Además, en julio 19, 2018, FASB emitió la [ASU 2018-10](#),<sup>7</sup> que hace 16 enmiendas separadas a la ASC 842. Para más información sobre esas enmiendas, vea el [apéndice](#).

<sup>1</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2018-11, *Targeted Improvements to Topic 842, Leases*.

<sup>2</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-02, *Leases*.

<sup>3</sup> Para los títulos de las referencias de la *FASB Accounting Standards Codification (ASC)*, vea "[Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification](#)," de Deloitte.

<sup>4</sup> Para una discusión detallada de las decisiones tentativas tomadas por FASB en su reunión de noviembre 29, 2017, vea el [Heads Up](#) de diciembre 5, 2017, de Deloitte.

<sup>5</sup> Para un resumen de la reunión de FASB de marzo 7, 2018, vea el [journal entry](#) de marzo 8, 2018, de Deloitte.

<sup>6</sup> Para un resumen de la reunión de FASB de marzo 28, 2018, vea el [journal entry](#) de marzo 30, 2018, de Deloitte.

<sup>7</sup> FASB Accounting Standards Update No. ASU 2018-10, *Codification Improvements to Topic 842, Leases*.

## Determinaciones clave de la ASU 2018-11

### Alcance

El alcance de las enmiendas contenidas en la ASU es tal y como sigue:

- *Alivio de transición (Problema 1)* – Estas enmiendas, que permiten que las entidades reporten los períodos comparativos presentados en el período de adopción según la ASC 840, afectan a todas las entidades con contratos de arrendamiento que en la transición elijan no re-emitir sus períodos comparativos.
- *Alivio para el arrendador (Problema 2)* – Estas enmiendas, que les dan a los arrendadores la opción de elegir, como expediente práctico por clase de activo subyacente, no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento de un contrato, solo afectan a los arrendadores cuyos contratos de arrendamiento satisfagan ciertos criterios (que se discuten adelante).

Observe que, si bien las enmiendas del Problema 1 pueden beneficiar tanto a arrendatarios como a arrendadores, las enmiendas del Problema 2 solo beneficiarán a los arrendadores.

### Alivio de transición (Problema 1)

La ASC 842 originalmente requirió que todas las entidades usen el enfoque de transición “retrospectivo modificado” que tiene la intención de maximizar la comparabilidad y ser menos complejo que el enfoque retrospectivo pleno. (Para discusión adicional de la fecha efectiva y la orientación de transición contenida en la ASC 842, vea [A Roadmap to Applying the New Leasing Standard](#), de Deloitte.)

Según el enfoque retrospectivo modificado, la ASC 842 es implementada de manera efectiva al comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros de la entidad. Esto es, la entidad de negocios pública para la cual el estándar se vuelve efectivo en enero 1, 2019, aplicaría por primera vez la ASC 842 y reconocería un ajuste por los efectos de la transición a enero 1, 2017 (i.e., la fecha de la aplicación inicial).

La ASU 2018-11 enmienda la ASC 842 de manera que las entidades pueden elegir no refundir sus períodos comparativos en la transición (la “Opción de comparativos según la 840”). La ASU permite que las entidades cambien su fecha de aplicación inicial al comienzo del período de adopción. Por consiguiente, la entidad de negocios pública con final de año calendario podría elegir tener la fecha de aplicación inicial de enero 1, 2019. Al hacerlo, la entidad:

- Aplicaría la ASC 840 en los períodos comparativos.
- Proporcionaría las revelaciones requeridas por la ASC 840 para todos los períodos que continúen siendo presentados de acuerdo con la ASC 840.
- Reconocería los efectos de la aplicación de la ASC 842 como ajustes de efecto acumulado a ganancias retenidas a enero 1, 2019.

La entidad no:

- Re-emitiría 2017 y 2018 por los efectos de la aplicación de la ASC 842.
- Proporcionaría las revelaciones requeridas por la ASC 842 para 2017 y 2018.
- Cambiaría *cómo* aplica los requerimientos de transición, solo *cuando* aplique los requerimientos de transición.



## Conectando los puntos – Revelaciones de la ASC 840 requeridas en los períodos comparativos

En respuesta a la discusión tenida en su reunión de marzo 7, 2018, la Junta revisó el lenguaje contenido en la ASU 2018-11 para aclarar que la entidad tiene que proporcionar las revelaciones de la ASC 840 para todos los períodos que sean presentados de acuerdo con la ASC 840. Como parte de este requerimiento, la entidad tiene que aplicar la orientación contenida en la ASC 840-20-50-2(a) (comúnmente referida como la “tabla de cinco años”) a partir del último balance general presentado. Además, la ASU señala que la fecha del último balance general presentado debe ser la fecha del último balance general presentado según la ASC 840 (e.g., diciembre 31, 2018, para la entidad de negocios pública con final de año calendario). Por consiguiente, para la entidad de negocios pública con final de año calendario, la tabla de cinco años de la ASC 840-20-50-2(a) a diciembre 31, 2018, será presentada en los estados financieros anuales para el año terminado en diciembre 31, 2019. También, el párrafo BC14 de la ASU 2018-11 señala que la ASU no cambia, o crea adicionales, “requerimientos intermedios de revelación que las entidades anteriormente no estaban requeridas a proporcionar.”

