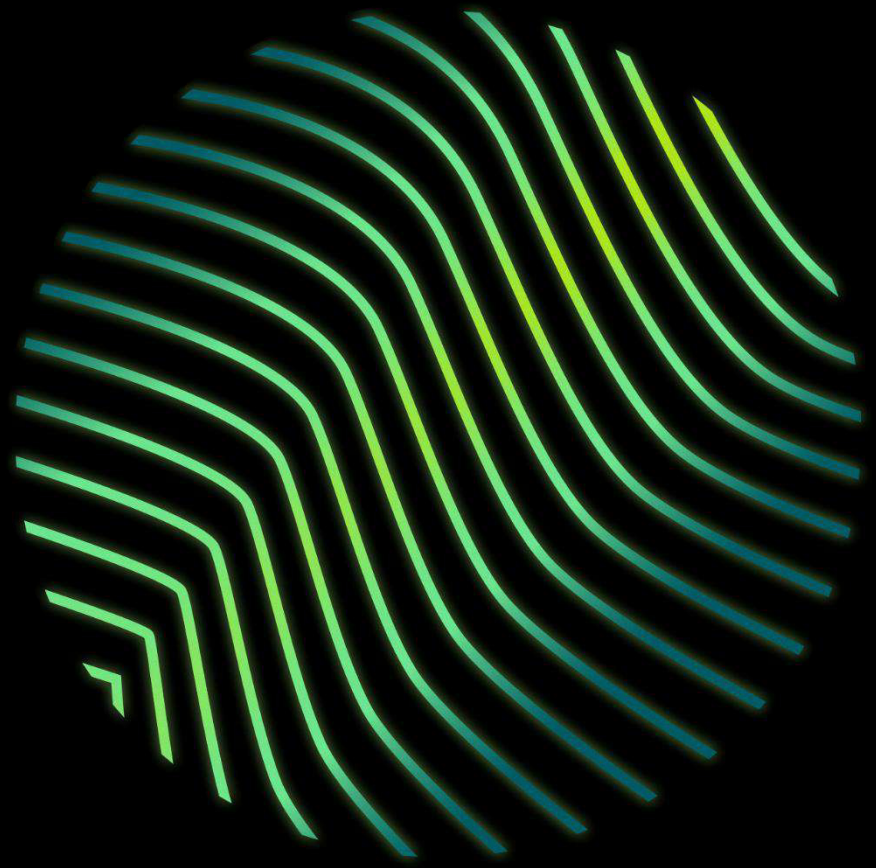
Deloitte.



NIIF 16

Arrendamientos, su implementación e impactos

2019

Auditoría y Assurance

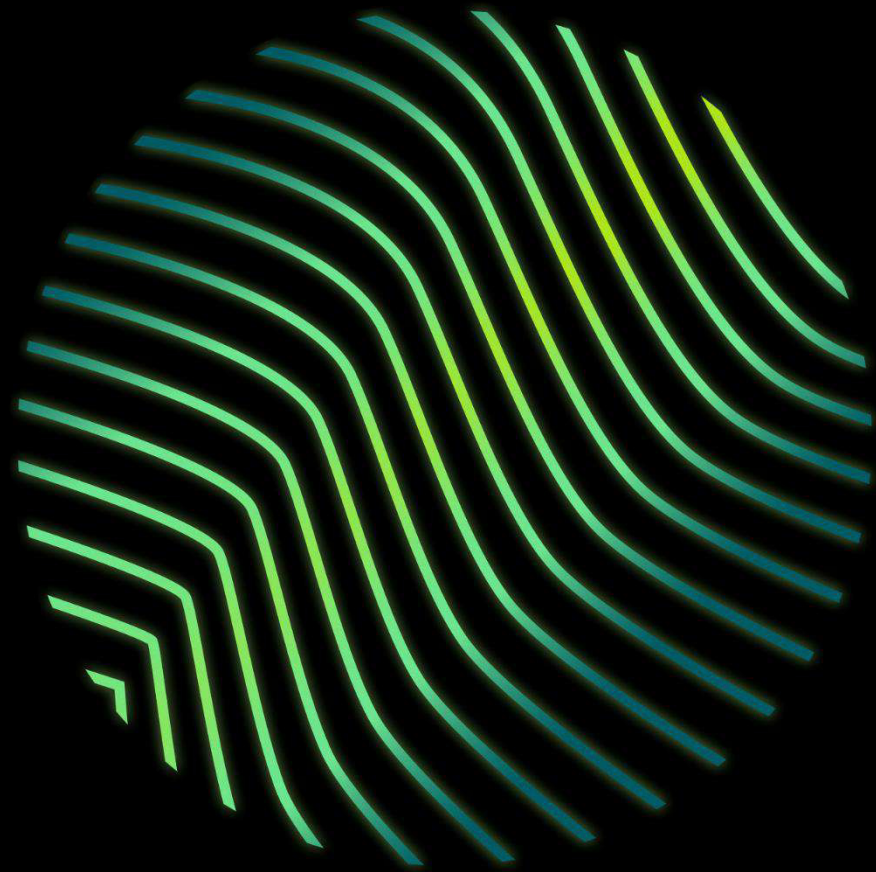
Contenido

1. Clasificación de los contratos de arrendamientos
1.1 Identificación de un contrato
1.2 Contratos con múltiples componentes
1.3 Exenciones de reconocimiento
1.4 Fecha de vigencia y transición

2. Contabilidad del arrendatario
2.1. Un enfoque de balance general
2.2. Características comunes de contratos de arrendamientos
2.3. Plazo de los arrendamientos
2.4. Pagos por arrendamiento
2.5 Tasa de descuento
2.6. Transición: Contabilidad del arrendatario

3. Contabilidad del arrendador

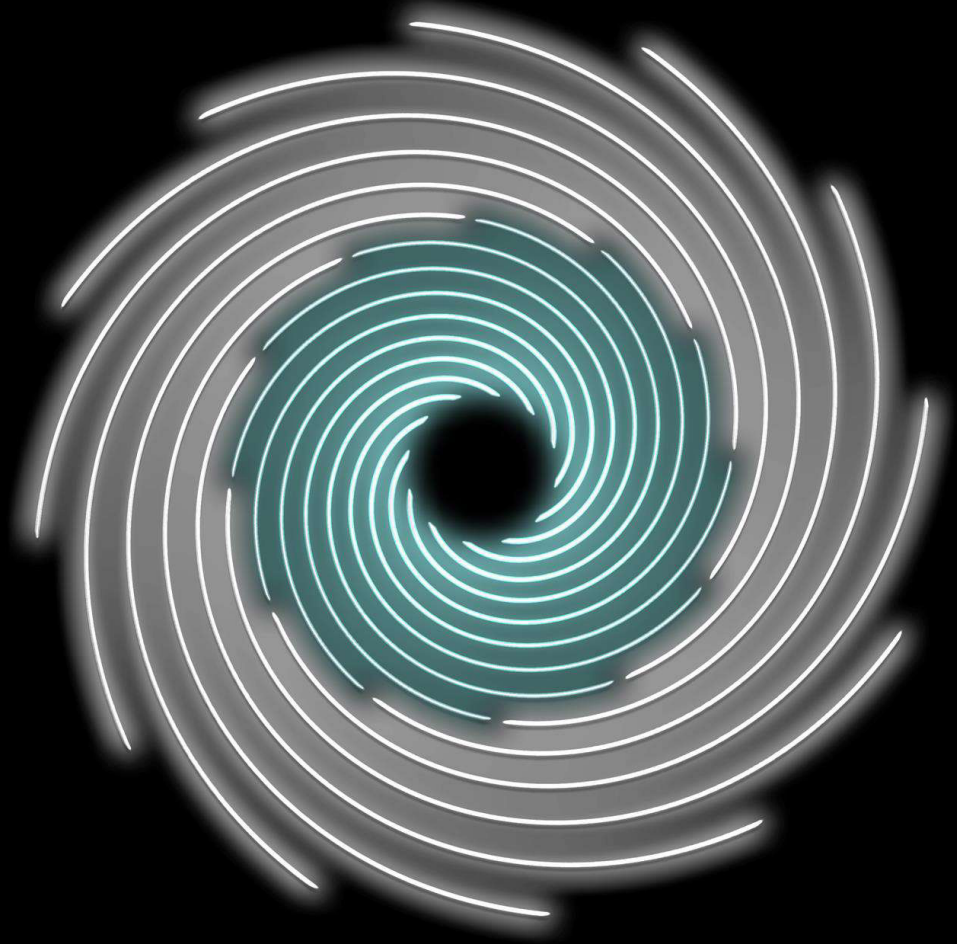
4. Otros requerimientos



"Este material solamente puede ser utilizado con fines ilustrativos y no sustituye la consulta de leyes y reglamentos correspondientes. Prohibida su reproducción total o parcial y/o uso para otros fines no autorizados por Deloitte El Salvador, S.A. de C.V.."

NIIF 16 - Arrendamientos

Clasificación de contratos de arrendamiento



Alcance

Aplica a todos los arrendamientos, incluidos los arrendamientos del derecho de uso de activos subarrendados, con excepción de:

Arrendamientos para explorar o utilizar minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables

Licencias de propiedad intelectual incluidas en el ámbito de la NIIF 15 ”Ingresos procedentes de contratos con clientes”

Contratos incluidos en el ámbito de aplicación de la CINIIF 12 (Acuerdos de concesión de servicios)

Arrendamientos de activos biológicos sujetos a la NIC 41 y derecho bajo contratos de licencias sujetos a la NIC 38, tales como películas, patentes, derechos de autor, etc.