Nosotros consideramos que todavía no está claro cuáles serían los requerimientos de presentación de reportes US GAAP y SEC con relación a la tabla de cinco años en el primer período intermedio en el año de la adopción de la ASC 842. Si bien la ASC 842 pueden no requerir que las entidades proporcionen algunas de las revelaciones prescritas en los estados financieros intermedios, las reglas de la SEC y las interpretaciones del personal requieren que las entidades registradas SEC proporcionen revelaciones tanto anuales como intermedias en el primer período intermedio después de la adopción de un nuevo estándar de contabilidad y en cada trimestre subsiguiente en el año de adopción. Específicamente, la [Section 1500](#) del SEC Financial Reporting Manual establece:

El Artículo 10 de la [Regulación] S-X requiere revelaciones acerca de los asuntos materiales que no fueron revelados en los estados financieros anuales más recientes. De acuerdo con ello, cuando una entidad registrada adopta un nuevo estándar de contabilidad en un período intermedio, se espera que la entidad registrada proporcione las revelaciones del estado financiero del período tanto anuales como intermedias prescritas por el nuevo estándar de contabilidad, en la extensión en que no sean duplicadas. Esas revelaciones deben ser incluidas en cada reporte trimestral en el año de adopción.

Nosotros planeamos buscar orientación adicional de FASB en relación con qué revelaciones son requeridas en los períodos intermedios durante el año de adopción.

### **Fecha efectiva y transición**

Las enmiendas de alivio de transición (Problema 1) contenidas en la ASU aplican a las entidades que todavía no hayan adoptado la ASC 842. Las entidades que hayan adoptado temprano la ASC 842 no pueden elegir la Opción de comparativos según la ASC 840.

### **Alivio del arrendador (Problema 2)**

La ASU 2016-02, tal y como inicialmente fue emitida, requiere que los arrendadores separen en todas las circunstancias los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento. Según este requerimiento, una vez que son identificados componentes separados, los arrendadores están requeridos a usar el método de asignación del precio de venta independiente relativo contenido en la ASC 606 para asignar la consideración contenida en el contrato a los componentes separados. La ASC 842 (incluyendo la orientación de presentación y revelación) aplica al componente de arrendamiento, mientras que otra orientación, típicamente la ASC 606 (incluyendo la orientación de presentación y revelación), aplica al componente de no-arrendamiento.

Como resultado de la retroalimentación del *stakeholder* que señala que los costos de cumplir con los requerimientos de separación y asignación para los arrendadores sobrepasan los beneficios, la ASU 2018-11 enmienda la ASC 842 para incluir un expediente práctico según el cual los arrendadores no están requeridos a separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento.



### **Conectando los puntos – El expediente práctico crea mayor alineación entre la contabilidad del arrendatario y del arrendador**

La ASU 2018-11 alinea la contabilidad del arrendador para la separación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento con la de los arrendatarios. A diferencia de los arrendadores, los arrendatarios siempre han podido, según la ASC 842, elegir un expediente práctico según el cual pueden escoger no separar (y asignar consideración a) los componentes de arrendamiento y de no arrendamiento (vea ASC 842-10-15-37). Sin embargo, los arrendatarios no tienen una opción de contabilidad para el componente combinado según la ASC 842 u otros US GAAP. El componente combinado del arrendatario siempre tiene que ser contabilizado según la ASC 842. Tanto arrendadores como arrendatarios ahora pueden elegir contabilizar los componentes de no-arrendamiento contenidos en un contrato como parte del componente de arrendamiento único con el cual estén relacionados. Observe que esta elección es una elección de política de contabilidad que tiene que ser hecha por clase de activo subyacente.

### ***Criterios para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento***

El arrendador puede elegir combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento provisto que el(os) componente(s) de no-arrendamiento de otra manera serían contabilizados según la nueva orientación de ingresos ordinarios contenida en la ASC 606 y se satisfacen ambas de las siguientes condiciones:

- *Criterio A* – La oportunidad y el patrón de transferencia del componente de arrendamiento son los mismos que para los componentes de no-arrendamiento asociados con ese componente de arrendamiento.
- *Criterio B* – El componente de arrendamiento, si es contabilizado por separado, sería clasificado como un arrendamiento operacional.

La ASU también aclara que la presencia de un componente de no-arrendamiento que sea inelegible para el expediente práctico no impide que el arrendador elija el expediente para el componente de arrendamiento y para el(os) componente(s) de no-arrendamiento que satisfagan los criterios. Más aún, el arrendador contabilizaría los componentes de no-arrendamiento que no califiquen para el expediente práctico por separado de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento que califiquen.