Alcance

Unificación del tratamiento de los arrendamientos en una única norma

NIIF 16

VS

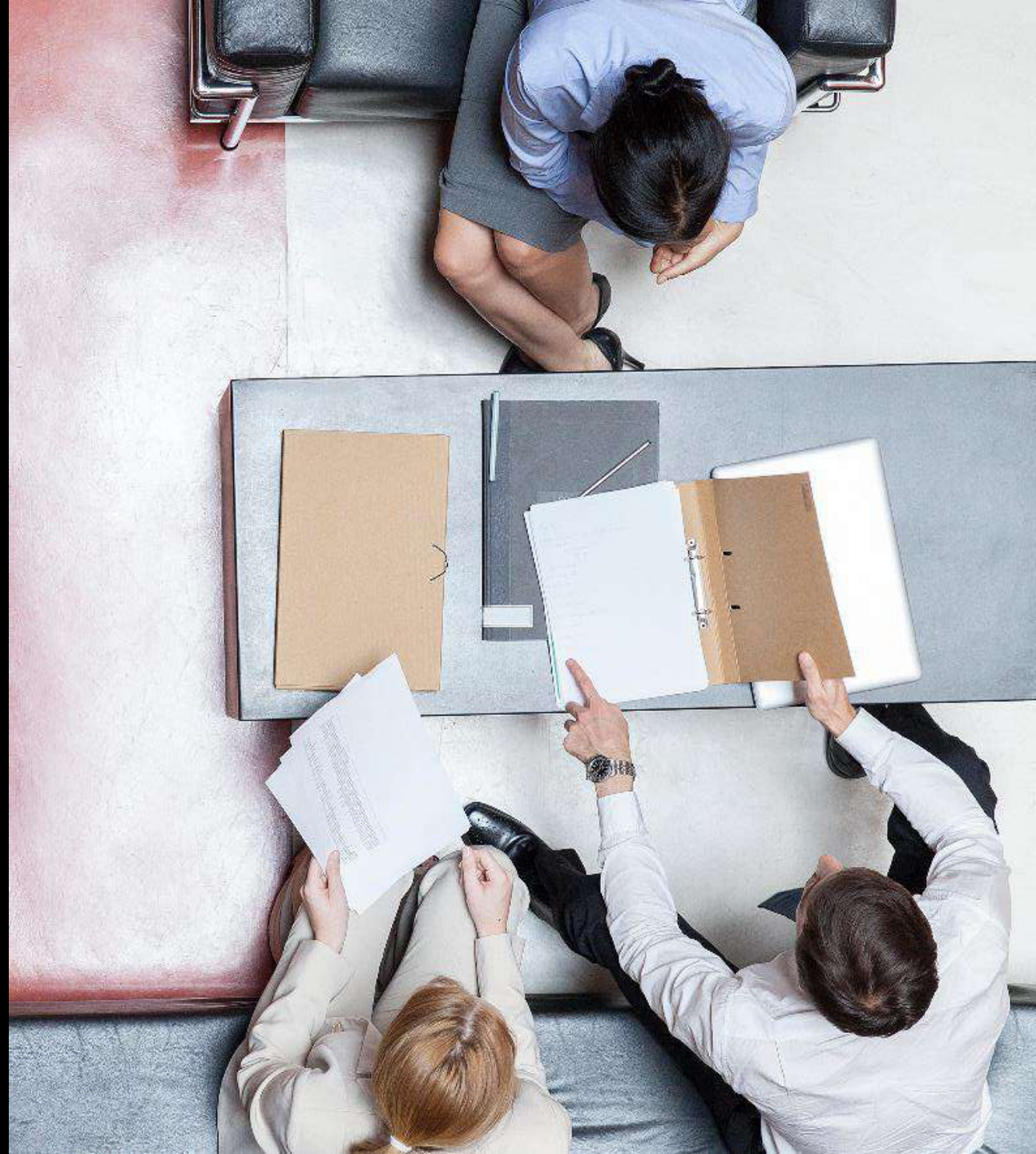
NIC 17

IFRIC 4
Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento

SIC 15
Arrendamientos operativos - Incentivos

SIC 27
Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento

1.1 Identificación de un contrato de arrendamiento



Identificación de un contrato de arrendamiento

¿Qué es un arrendamiento?

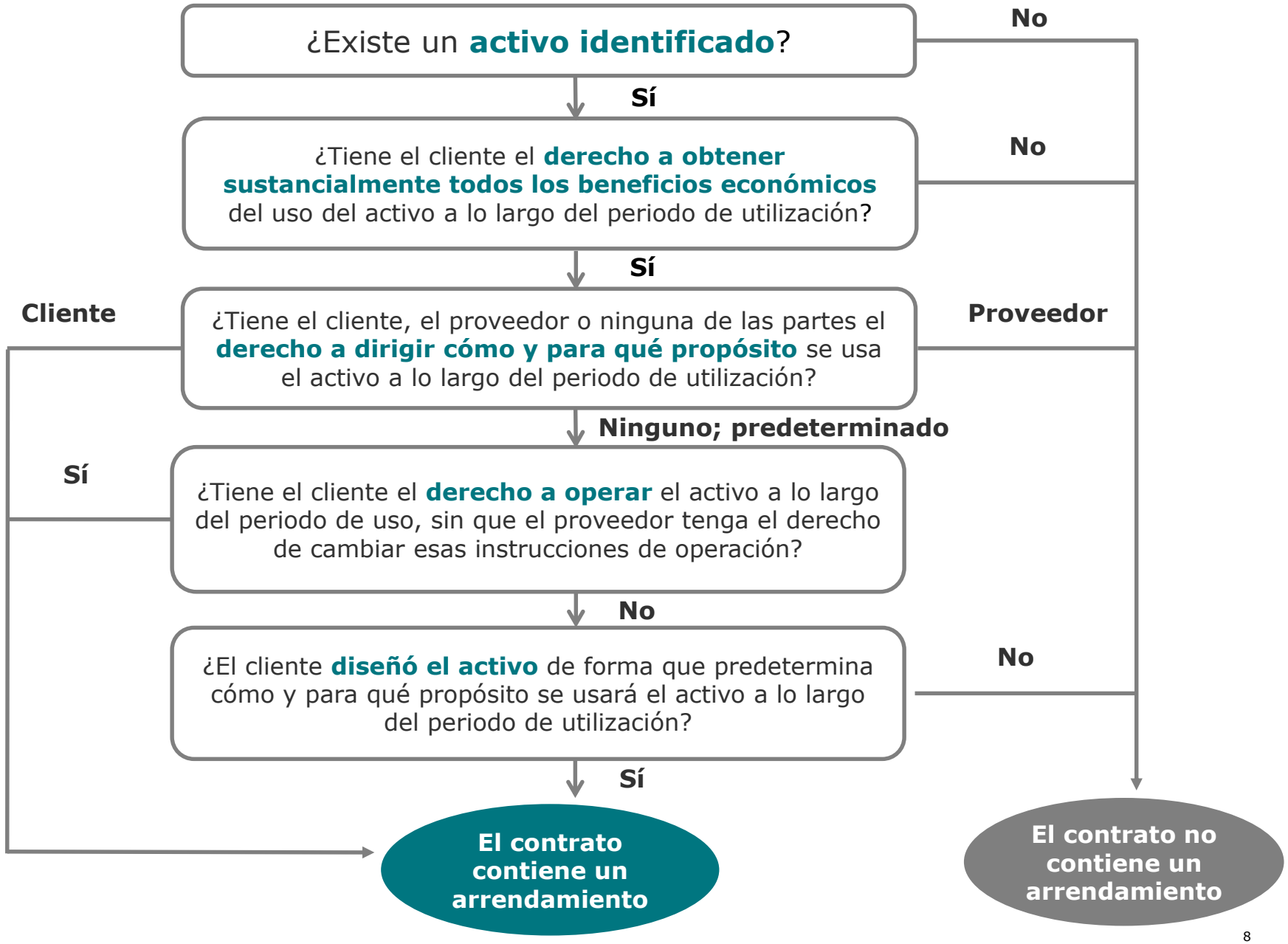
Un arrendamiento se define como un contrato, o parte de un contrato, que transmite **el derecho a controlar** el uso de **un activo identificado** por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

¿Cómo se evalúa si un contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado?

Para evaluar si un contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo, una entidad evaluará si a lo largo de todo el periodo de uso, el cliente tiene:

- el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado, y
- El derecho a decidir el uso del activo identificado.

Evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento

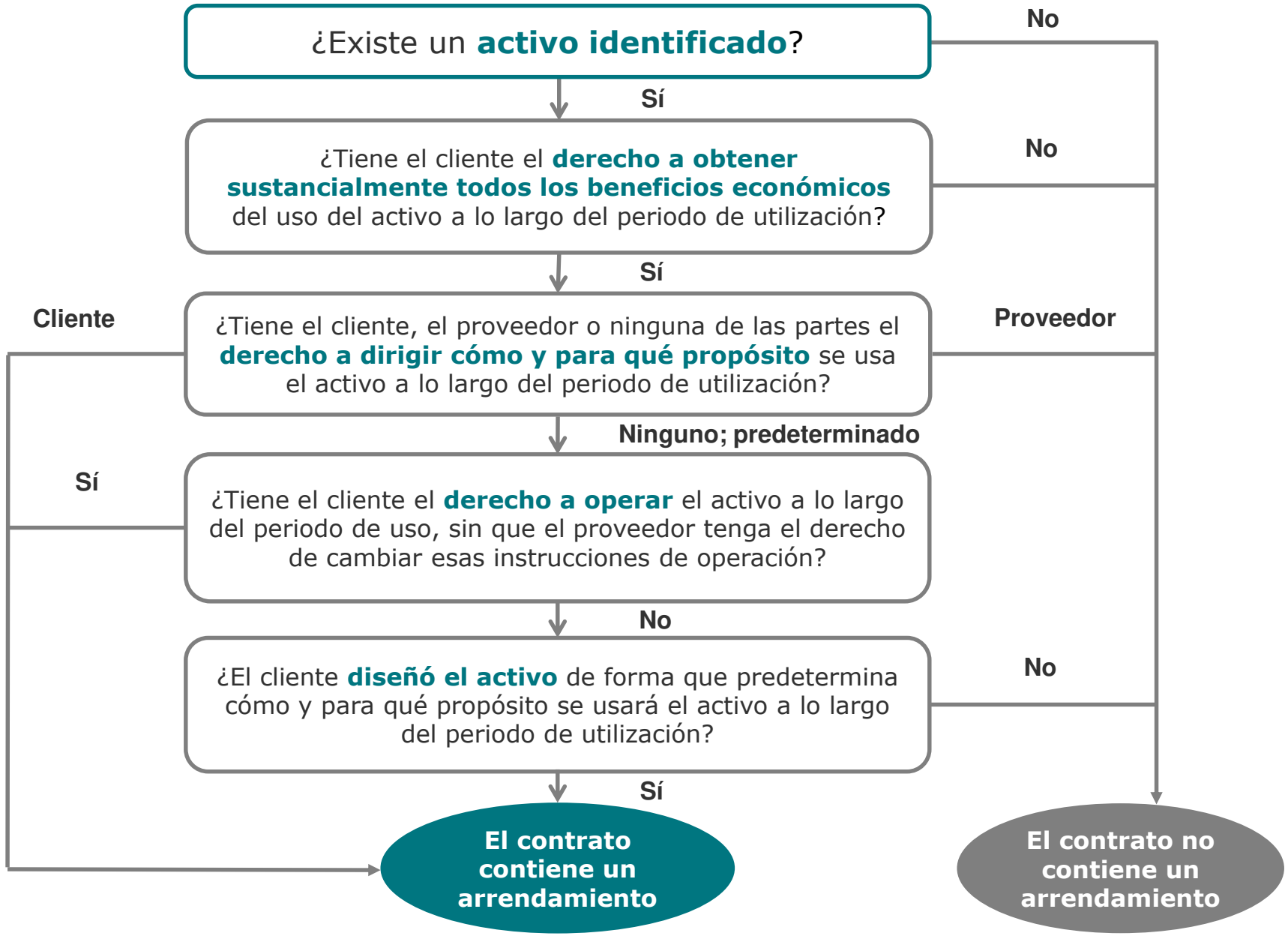


Ejemplo:
Identificación de un contrato de arrendamiento

- Market-Fresh Ltd. suscribe un acuerdo (Contrato A) por 5 años para utilizar un local comercial (local 16) en un parque comercial bajo propiedad y operación de Alpha Ltd. (el proveedor).
- Market-Fresh tiene el derecho a abrir y cerrar su tienda entre las 6am y 11pm, la horas en que el parque comercial tiene seguridad presente. No está obligado a permanecer abierto durante todo este periodo, y no puede abrir fuera de este periodo.
- Market-Fresh puede elegir qué productos vender en el local comercial y puede elegir sus propios precios.
- Alpha Ltd. le puede solicitar a Market-Fresh que se reubique en otro piso durante los 5 años, en cuyo caso Alpha Ltd. pagaría los costos de reubicación. Sin embargo, Market-Fresh puede elegir si desea o no cambiar de ubicación.

Pregunta: ¿Contiene el Contrato A un arrendamiento?

Flujograma para la identificación de un arrendamiento



¿Existe un activo identificado?

Un solo activo físicamente distinto o una porción de la capacidad de un activo

Primero determinar si el contrato especifica un solo activo o una porción de la capacidad de un activo.

Criterio

Un solo activo

Porción de la capacidad de un activo

- Es físicamente distinto; o
- Representa sustancialmente toda la capacidad del activo y el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos.

Contrato A: ¿El local comercial es una porción de la capacidad que es físicamente distinta del parque comercial entero?

Sí. El contrato especifica que Market-Fresh puede utilizar el local 16, el cual es físicamente distinto del resto del parque comercial.

¿Existe un activo identificado?
Derecho sustantivo de sustituir un activo

Si existe un derecho de sustitución (y es sustantivo) → **No hay arrendamiento**

Capacidad Práctica

El proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos a lo largo del periodo de uso.

Beneficio Económico

El proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio de su derecho a sustituir el activo.

Criterio

Contrato A: Tiene Alpha Ltd. un derecho sustantivo de sustituir el Local 16 por otro local comercial?

No. Alpha puede solicitar que se reubique Market-Fresh, pero Market-Fresh puede elegir no hacerlo.

¿Existe un activo identificado?

Derecho sustantivo de sustituir un activo

Consideraciones claves para el cliente

1

¿Los derechos del proveedor para sustituir aplican para todo el periodo de uso?

- Sí → derecho de sustitución es sustantivo
- No → derecho de sustitución no es sustantivo

2

¿Cuáles son los hechos y circunstancias al inicio del contrato?

- Excluir la consideración de sucesos futuros que **no se consideran probable que ocurran** a la fecha del inicio del contrato.

3

¿Cuáles son los costos esperados de la sustitución?

- Si los costos esperados de la sustitución exceden los beneficios de sustituir el activo, es menos probable que el derecho de sustitución sea sustantivo.

© 2019 Deloitte El Salvador

¿Existe un activo identificado?

¿Qué pasa si…

Dos clausulas adicionales del Contrato A

Alpha Ltd. tiene el derecho de reubicar a Market-Fresh a un nuevo local si el local comercial 16 requiere de reparaciones y mantenimiento importantes.

Alpha Ltd. tiene el derecho de reubicar a Market-Fresh a un local comercial diferente del mismo tamaño. Alpha Ltd. está obligado a pagarle a Market-Fresh tanto los costos de reubicación como una tarifa significativa por las molestias causadas.

Nota:

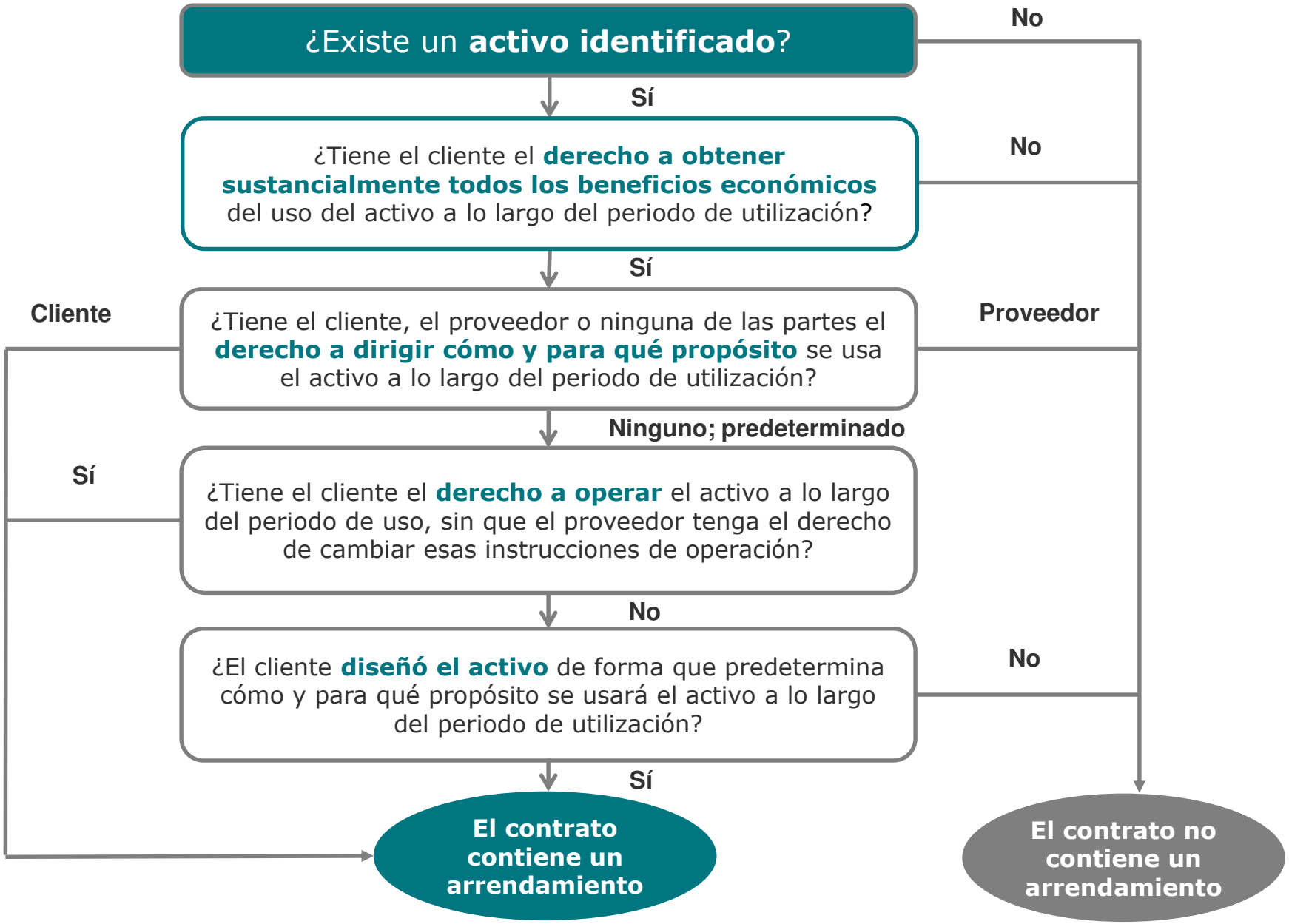
- La sustitución solo sería económicamente beneficioso para Alpha si pudiera identificar otro inquilino que estaría dispuesto pagar tarifas superiores a las del mercado para el local comercial 16.
- A la fecha de inicio del arrendamiento, Alpha Ltd. no consideró que era probable identificar un inquilino así.

¿Las clausulas anteriores afectarán la evaluación del derecho sustantivo de Alpha Ltd. de sustituir un activo?

No. Ninguna de estas clausulas crearían un derecho sustantivo de sustitución.

Local comercial 16 es un activo identificado en el Contrato A.

Flujograma para la identificación de un arrendamiento



¿Tiene el cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado?

Considere **todos los hechos y circunstancias** al inicio del contrato.

¿Los beneficios se obtienen directa o indirectamente?	Ya sea usando, manteniendo o subarrendando el activo.
¿Cuál es el alcance definido del contrato?	Considere el impacto de derechos protectores y los beneficios del uso del activo dentro del alcance definido del contrato.
¿Y qué pasa con pagos al proveedor?	Todavía considerados como parte de los beneficios obtenidos por el cliente.

Criterio

¿Market-Fresh todavía tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del local comercial?

Sí. La restricción sobre los horarios de apertura no impiden el **uso exclusivo** por Market-Fresh del activo y su derecho a recibir toda la contraprestación de las ventas realizadas durante estas horas.

¿Tiene el cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado?