### **Conectando los puntos – Valoración de la oportunidad y el patrón de transferencia**

En la ASU final, la Junta enmendó el Criterio A para centrarlo en la oportunidad y el patrón de transferencia (i.e., el “patrón de transferencia por línea cliente... para el cliente durante el mismo período de tiempo”) más que en la oportunidad y el patrón de reconocimiento de los ingresos ordinarios (tal y como originalmente fue propuesto). El propósito de esta enmienda fue abordar las preocupaciones de que el expediente práctico originalmente propuesto era innecesariamente restrictivo y excluía de su alcance los contratos con consideración variable, dado que los pagos variables son contabilizados de manera diferente según la ASC 606 que según la ASC 842.

### ***Determinación de cuál componente es predominante***

Tal y como ocurre con el expediente práctico del arrendatario, FASB originalmente propuso que el arrendador siempre debe estar requerido a contabilizar el componente combinado como un arrendamiento según la ASC 842. Sin embargo, con base en la retroalimentación que recibió, la Junta revisó la ASU final para requerir que la entidad realice otra evaluación para determinar si la unidad de cuenta combinada es contabilizada como un arrendamiento según la ASC 842 o como un contrato de ingresos ordinarios según la ASC 606. Específicamente, la entidad debe determinar si el componente (o componentes) de no-arrendamiento asociado con el componente de arrendamiento es el componente predominante del componente combinado. Si es así, la entidad está requerida a contabilizar el componente combinado de acuerdo con la ASC 606. De otra manera, la entidad tiene que contabilizar el componente combinado como un arrendamiento operacional de acuerdo con la ASC 842.



### **Conectando los puntos – La entidad necesitará usar juicio para determinar el componente predominante**

Tal y como se señala en la información de antecedentes y en las bases para las conclusiones de la ASU, FASB decidió no incluir una definición separada o un umbral para determinar si “el componente de no-arrendamiento es el componente *predominante* en el componente combinado.” Más aún, la Junta señaló que la entidad debe considerar si “adscribiría más valor al(os) componente(s) de no-arrendamiento que al componente de arrendamiento.” Además, la Junta reconoció que el término “predominante” es usado en otros lugares en los US GAAP, incluyendo la ASC 842 y la ASC 606.

FASB también señala que está cómoda con permitir que las entidades usen juicio al hacer esta determinación. La Junta explica que no espera que la entidad necesitará realizar un análisis o asignación cuantitativo detallado para determinar si el componente de no-arrendamiento es predominante. Más aún, es suficiente si la entidad puede razonablemente determinar si aplica la ASC 842 o la ASC 606.

En su reunión de marzo 28, 2018, la Junta discutió un escenario en el cual los componentes eran divididos uniformemente (e.g., una separación de valor 50/50) y sugirió que, en tales circunstancias, el componente combinado deba ser contabilizado según la ASC 842 porque el componente de no-arrendamiento no es predominante. Esto es, la entidad necesitaría demostrar que el elemento predominante es el componente de no-arrendamiento; de otra manera, la unidad de cuenta combinada sería contabilizada como un arrendamiento según la ASC 842.

Nosotros consideramos que el lenguaje final contenido en la ASU tiene la intención de señalar que la entidad necesitaría determinar si el componente (o componentes) de arrendamiento y de no-arrendamiento es más grande (i.e., tiene más valor); solo cuando el componente de no-arrendamiento es más grande el componente combinado debe ser contabilizado según la ASC 606.