¿Qué pasa si…

El Contrato A tenía otras cláusulas

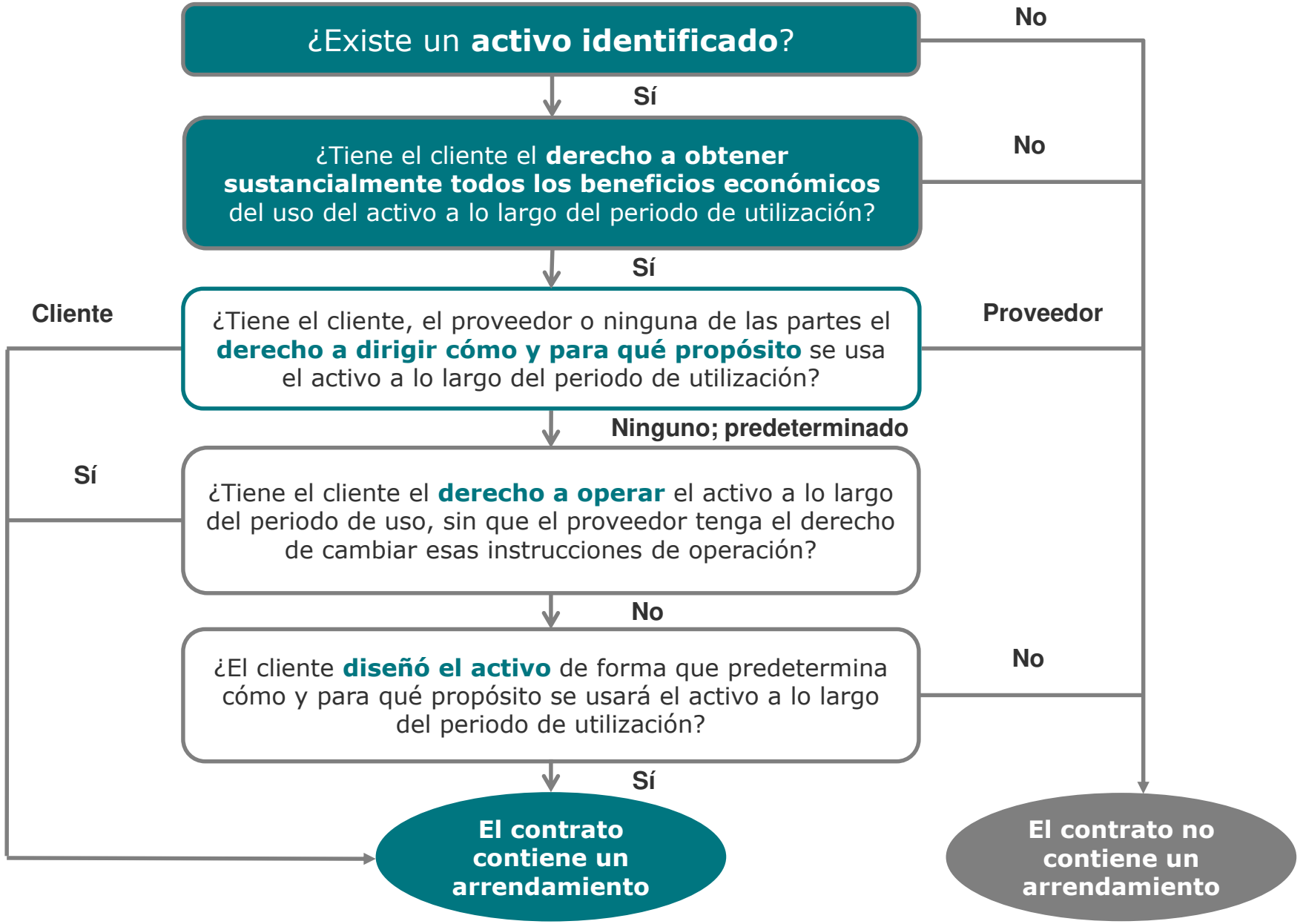
- Alpha Ltd. le requiere a Market-Fresh pagarle a Alpha Ltd. 5% de sus ventas netas, además de su alquiler mensual fijo.
- Market-Fresh suscribió un subarrendamiento para arrendar aproximadamente 10% del local comercial 16 a un comerciante local de frutas y vegetales orgánicos. El comerciante únicamente es responsable por asegurar que las existencias estén administradas y reabastecidos.

¿Estas cláusulas contractuales le impedirían a Market-Fresh obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo?

No. Ninguna de estas cláusulas afectan a Market-Fresh para poder obtener los beneficios.

- Pagarle a Alpha Ltd. una porción de los flujos de efectivo provenientes del uso de un activo no le impide a Market-Fresh poder obtener todos los beneficios económicos.
- Los beneficios económicos del uso del activo incluyen beneficios derivados del subarrendamiento del activo a un tercero.

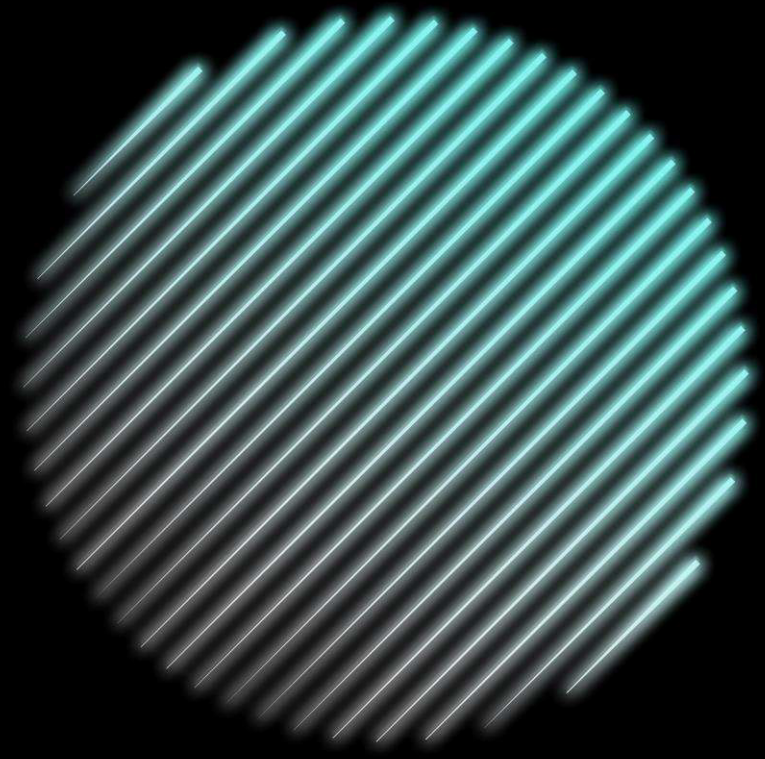
Flujograma para la identificación de un arrendamiento



¿Tiene el cliente el derecho a dirigir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de utilización?

Un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo a lo largo del periodo de uso solo si, **ya sea**:

- Puede dirigir **cómo y para qué propósito** se usa el activo, **o**
- Las decisiones relevantes sobre **cómo y para qué propósito** se usa el activo están **predeterminadas** y:
  i. El cliente tiene el derecho a operar el activo, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar esas instrucciones operativas a lo largo del periodo de uso, **o**
  ii. El cliente diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo a lo largo del periodo de utilización.



¿Tiene el cliente el derecho a dirigir el uso del activo identificado a lo largo del periodo de utilización?

¿Cómo y para qué propósito se usa el activo?

¿Quién tiene los derechos a tomar decisiones que son más relevantes para determinar cómo y para qué propósito se usa el activo?

¿Cuáles derechos de toma de decisiones[1] afectan los beneficios económicos que proceden del activo?

¿Qué tipo?
¿Cuándo y dónde?
¿Cuánto?

Criterio

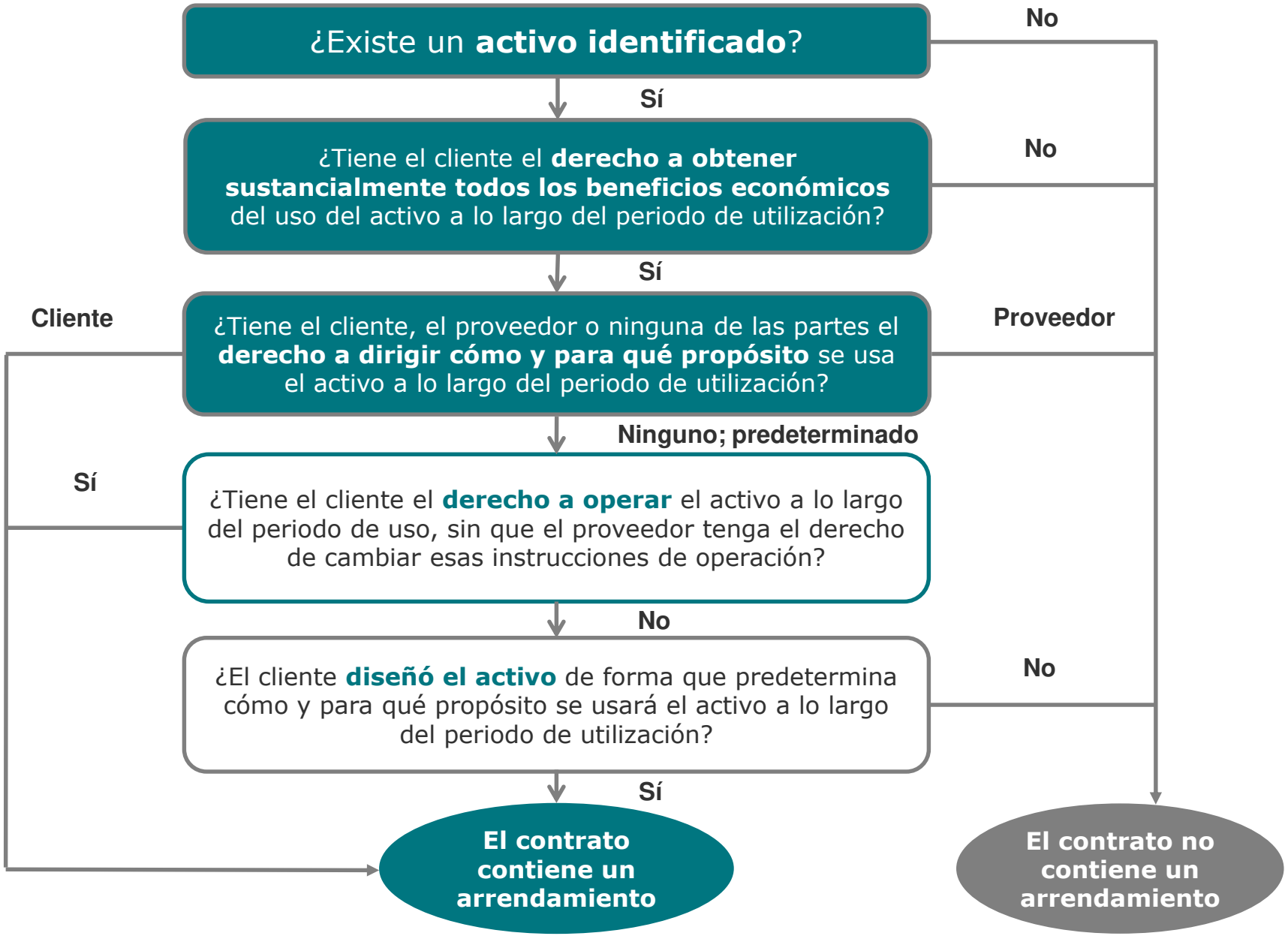
[1] Derechos a operar y mantener el activo no son derechos de toma de decisiones

¿Tiene Market-Fresh el derecho a dirigir el uso del local comercial 16 en el Contrato A?

Sí. Market-Fresh puede elegir qué productos vender y determinar sus propios precios y por lo tanto tiene los derechos de toma de decisiones para afectar los beneficios económicos que proceden del local comercial 16.

El Contrato A es un contrato de arrendamiento.

Flujograma para la identificación de un arrendamiento



1.2 Contratos con múltiples componentes

Contratos con múltiples componentes

Componentes de arrendamiento y no de arrendamiento

- Identifique los componentes que no son de arrendamiento y contabilícelos por separado de los componentes de arrendamiento.
- Hay un recurso práctico disponible.

Los contratos pueden tener múltiples componentes

Múltiples componentes de arrendamiento

Si

- El arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario, **y**
- El activo subyacente no es altamente dependiente de, ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato.

Identificación de un componente de arrendamiento
Ejemplo - Market-Fresh

Además del local comercial 16, Alpha Ltd. también le arrienda 3 muelles de carga ubicados atrás del local comercial 16 a Market-Fresh.

Términos adicionales del contrato:

- Market-Fresh tiene uso exclusivo de los 3 muelles de carga.
- Se espera que el uso de los muelles de carga bajarán los costos de entrega para Market-Fresh debido a su cercanía al local comercial.
- Se ha determinado que el uso de los muelles de carga es un arrendamiento bajo la NIIF 16.

Q: ¿Se deben contabilizar los muelles de carga como un componente de arrendamiento separado?

No. Los muelles de carga no son un componente de arrendamiento separado.

Los muelles de carga están altamente interrelacionados con el local comercial; y

Market-Fresh no puede beneficiarse del uso de los muelles de carga sin utilizar el local comercial.

Contabilización de un contrato con múltiples componentes
Arrendadores y Arrendatarios

Contabilice los componentes de arrendamiento y no de arrendamiento por separado

Arrendatario
Distribuir la contraprestación en base al precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y no de arrendamiento

Arrendador
Distribuir la contraprestación aplicando la NIIF 15, párrafos 73-90

Componentes del contrato	**Mantenimiento (Comp. no de arrendamiento)**	**Contrato**	**Total** **$**
Precios de venta:	$5K	$15K	$30K	$50K	$100K
Total de contraprestación del contrato					**$90K**
Distribución de contraprestación del componente de arrendamiento			$27K ($30K * 90/100)	$45K ($50K * 90/100)	$72K
Distribución de contraprestación del componente no de arrendamiento					$18K

© 2019 Deloitte El Salvador

Contabilización de un contrato con múltiples componentes
Precio de venta independiente ("SASP" por sus siglas en inglés)

El SASP para un componente es:

Definición

Comercialmente sensible, podría no estar fácilmente disponible

El precio al que el arrendador, o proveedor similar, vendería el bien o servicio prometido por separado a un cliente.

Criterio

Si el precio de venta independiente observable no está fácilmente disponible, el arrendatario debe hacer un **estimado**, maximizando el uso de **información observable.**

Métodos de estimación incluyen por ejemplo:

- Enfoque de valoración ajustada del mercado,
- Enfoque de costo esperado más un margen, y
- El enfoque residual.

Información observable podría ser:

- Condiciones de mercado,
- Información del cliente / clase de cliente, y
- Otras condiciones específicas para la entidad.

© 2019 Deloitte El Salvador

Contabilización de contratos con múltiples componentes
Recurso práctico

La contabilización de componentes no de arrendamiento es diferente bajo la NIC 17 and NIIF 16.

NIC 17

- Tratamiento similar para arrendamientos operativos y componentes de servicio.
- Los clientes podrían no haberse enfoque en identificar componentes de servicio (es decir, componentes no de arrendamiento).

NIIF 16

- Contabilizar por separado los componentes de arrendamiento y no de arrendamiento (es decir, servicios)
- Los clientes deben identificar los componentes no de arrendamiento a menos que estén aplicando el recurso práctico.

Recurso práctico:

- Elección de política para arrendatarios para no separar componentes no de arrendamiento de compontes de arrendamiento *(por clase de activo subyacente)*.
- Contabilizar componentes de arrendamiento y no de arrendamiento como un solo componente de arrendamiento.

Nota: No aplicable para derivados implícitos que cumplen con los criterios en el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

1.3 Exenciones de reconocimiento

Alcance

Excepción

Siguiendo criterios de coste/ beneficio, la NIIF 16 permite contabilizar los arredramientos a corto plazo y arrendamiento de activos de bajo valor directamente como gasto, normalmente de forma lineal a lo largo del período de arrendamiento

Arrendamiento a corto plazo

Aquel que no incluye opción de compra y duración <=12 meses. Si se aplica esta excepción debe hacerse a nivel de clase de activo arrendado.

Activos de bajo valor

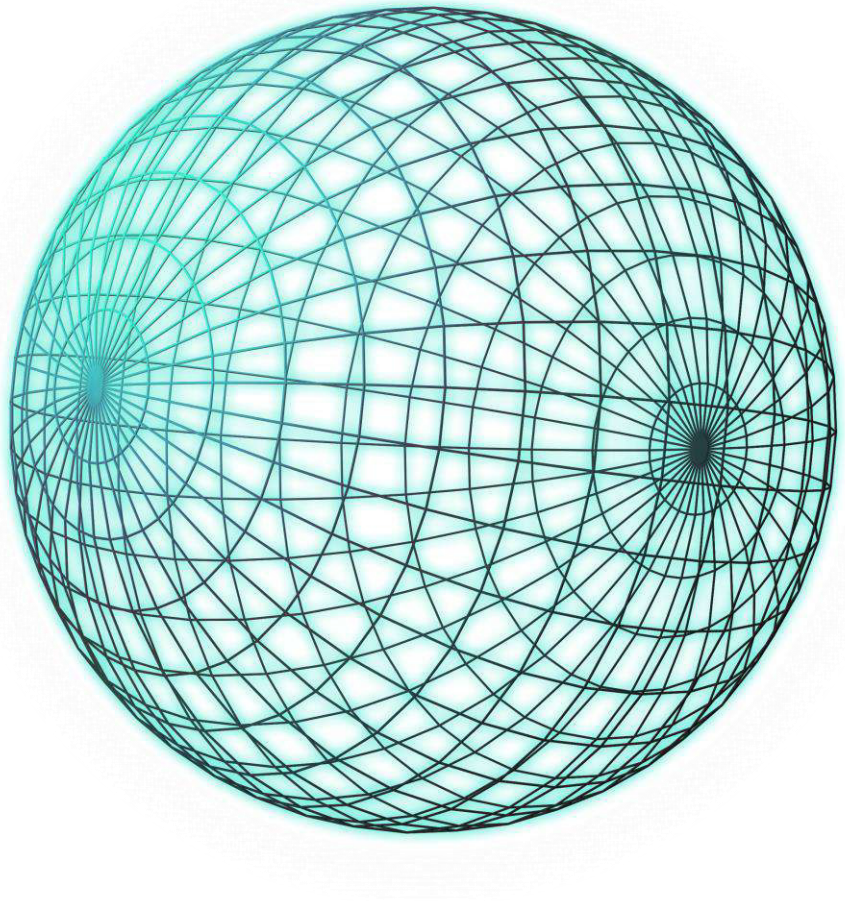
Debe evaluarse en función del valor del activo cuando es nuevo. En las bases de las conclusiones de NIIF 16 da como valor de referencia 5.000 dólares máximo. Se puede aplicar de forma individualizada a cada arrendamiento.

Recurso práctico: Enfoque de cartera

Una entidad puede aplicar la NIIF 16 a una cartera de arrendamientos con características similares si la entidad **espera de forma razonable** que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta norma a la cartera no diferirían significativamente de la aplicación de esta norma a los arrendamientos individuales dentro de esa cartera.

Criterio

No existen reglas que determinan cómo distribuir arrendamientos a una cartera – esto requiere del uso de **criterio.**



1.4 Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia y transición

Una entidad aplicará la NIIF 16 retrospectivamente para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019.

¿Necesito reevaluar si un contrato es, o contiene un arrendamiento a la fecha de aplicación inicial?

No necesariamente – recurso práctico bajo la NIIF 16.C3 está disponible para la entidades.

Clasificación de contratos de arrendamiento en la transición

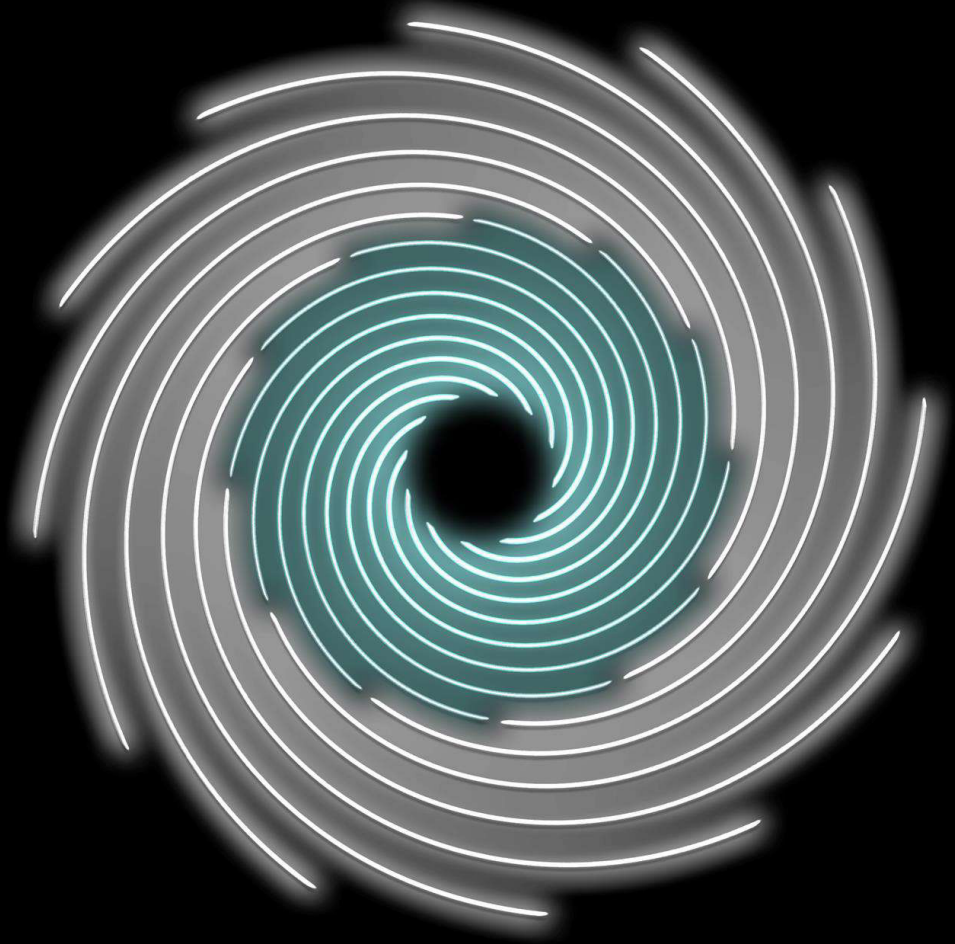
Recurso práctico

A la fecha de la aplicación inicial, una entidad no está obligada a reevaluar si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

El recurso se debe aplicar a **todos** los contratos.