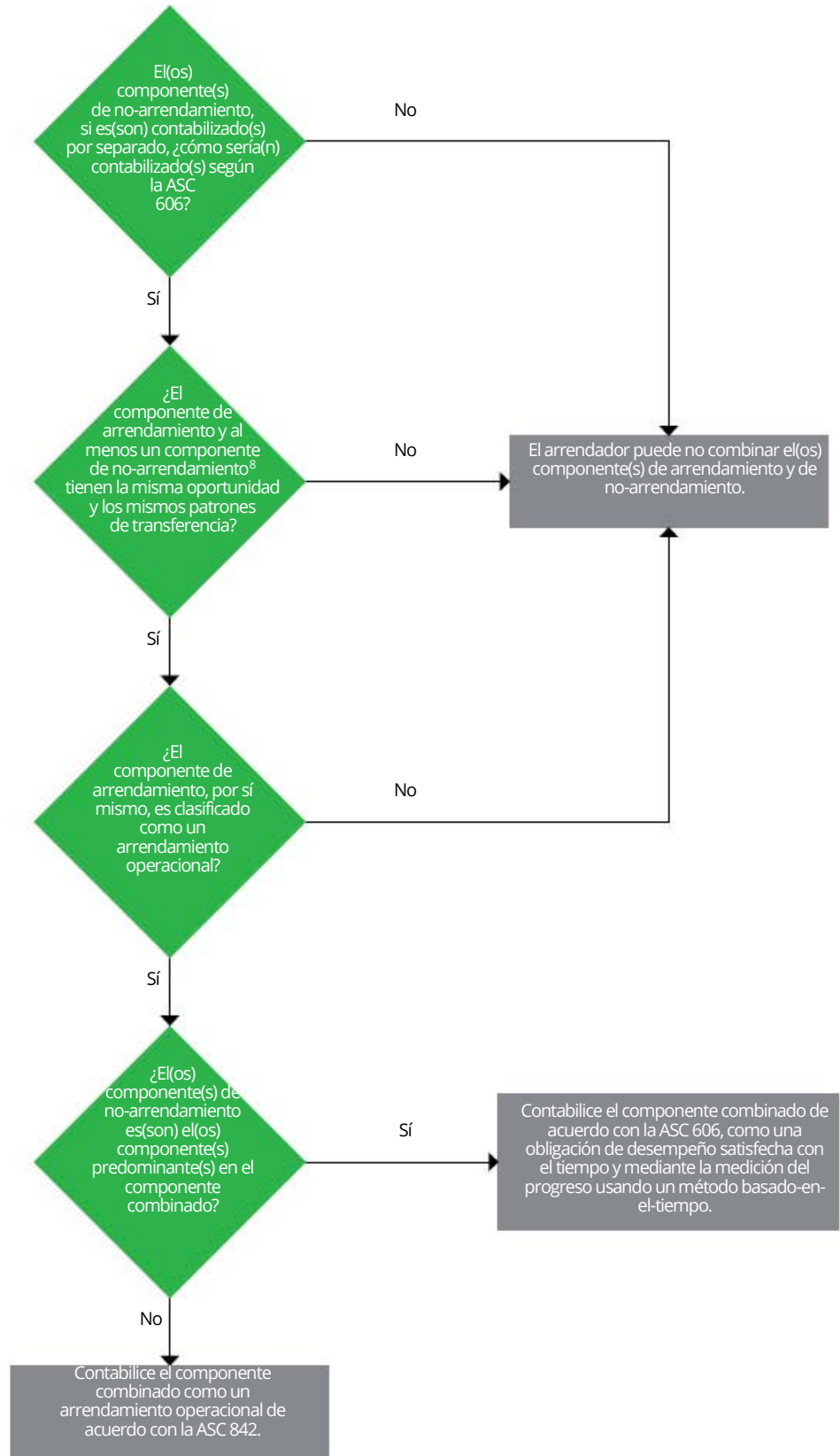
### **Conectando los puntos – La contabilidad para los pagos variables sigue dentro del alcance del componente combinado**

En su reunión de marzo 28, 2018, la Junta decidió que la información sobre antecedentes y las bases para las conclusiones del nuevo estándar de arrendamientos debe incluir lenguaje en relación con la interacción entre el expediente práctico y la orientación contenidos en (1) ASC 842-10-15-39 sobre la consideración contenida en el contrato y (2) ASC 842-10-15-40 sobre el reconocimiento de los pagos variables. Específicamente, la ASU aclaró la intención de la Junta de que la contabilidad para los pagos variables debe ser consistente con la de para el componente combinado. Esto es, cuando el componente combinado es contabilizado como un arrendamiento según la ASC 842, ya no hay más pagos variables por no-arrendamiento; más aún, solo hay pagos variables relacionados con el componente de arrendamiento combinado. Inversamente, si el componente combinado es contabilizado como un servicio según la ASC 606, todos los pagos variables relacionados con el componente combinado deben ser contabilizados de acuerdo con la orientación sobre la consideración variable contenida en la ASC 606.

### **Requerimientos de revelación**

El arrendador tiene que revelar lo siguiente por clase de activo subyacente: (1) que ha elegido el expediente práctico, (2) la(s) clase(s) de activo(s) subyacente(s) por el(os) cual(es) la elección fue hecha, (3) la naturaleza de los elementos que estén siendo combinados y cualesquiera componentes de no-arrendamiento que no eran elegibles para el expediente práctico, y (4) cuál estándar aplica al componente combinado (i.e., ASC 842 o ASC 606).

El diagrama de flujo que aparece a continuación resume cuándo un arrendador puede aplicar el expediente práctico relacionado con la no separación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento contenidos en un contrato.



<sup>8</sup> La entidad tiene que aplicar el expediente práctico, cuando sea elegido, a todos los componentes de no-arrendamiento elegibles por clase de activo subyacente; sin embargo, la presencia de un componente (o componentes) de no arrendamiento que sea inelegible para el expediente práctico no impide que el arrendador aplique el expediente práctico.

## **Fecha efectiva y transición**

Para las entidades que todavía no hayan adoptado la ASU 2016-02, la fecha efectiva del expediente práctico de alivio del arrendador (Problema 2) está alineada con la fecha efectiva y con los requerimientos de transición del nuevo estándar de arrendamientos. Esto es, la fecha efectiva del expediente es tal y como sigue:

- *Entidades de negocio públicas* – Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2018, y períodos intermedios dentro de esos años fiscales.
- *Todas las otras entidades* – Años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y períodos intermedios dentro de los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 2020.

Las entidades que adoptaron temprano la ASU 2016-02 antes de la emisión de la ASU 2018-11 pueden aplicar el expediente práctico del arrendador a todos los arrendamientos nuevos y existentes, ya sea retrospectiva o prospectivamente, y pueden elegir aplicarlo a ya sea (1) el primer período de presentación de reporte del arrendador después de la emisión de la ASU o (2) la fecha efectiva obligatoria de la ASC 842 (i.e., enero 1, 2019, para las entidades públicas de final de año calendario). Por ejemplo, una entidad que haya adoptado temprano la ASU 2016-02 y elija el expediente práctico puede decidir no refundir períodos pasados ya presentados según la ASC 842, por lo tanto, escogiendo la aplicación prospectiva.