Solo para contratos que anteriormente han sido evaluados bajo la NIC 17 y CINIIF 4 para determinar si incluyen un arrendamiento.

Contabilidad del arrendatario



2.1 Un enfoque de “balance general”

Un solo modelo de medición

Todos los arrendamientos con un plazo mayor a 12 meses se reconocen "dentro del balance general."

Representa el derecho del arrendatario para utilizar el activo subyacente arrendado.

Representa la obligación del arrendatario de hacer los pagos por arrendamiento.

Balance general	$
Propiedad, planta y equipo	44,521
Activo por arrendamiento	**18,757**
Otros	26,703
Total activo no corriente	89,981
Total activo corriente	38,086
Total activo	**128,067**
Préstamos	22,533
Pasivo por arrendamiento	**21,233**
Otros pasivos	57,264
Total pasivos	101,030
Patrimonio	27,037
Total pasivos y patrimonio	**128,067**

A menos que el activo subyacente sea de bajo valor

© 2019 Deloitte El Salvador

Medición inicial

¿Cómo se debe medir el arrendamiento en el reconocimiento inicial?

	Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
	Pasivo por arrendamiento	**Activo por derecho de uso**	**Cargo por depreciación**	**Costos financieros**
Medición inicial				

Opciones de respuesta

1. Medidos al costo en el BG

2. VP de pagos por arrendamiento ya hechos

3. VP de pagos por arrendamiento pendientes

4. VP de pagos por arrendamiento ya hechos y pendientes

5. Reconocido como gasto en Utilidad/ Pérdida

6. N/A

7. Medido al VR en el BG

8. N/A

© 2019 Deloitte El Salvador

Medición inicial

¿Cómo se debe medir el arrendamiento en el reconocimiento inicial?

El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

- El monto de la medición inicial del pasivo por arrendamiento,
- Cualquier pago por arrendamiento hecho antes o a partir de la fecha de comienzo, menos cualquier incentivo de arrendamiento recibido,
- Cualquier costo directo inicial incurrido por el arrendatario, y
- Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al desmantelar y eliminar el activo, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo a la condición requerida por el arrendamiento, ya sea a la fecha de comienzo o como consecuencia de haber usado el activo durante un periodo en particular.

Medición posterior

¿Cómo se debería medir el arrendamiento posteriormente?

	Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
	Activo por derecho de uso	**Pasivo por arrendamiento**	**Cargo por Depreciación**	**Costos financieros**
Medición inicial	Al costo	VP de pagos por arrendamiento pendientes	N/A	N/A
Medición posterior	**Costo menos depreciación y deterioro acumulado**		**Reconocido en costos de operación** Determinar el periodo para depreciación	

- La depreciación se mide conforme a la NIC 16.
- El deterioro se evalúa bajo la NIC 36.

¿El arrendatario tomará posesión del activo al finalizar el arrendamiento?

- **Sí** – depreciar hasta el final de la vida útil del activo.
- **No** – depreciar hasta el final de la vida útil del activo o hasta el final del plazo de arrendamiento, el que ocurra primero.

© 2019 Deloitte El Salvador

Medición posterior
Pasivo por arrendamiento y gasto por intereses

	Estado de Situación Financiera		Estado de Resultados	
	Activo por derecho de uso	**Pasivo por arrendamiento**	**Cargo por Depreciación**	**Costos financieros**
Medición inicial	Al costo	VP de pagos por arrendamiento pendientes	N/A	N/A
Medición posterior	Costo menos depreciación y deterioro acumulado	Costo amortizado	Reconocido en costos de operación Determinar el periodo para depreciación	**Reconocido en costos financieros**

El pasivo por arrendamiento se **incrementa** para reflejar los intereses sobre el pasivo por arrendamiento y **se reduce** por medio de pagos por arrendamiento realizados durante el periodo.

© 2019 Deloitte El Salvador

Clasificación de flujos de efectivo

Los pagos en efectivo del pasivo por arrendamiento se clasifican entre la porción correspondiente a capital y la porción por intereses. Estas se presentan en el estado de flujos de efectivo de la siguiente manera:

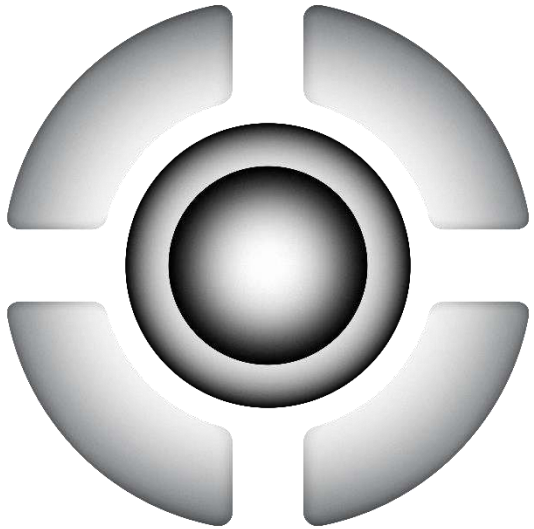
- Pagos por arrendamiento a corto plazo;
- Pagos por arrendamientos de activos de bajo valor;
- Pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento.

Flujos de efectivo de actividades de operación

Flujos de efectivo de actividades de inversión

Pagos en efectivo por la porción de capital del pasivo por arrendamiento.

Flujos de efectivo de actividades de financiamiento



© 2019 Deloitte El Salvador

Ejemplo: Medición de arrendamiento

- Market-Fresh Ltd. suscribe un contrato de arrendamiento por 5 años para utilizar el local comercial 16.
- Market-Fresh acuerda hacer un pago fijo de $50,000 por año durante el plazo de 5 años, pagaderos anualmente por anticipado.
- Como este es un arrendamiento de propiedad la tasa implícita del arrendamiento no puede ser fácilmente determinada. Sin embargo, la tasa incremental por préstamos de Market-Fresh es 4.25% para un préstamo con términos y garantía similares.
- Market-Fresh determina que el activo por derecho de uso debe ser depreciado sobre la base de línea recta a lo largo del plazo del arrendamiento.

¿Cómo difiere la contabilidad para este contrato bajo la NIC 17 y la NIIF 16?

Ejemplo: NIC 17 vs. NIIF 16 comparación

Estado de Situación Financiera

	Año					
	0	1	2	3	4	5
NIC 17 *(Arrendamiento operativo)*	← No se reconocen activos o pasivos. →					
NIIF 16 *(Modelo de balance general)*						
VP de 50,000 @4.25%						
- Pasivo por Arrendamiento	221,036	180,805	138,363	94,144	48,049	-
- Activo por D.D.U.	221,036	176,829	132,622	88,415	44,207	-

Estado de Resultados y Otro Resultado Integral

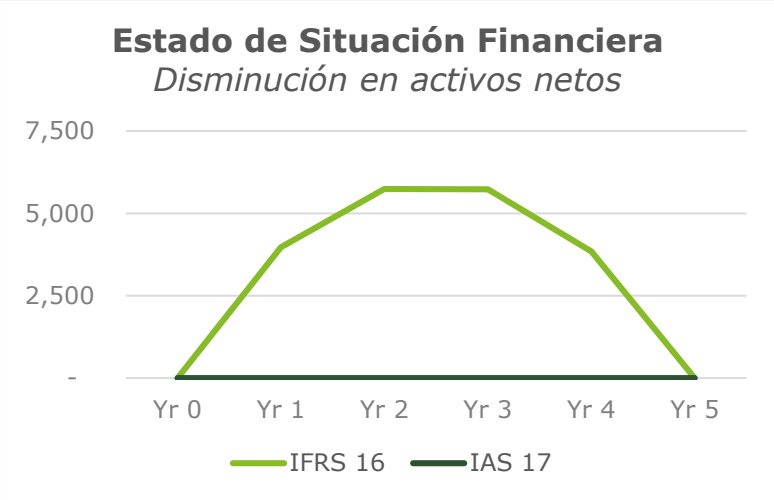
	Año					
	0	1	2	3	4	5
NIC 17 *(Arrendamiento operativo)*						
- Pago por arrendamiento *(gasto operativo)*	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
NIIF 16 *(Modelo de balance general)*						
- Gasto por intereses *(gasto financiero)*	-	9,768	7,559	5,781	3,905	1,951
- Depreciación *(gasto operativo)*	-	44,207	44,207	44,207	44,207	44,207

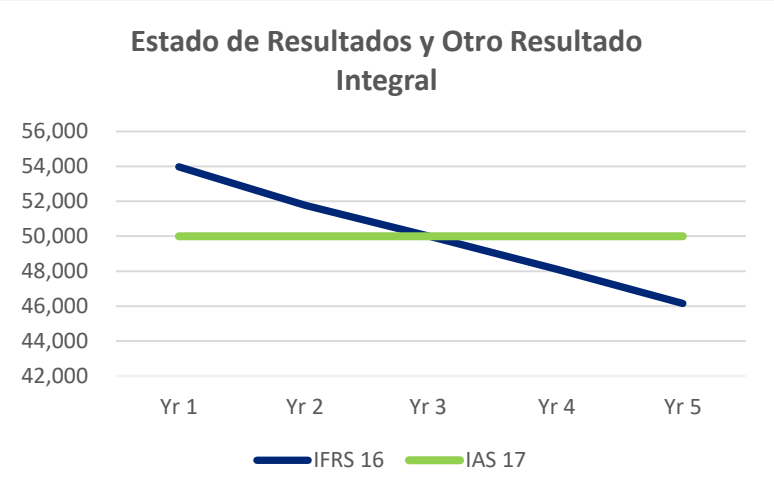
El pasivo por arrendamiento se amortiza a lo largo del plazo del arrendamiento.