A partir de la transición hacia la ASU 2018-11, el arrendador que elige el expediente práctico estaría requerido a aplicarlo a todas las transacciones *nuevas y existentes* dentro de la clase de activos subyacentes que califiquen para el expediente a la fecha elegida. Esto es, al arrendador no le estaría permitido aplicar el expediente práctico solo a las transacciones nuevas o modificadas dentro de una clase de activos subyacentes.



### **Conectando los puntos**

En su reunión de julio 25, 2018,<sup>9</sup> FASB también deliberó potenciales mejoramientos de la Codificación a las enmiendas contenidas en la ASU 2016-13,<sup>10</sup> incluyendo aclarar la contabilidad para el deterioro de cuentas por cobrar por arrendamiento operacional. La Junta tentativamente decidió aclarar que las cuentas por cobrar por arrendamiento operacional no están dentro del alcance de la ASC 326 y expondrá esta decisión para comentario público. Para más información sobre las enmiendas propuestas por la Junta al estándar actual de pérdidas de crédito esperadas, vea el [journal entry](#) de julio 27, 2018, de Deloitte.

<sup>9</sup> Ve el [journal entry](#) de julio 27, 2018, de Deloitte, para un resumen de la reunión de FASB realizada en julio 25, 2018.

<sup>10</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-13, *Measurement of Credit Losses on Financial Instruments*.

## Apéndice – Enmiendas menores hechas por la ASU 2018-10 al nuevo estándar de arrendamientos

La ASU 2018-11<sup>11</sup> (emitida en julio 19, 2018) hace enmiendas de alcance estrecho (i.e., cambios y aclaraciones menores) a ciertos aspectos del nuevo estándar de arrendamientos (i.e., ASC 842). La siguiente tabla, reproducida de la ASU final, resume las 16 enmiendas que fueron hechas.

Área de mejoramiento	Resumen de las enmiendas
<b>Problema 1: Garantías del valor residual</b>	
Los <i>stakeholders</i> observaron que el párrafo 460-10-60-32 incorrectamente refiere a los lectores a la orientación contenida en el Topic 842 acerca de las transacciones de venta-retroarrendamiento-subarrendamiento, cuando, de hecho, debe referir a los lectores a la orientación acerca de las garantías que un vendedor-arrendatario da sobre el valor residual del activo subyacente en una transacción de venta y retroarrendamiento.	La enmienda corrige la referencia cruzada contenida en el párrafo 460-10-60-32.
<b>Problema 2: Tasa implícita en el arrendamiento</b>	
Los <i>stakeholders</i> hicieron preguntas acerca del tratamiento de ciertos arrendamientos tipo-venta con pagos variables importantes según el Topic 842 y si la aplicación del Topic 842 podría resultar en una tasa implícita negativa en el arrendamiento, más que una pérdida al comienzo de la fecha del arrendamiento.	La enmienda aclara que la tasa implícita en el arrendamiento de cero debe ser usada cuando la aplicación del término <i>tasa implícita en el arrendamiento</i> resulta en una tasa que es menor que cero.
<b>Problema 3: Revaloración que el arrendatario hace de la clasificación del arrendamiento</b>	
El Topic 842 es claro en que cuando un arrendamiento es modificado y esa modificación no es contabilizada como un contrato separado, la entidad (esto es, el arrendatario o el arrendador) debe revalorar, a la fecha efectiva de la modificación, la clasificación del arrendamiento con base en los términos y condiciones modificados y los hechos y circunstancias existentes a esa fecha. Si bien el Topic 842 también requiere que el arrendatario revalore la clasificación del arrendamiento si hay un cambio en el término del arrendamiento o la valoración de la opción del arrendatario para comprar el activo subyacente, los <i>stakeholders</i> expresaron que no está claro si el arrendatario debe revalorar la clasificación del arrendamiento con base en los hechos y circunstancias existente a la fecha en que la revaloración es requerida.	La enmienda consolida en un párrafo los requerimientos acerca de las revaloraciones de la clasificación del arrendamiento y articula de mejor manera cómo la entidad debe realizar la revaloración de la clasificación del arrendamiento, esto es, con base en los hechos y circunstancias, y los términos y condiciones modificados, si es aplicable, a la fecha en que la revaloración es requerida.
<b>Problema 4: Revaloración que el arrendador hace del término de arrendamiento y de la opción de compra</b>	
El Topic 842 requiere que el arrendador no revalore el término de arrendamiento o la opción de compra del arrendatario a menos que el arrendamiento sea modificado y que esa modificación no sea contabilizada como un contrato separado. El Topic 842 también requiere que el arrendador contabilice el ejercicio de la opción del arrendatario para extender o terminar el arrendamiento o para comprar el activo subyacente de la misma manera que como una modificación de arrendamiento. Los <i>stakeholders</i> cuestionaron por qué el arrendador debe contabilizar el ejercicio que el arrendatario haga de tales opciones de una manera similar a una modificación del arrendamiento cuando el ejercicio de esas opciones es consistente con los supuestos que el arrendador hizo al contabilizar el arrendamiento en la fecha de comienzo del arrendamiento (o la fecha efectiva más reciente de una modificación que no es contabilizada como un contrato separado).	La enmienda aclara que el arrendador debe contabilizar el ejercicio que el arrendatario haga de una opción para extender o terminar el arrendamiento o para comprar el activo subyacente como una modificación del arrendamiento a menos que el ejercicio de esa opción por el arrendatario sea consistente con los supuestos que el arrendador hizo al contabilizar el arrendamiento en la fecha de comienzo del arrendamiento (o la fecha efectiva más reciente de una modificación que no sea contabilizada como un contrato separado).

<sup>11</sup> La fecha efectiva de las enmiendas contenidas en la ASU 2018-10 está alineada con la de la ASU 2016-02. Para las entidades que hayan adoptado la ASC 842, la ASU es efectiva a partir de la emisión y tiene los mismos requerimientos de transición que la ASC 842.



Continuación de la tabla)

Área de mejoramiento	Resumen de las enmiendas
<p><b>Problema 5: Pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o de una tasa</b></p> <p>Los <i>stakeholders</i> observaron que la orientación contenida en el párrafo 842-10-35-4(b) acerca de la remediación de los pagos de arrendamiento, cuando es resuelta la contingencia en la cual se basan algunos o todos los pagos de arrendamiento variables, puede ser percibida como que aplica a cualesquiera pagos de arrendamiento variables, incluyendo los que dependen de un índice o tasa, lo cual sería inconsistente con la decisión de la Junta sobre este problema.</p>	<p>La enmienda aclara que el cambio en un índice o tasa de referencia en el cual se basa algunos o todos los pagos de arrendamiento variables contenidos en el contrato no constituyen la solución de una contingencia sujeta a la orientación contenida en el 842-10-35-4(b). Los pagos de arrendamiento variable que dependen de un índice o tasa deben ser remedidos, usando el índice o tasa a la fecha de remediación, solo cuando los pagos de arrendamiento sean remedidos por otra razón (esto es, cuando ocurre uno o más de los eventos que se describen en el párrafo 842-10-35-4(a) o (c) o cuando es resuelta una contingencia no-relacionada con un cambio en el índice o tasa de referencia según el párrafo 842-10-35-4(b)).</p>
<p><b>Problema 6: Créditos tributarios de inversión</b></p> <p>Los <i>stakeholders</i> señalaron que hay una inconsistencia en la terminología usada acerca del efecto que los créditos tributarios de inversión tienen en el valor razonable del activo subyacente entre la definición del término <i>tasa implícita en el arrendamiento</i> y la orientación sobre la clasificación del arrendamiento contenida en el párrafo 842-10-55-8.</p>	<p>La enmienda elimina esa inconsistencia en la terminología.</p>
<p><b>Problema 7: Término de arrendamiento y opción de compra</b></p> <p>Los <i>stakeholders</i> señalaron que la descripción contenida en el párrafo 842-10-55-24 acerca de las opciones de terminación únicas-del-arrendador es inconsistente con la descripción contenida en el párrafo 842-10-55-23 acerca del período no-cancelable de un arrendamiento.</p>	<p>La enmienda elimina esa inconsistencia mediante aclarar que el período cubierto por la opción única-del-arrendador para terminar el arrendamiento está incluida en el término de arrendamiento.</p>
<p><b>Problema 8: Orientación de transición para cantidades previamente reconocidas en combinaciones de negocios</b></p> <p>Los <i>stakeholders</i> señalaron que la orientación de transición para los arrendadores contenida en el párrafo 842-10-65-1(h)(3) no es clara porque se relaciona con arrendamientos clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo-ventas según el Topic 840, mientras que la frase introductoria del párrafo 842-10-65-1(h) proporciona orientación para la transición para los arrendamientos clasificados como arrendamientos operacionales según el Topic 840.</p>	<p>La enmienda aclara que el párrafo 842-10-65-1(h)(3) aplica a los arrendadores por los arrendamientos clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo-venta según el Topic 842, no según el Topic 840. En otras palabras, el párrafo 842-10-65-1(h)(3) aplica cuando la entidad no elige el paquete de expedientes prácticos contenido en el párrafo 842-10-65-1(f), y, para el arrendador, el arrendamiento operacional adquirido como parte de una anterior combinación de negocios es clasificado como un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo-venta cuando aplica la orientación para la clasificación del arrendamiento contenida en el Topic 842. La enmienda también hace referencia cruzada a otra orientación de transición aplicable a los arrendadores para los cambios en la clasificación del arrendamiento.</p>
<p><b>Problema 9: Ciertos ajustes de transición</b></p> <p>Cuando una entidad inicialmente aplica el Topic 842 retrospectivamente a cada período anterior de presentación de reporte y no elige el paquete de expedientes prácticos contenido en el Topic 842, el párrafo 842-10-65-1(p) requiere que el arrendatario castigue, como un ajuste a patrimonio, cualesquiera costos directos iniciales no-amortizados que no satisfagan la definición de <i>costos directos iniciales</i> según el Topic 840. Los <i>stakeholders</i> cuestionaron por qué esos costos que no-califiquen deben ser cargados a patrimonio cuando esos costos son incurridos después del comienzo del primer período presentado en los estados financieros en los cuales la entidad adopta el Topic 842. También fueron observados problemas similares en otros lugares de la orientación para la transición cuando la entidad inicialmente aplica el Topic 842 retrospectivamente a cada período anterior de presentación de reporte.</p>	<p>Las enmiendas aclaran si reconocer el ajuste de transición a ganancias más que a través de patrimonio cuando la entidad inicialmente aplica el Topic 842 retrospectivamente a cada período anterior de presentación de reporte.</p>