Se deprecia el activo por derecho de uso (D.D.U.).

© 2019 Deloitte El Salvador

Ejemplo: Impacto sobre los estados financieros





↑ Total activo

↑ Total pasivo

- Impacto significativo sobre entidades con arrendamientos materiales fuera del balance general.

↑ Costos financieros

↓ Costos de operación

↑ EBITDA

- Gastos ponderados al inicio del plazo de arrendamiento y disminuyen conforme el contrato se acerca al vencimiento (depreciación por línea recta).
- EBITDA se incrementa sin importar la cartera de arrendamientos de la entidad.

© 2019 Deloitte El Salvador

Impacto comercial sobre clientes

Impacto sobre pagos de impuestos e impuesto diferido

Impacto sobre futuro financiamiento

- Endeudamiento
- EBITDA

- Endeudamiento
- Cobertura de intereses

¿Las metas están basadas en EBITDA?

Revelaciones del arrendatario

Nuevas revelaciones

Estado de Situación Financiera:

- Activos por derecho de uso, por clase y naturaleza;
- Pasivos por arrendamiento.

Estado de Utilidad o Pérdida:

- Intereses sobre pasivos por arrendamiento;
- Depreciación de activos por derecho de uso;
- Deterioro de activos por derecho de uso;
- Gastos relacionados con arrendamientos de corto plazo; arrendamientos de activos de bajo valor; pagos por arrendamiento variables no incluidos en pasivos por arrendamiento;
- Ingresos por subarrendamiento; y
- Ganancia/Pérdida sobre venta y transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Estado de Flujos de Efectivo:

- Pagos por pasivos por arrendamiento; arrendamiento de corto plazo; arrendamiento de activos de bajo valor y pagos por arrendamiento variables no incluidos en pasivos por arrendamiento;
- Pagos por intereses.

Otra información:

- Información cualitativa y cuantitativa sobre sus actividades de arrendamiento (Nota única o sección separada)

Criterio

Una entidad debería:

- Decidir qué agregar o desagregar en un nivel apropiado, y
- Evaluar la relevancia de 'otra información' para asegurar que todas las relevaciones sean significativas para los usuarios.

Ejemplo de revelaciones: Análisis de vencimiento

Análisis de vencimiento de los pasivos por arrendamiento en base a flujos de efectivos brutos no descontados:

Pasivos por arrendamiento *	$'000
Menos de 1 año	4,238
2 años	3,786
3 años	3,466
4 años	3,166
5 años	2,943
6 años	2,452
7 años	2,402
8 años	2,382
9 años	2,362
10 años	1,545
Entre 10 y 15 años	1,965
Más de 15 años	1,408
Total de pasivos por arrendamiento (no descontado)	32,115

**Conforme a la NIIF 7, una entidad debe determinar cuáles intervalos de tiempo revelar aplicando su criterio.*

2.2 Características comunes de contratos de arrendamiento

Características comunes de contratos de arrendamiento

Tasa de descuento

Plazo de arrendamiento

Pagos por arrendamiento

Plazo de arrendamiento

¿Qué es un plazo de arrendamiento?

El plazo del arrendamiento se determina a la fecha de comienzo del arrendamiento en base al plazo no cancelable del arrendamiento, incluyendo:

- Periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario tiene **certeza razonable** que ejercerá esa opción, y
- Periodos cubiertos por una opción para dar por terminado el arrendamiento si el arrendatario tiene **certeza razonable que no** ejercerá esa opción.

Criterio

- La evaluación de 'certeza razonable' se hace en base a **criterio**.
- Considerar todos los **hechos y circunstancias** relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario (ej. términos y condiciones contractuales; mejoras significativas a la propiedad arrendada; costos relacionados con la terminación del contrato etc.).

Opción para ampliar el plazo del arrendamiento

Ejemplo: Market-Fresh

Cláusula adicional del Contrato A

- Periodo de arrendamiento de 5 años, con una opción para ampliarlo por 5 años más.
- Alquiler anual se aumentará a $55,000 (incremento de 10% con respecto al Año 1).
  Las tasas de mercado en el área se han ido aumentando por 5% por año.
- Market-Fresh pretende invertir $50,000 en mejoras a la propiedad arrendada y modificaciones (que son hechas a la medida para el Local 16 y no pueden ser efectivamente trasladados a una ubicación diferente).
- El Local 16 está en una ubicación privilegiada y es poco probable que Market-Fresh encuentre un local similar idóneo dentro de 50km de la ubicación.

1. **¿Cuáles son los hechos claves a considerar al determinar el plazo de arrendamiento, dada la opción para ampliar el plazo del arrendamiento?**
2. **¿En base a lo anterior, cuál es el plazo del arrendamiento para el Contrato A?**
3. **¿Cuál es el impacto sobre el tratamiento contable?**

Ejemplo: Opción para ampliar el plazo del arrendamiento

Solución

¿Cuáles son los hechos claves?

Market-Fresh tiene certeza razonable de ejercer la opción porque:

- Los términos del arrendamiento son más favorables que los alquileres del mercado,
- Inversión significativa en mejoras a la propiedad arrendada, y
- Escasez de locales comerciales similares en la misma área.

¿Cuál es el plazo del arrendamiento?

- 10 años

¿Cuál es el impacto contable?

- **Reconocimiento inicial:** Incluye pagos por arrendamiento de los Años 6–10 en la medición inicial del pasivo por arrendamiento.
- **Medición posterior:** Se deprecia el activo por derecho de uso a lo largo del plazo de 10 años del arrendamiento.

Ejemplo: Opción para ampliar el plazo del arrendamiento
¿Qué pasa si...

¿Qué pasaría si las condiciones de mercado fueran diferentes:

- Los alquileres del mercado son estables y no sustancialmente más altos que el incremento en alquiler en el Contrato A, y

- Numerosas alternativas al local comercial disponibles.

Criterio

Esto afecta la decisión sobre si existe 'certeza razonable' de que Market-Fresh ejercería su opción para ampliar su arrendamiento.

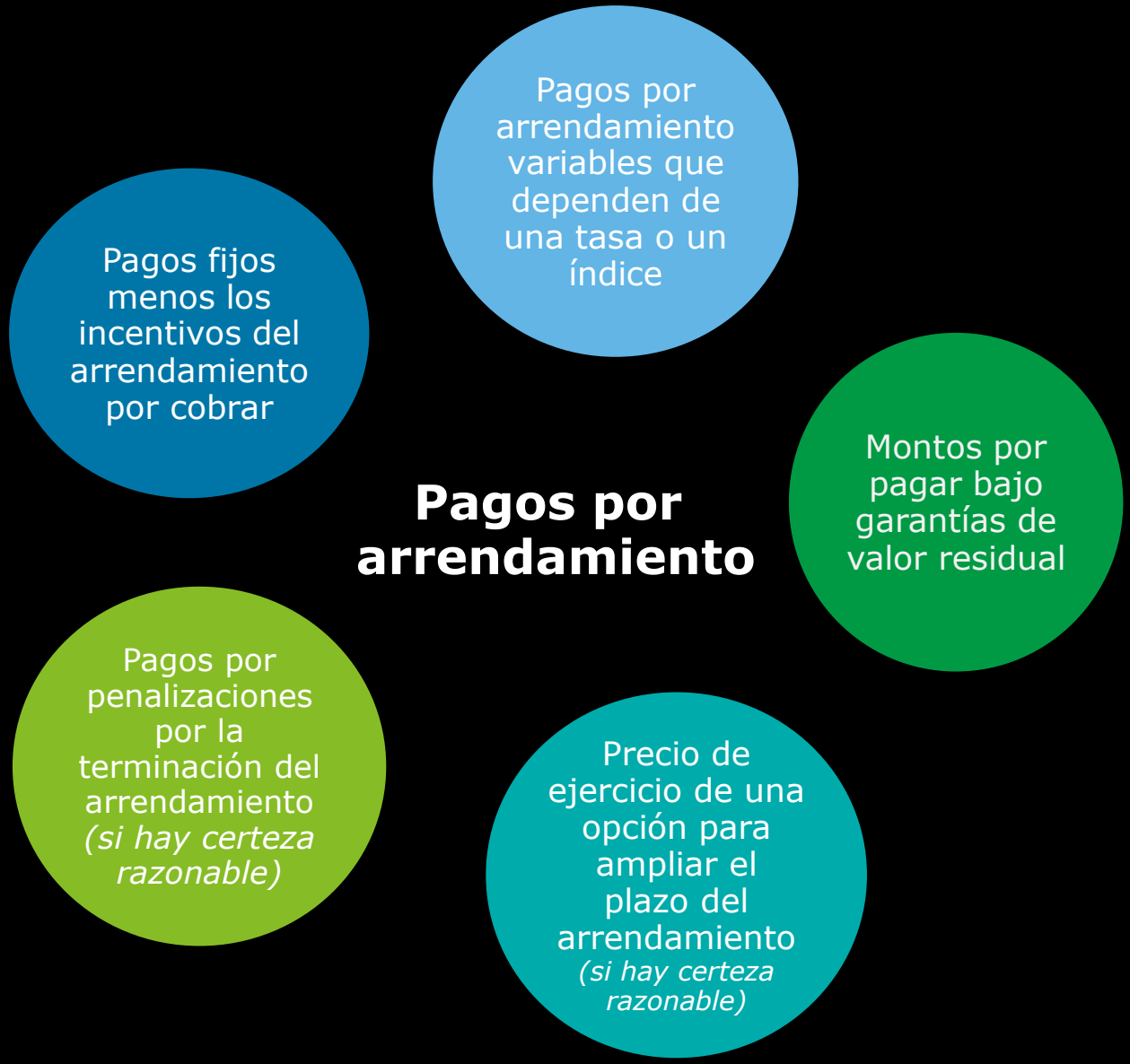
Plazo de arrendamiento
Otras consideraciones

Periodo libre del pago de alquiler	El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo, incluyendo el periodo libre del pago de alquiler.
¿Cuándo revisar el plazo del arrendamiento?	Cuando hay un cambio en el periodo no cancelable del arrendamiento.
¿Cuándo reevaluar la 'certeza razonable'?	Cuando ocurre un evento significativo o cambio en las circunstancias ocurre que está: • Dentro del control del arrendatario, y • Afecta la evaluación previa de certeza razonable.