(Continuación de la tabla)

Área de mejoramiento	Resumen de las enmiendas
<b>Problema 10: Orientación para la transición para arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de capital según el Topic 840</b>	
<p>El párrafo 842-10-65-1(r) proporciona orientación para los arrendatarios por los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de capital según el Topic 840 y clasificados como arrendamientos financieros según el Topic 842. El párrafo 842-10-65-1(r)(4) proporciona orientación para la medición subsiguiente antes de la fecha efectiva cuando la entidad inicialmente aplique el Topic 842 retrospectivamente a cada período anterior de presentación de reporte, pero refiere a los lectores a la orientación para la medición subsiguiente contenida en el Topic 840 acerca de los arrendamientos operacional. Debe referirlos a la orientación para la medición subsiguiente aplicable a los arrendamientos de capital.</p>	<p>La enmienda corrige esa referencia.</p>
<b>Problema 11: Orientación para la transición para las modificaciones a arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo-venta</b>	
<p>El párrafo 842-10-65-1(x) proporciona orientación para la transición aplicable a los arrendadores para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo-venta según el Topic 840 y clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo-venta según el Topic 842. Para las modificaciones a esos arrendamientos que comiencen después de la fecha efectiva, el párrafo 842-10-65-1(x)(4) refiere a los lectores a otra orientación aplicable contenida en el Topic 842 para contabilizar la modificación, especialmente los párrafos 842-10-25-16 hasta 25-17, dependiendo de cómo el arrendamiento es clasificado después de la modificación. Los <i>stakeholders</i> observaron que se debe referir a cómo el arrendamiento es clasificado <i>antes de</i> la modificación para que sea consistente con la orientación proporcionada en los párrafos 842-10-25-16 hasta 25-17.</p>	<p>La enmienda corrige esa inconsistencia.</p>
<b>Problema 12: Orientación para la transición para transacciones de venta y retroarrendamiento</b>	
<p>Los <i>stakeholders</i> observaron que el encabezado de la orientación para la transición sobre las transacciones de venta y retroarrendamiento parece que sugiere que no hay orientación para la transición para las transacciones de venta y retroarrendamiento que ocurren después del primer período comparativo presentado en los estados financieros en los cuales la entidad adopta el Topic 842, pero antes de la fecha efectiva. Algunos <i>stakeholders</i> también cuestionaron algunas de las referencias incluidas en el párrafo 842-10-65-1(bb).</p>	<p>Las enmiendas aclaran que la orientación para la transición sobre las transacciones de venta y retroarrendamiento contenidas en el párrafo 842-10-65-1(aa) hasta (ee) aplican a todas las transacciones de venta y retroarrendamiento que ocurran antes de la fecha efectiva y corrige los problemas de referenciación observados.</p>
<b>Problema 13: Deterioro de la inversión neta en el arrendamiento</b>	
<p>El párrafo 842-30-35-3 proporciona orientación para los arrendadores para la determinación de la provisión por pérdida de la inversión neta en el arrendamiento y describe los flujos de efectivo que deben ser considerados cuando se determine esa provisión por pérdida. Los <i>stakeholders</i> cuestionaron si la orientación, tal y como está escrita, aceleraría y de manera inapropiada mediría la provisión por pérdida porque los flujos de efectivo asociados con el activo residual no-garantizado parecen ser excluidos de la evaluación.</p>	<p>La enmienda aclara la aplicación de la orientación para la determinación de la provisión por pérdida de la inversión neta en el arrendamiento, incluyendo los flujos de efectivo a considerar en esa valoración.</p>

(Continuación de la tabla)

Área de mejoramiento	Resumen de las enmiendas
<p><b>Problema 14: Activo residual no-garantizado</b></p> <p>El párrafo 842-30-35-4 proporciona orientación que explica que si el arrendador vende la cuenta por cobrar por arrendamiento asociada con un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo-venta y retiene un interés en el valor residual del activo, el arrendador no debe continuar acrecentando el activo residual no-garantizado hasta su valor estimado durante el término de arrendamiento restante. Los <i>stakeholders</i> cuestionaron si la Junta tiene la intención de cambiar la aplicación tal y como es comparado con los actuales principios de contabilidad generalmente aceptados [generally accepted accounting principles (GAAP)] porque la orientación contenida en el párrafo 840-30-35-53 (que será reemplazado por las enmiendas contenidas en la Update 2016-02) requiere que el arrendador continúe reconociendo el interés resultante del acrecentamiento del activo residual no-garantizado hasta su valor estimado a menos que el arrendador venda <i>sustancialmente todos</i> los pagos de alquiler mínimos.</p>	<p>La enmienda aclara que el arrendador no debe continuar acrecentando el activo residual no-garantizado hasta su valor estimado durante el término de arrendamiento restante en la extensión en que el arrendador venda sustancialmente toda la cuenta por cobrar por arrendamiento asociada con un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo-venta, consistente con el Topic 840.</p>
<p><b>Problema 15: Efecto que los costos directos iniciales tienen en la tasa implícita contenida en el arrendamiento</b></p> <p>Los <i>stakeholders</i> observaron que el orden de la ilustración contenida en el Caso C del Ejemplo 1 en los párrafos 842-30-55-31 hasta 55-39 han generado preguntas acerca de cómo los costos directos iniciales se factorizan en la determinación de la tasa implícita contenida en el arrendamiento para propósitos de clasificación del arrendamiento para solo los arrendadores.</p>	<p>La enmienda alinea de manera más clara la ilustración con la orientación contenida en el párrafo 842-10-25-4.</p>
<p><b>Problema 16: Transacciones fallidas de venta y retroarrendamiento</b></p> <p>De acuerdo con el Subtopic 842-40, Arrendamientos – Transacciones de venta y retroarrendamiento, cuando una transacción de venta y retroarrendamiento no califica como una venta, la entidad debe contabilizar la transacción como un acuerdo de financiación. El párrafo 842-40-30-6(a) requiere además que el vendedor-arrendatario ajuste la tasa de interés en cuando sea necesario para prevenir la amortización negativa del pasivo financiero reconocido. Algunos <i>stakeholders</i> cuestionaron si el lenguaje usado en el párrafo 842-40-30-6(a) actualmente satisface el objetivo de prevenir la amortización negativa del pasivo financiero reconocido por un vendedor-arrendatario en una transacción fallida de venta y retroarrendamiento.</p>	<p>La enmienda aclara que el vendedor-arrendatario en una transacción fallida de venta y retroarrendamiento debe ajustar la tasa de interés en su pasivo financiero en cuanto sea necesario para asegurar que el interés en el pasivo financiero no excede el total de los pagos (más que los pagos del principal) sobre el pasivo financiero. Esta aclaración también es reflejada en la ilustración relevante sobre las transacciones fallidas de venta y retroarrendamiento que está contenida en el Subtopic 842-40.</p>

## Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrese](http://www.deloitte.com/us/subscriptions) en [www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions).

## Dbriefs para ejecutivos financieros

Lo invitamos a que participe en *Dbriefs*, la serie de webcast de Deloitte que entrega las estrategias prácticas que usted necesita para mantenerse en la cima de los problemas que son importantes. Tenga acceso a ideas valiosas e información crítica de los webcast en las series "Ejecutivos Financieros" sobre los siguientes temas:

- Estrategia de negocios e impuestos
- Perspectivas del controlador
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Gobierno, riesgo y cumplimiento
- Contabilidad tributaria y provisiones
- Transacciones y eventos de negocio

*Dbriefs* también proporciona una manera conveniente y flexible para ganar créditos de CPE – directo en su escritorio. [Suscríbese](http://www.deloitte.com/us/dbriefs) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en [www.deloitte.com/us/dbriefs](http://www.deloitte.com/us/dbriefs).

## DART y US GAAP Plus

Tenga mucha información al alcance de su mano. La Deloitte Accounting Research Tool (DART) es una biblioteca comprensiva en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Contiene material proveniente de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios Deloitte y otra orientación interpretativa y publicaciones.

Actualizada cada día de negocios, DART tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, les permite a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier dispositivo y buscador. Si bien buena parte del contenido de DART está contenido sin costo, los suscriptores pueden tener acceso a contenido Premium, tal como el FASB Accounting Standards Codification Manual [Manual de la codificación de los estándares de contabilidad de FASB], de Deloitte, y también pueden recibir *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a DART. Para más información, o inscribirse para 30 días gratis de prueba del contenido Premium de DART, visite [dart.deloitte.com](http://dart.deloitte.com).

Además, asegúrese de visitar [US GAAP Plus](http://www.deloitte.com/us/gaapplus), nuestro nuevo sitio web gratis que destaca noticias de contabilidad, información, y publicaciones con un centro de atención puesto en los US GAAP. Contiene artículos sobre las actividades de FASB y las de otros emisores de estándar y reguladores de Estados Unidos e internacional, tales como PCAOB, AICPA, SEC, IASB y el IFRS Interpretations Committee. ¡Dele un vistazo hoy!

*Heads Up* es preparado por miembros del National Office Accounting Services Department de Deloitte tal y como lo requieran los desarrollos que se den. Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesorías o servicios profesionales, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar sus negocios. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus negocios, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea [www.deloitte.com/us/about](http://www.deloitte.com/us/about) para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2018 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 25, Issue 11 – August 7, 2018 – FASB Re-Leases Targeted Improvements to ASC 842** – 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.