© 2019 Deloitte El Salvador

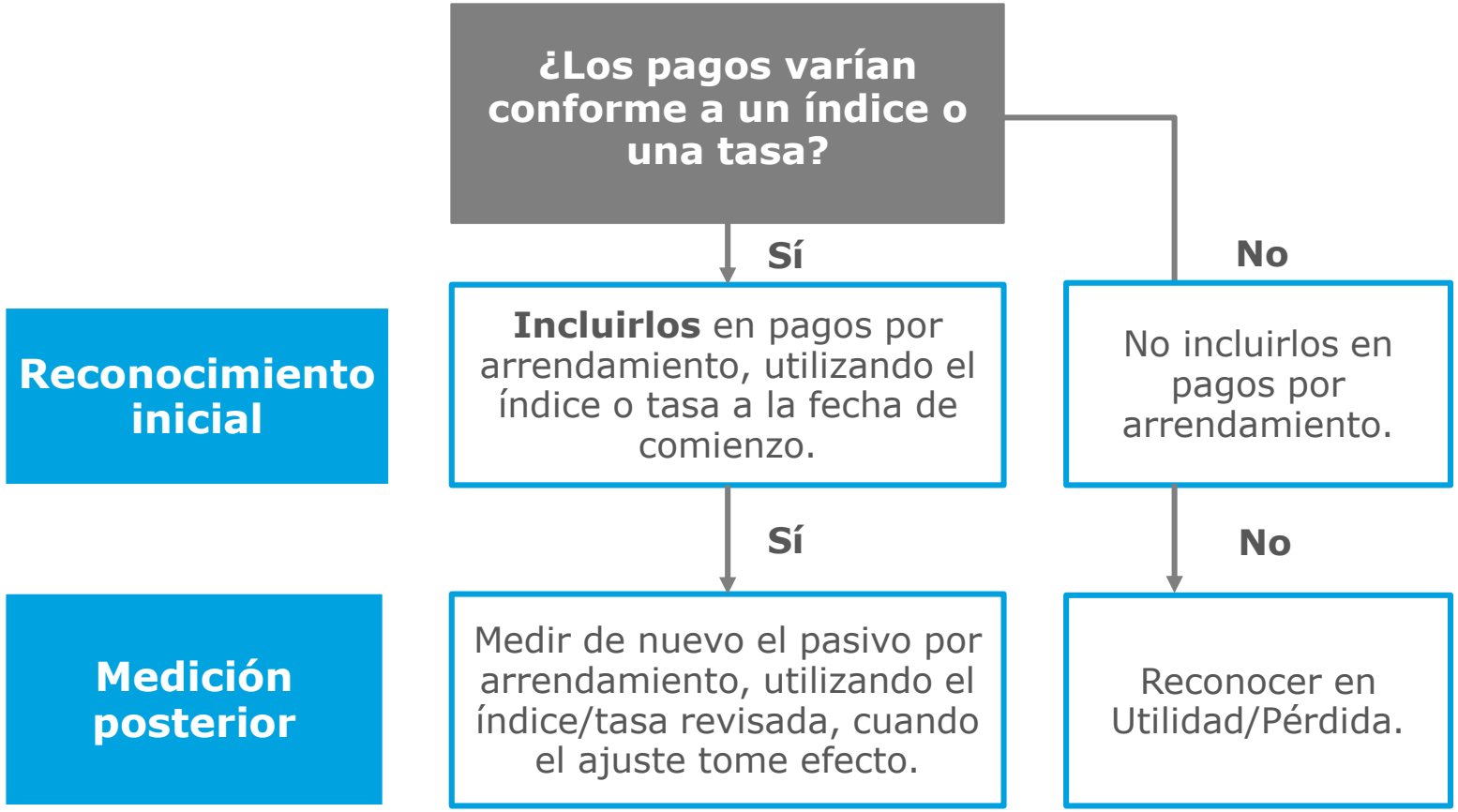
Pagos por arrendamiento

Pagos por arrendamiento
Definición



Pagos por arrendamiento variables

La porción de los pagos realizados por un arrendatario a un arrendador, por el derecho a usar una activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, **que varía** debido a cambios en hechos o circunstancies que ocurren después de la fecha de comienzo, y que son distintos del paso del tiempo.

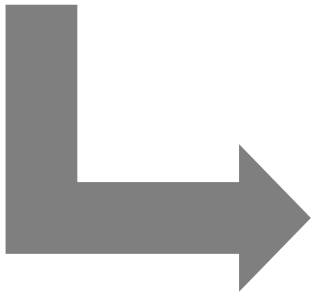


Tasa de descuento

Determinación de la tasa de descuento

La tasa de interés implícita en el arrendamiento

La tasa de interés que causa que el VP de los pagos por arrendamiento y el valor residual no garantizado igualen la suma del valor razonable del activo subyacente y cualquier costo directo inicial del arrendador.



Si no se puede determinar la tasa de interés implícita…

Utilizar la tasa incremental de los préstamos del arrendatario.

© 2019 Deloitte El Salvador

Revisar la tasa de descuento

La tasa de descuento se revisa como resultado de la **nueva medición** del pasivo por arrendamiento si:

- Se produce un cambio en el plazo del arrendamiento **O**
- Se produce un cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente.

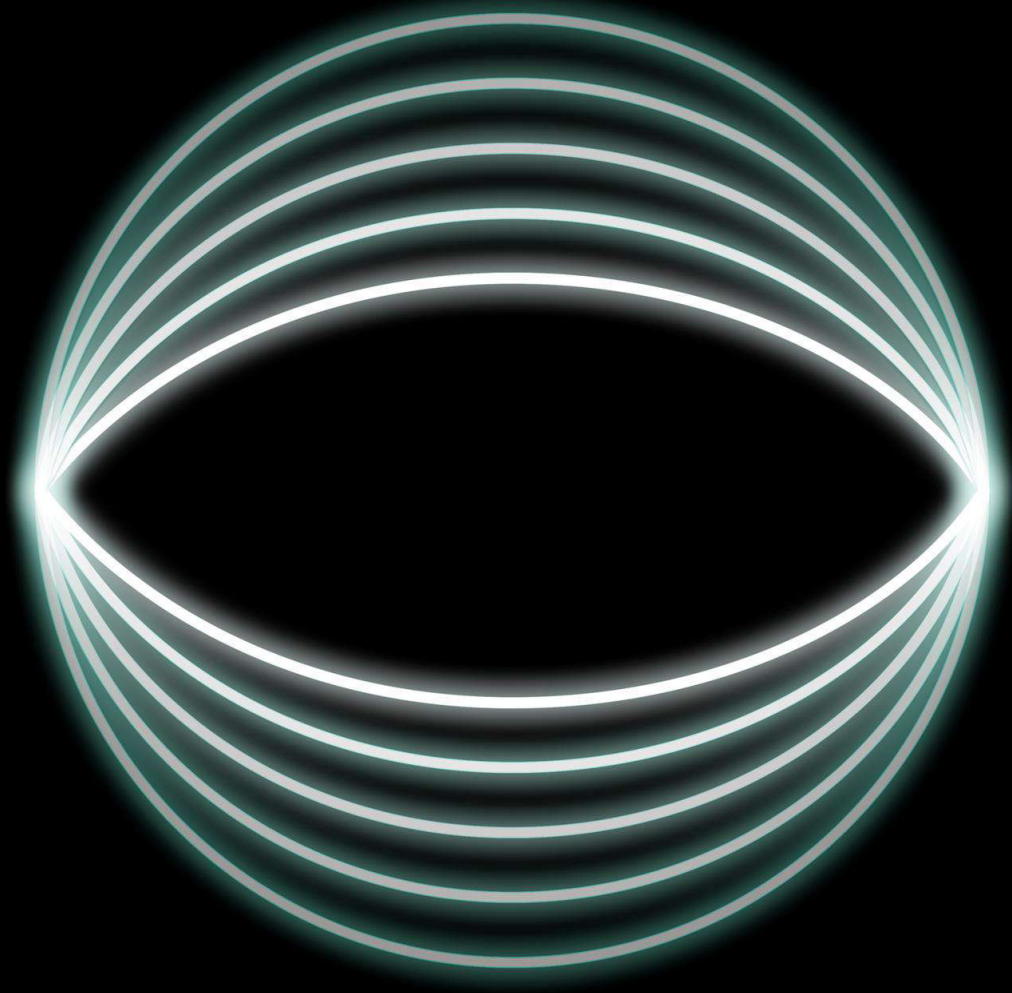
Si se puede determinar con facilidad…

Utilizar la **tasa de interés implícita en el arrendamiento** para lo que resta del plazo del arrendamiento.

Si **no** se puede determinar con facilidad…

Utilizar la **tasa incremental por préstamos del arrendatario** a la fecha de la nueva evaluación.

Transición:
Contabilidad del arrendatario



Transición: *Contabilidad del arrendatario*

Un arrendatario aplicará la NIIF 16 retrospectivamente de forma constante a todos sus arrendamientos, de cualquiera de las siguientes maneras:

Re-expresar los comparativos al inicio del periodo comparativo

Recurso práctico

Reconocer el efecto acumulado como un ajuste al saldo inicial de las utilidades acumuladas en la aplicación inicial

Suponga que Market-Fresh tuviera planificado aplicar la NIIF 16…

¿Cómo serían de diferentes los estados financieros de Market-Fresh bajo cada opción?

Transición:
Aplicando las dos opciones

OPCIÓN 1
Enfoque retrospectivo pleno (NIC 8)

Re-expresar las utilidades acumuladas de apertura como si la NIIF 16 se hubiese aplicado.

Preparar comparativos para el Año Fiscal 19 conforme a la NIIF 16.

Todos los saldos se preparan conforme a la NIIF 16.

Ene 1, 2018 — **Dic 31, 2018 / Ene 1, 2019** — **Dic 31, 2019**

Ningún impacto sobre utilidades retenidas (declarar conforme a la NIC 17).

Re-expresar las utilidades acumuladas de apertura como si la NIIF 16 se hubiese aplicado.

Resultados para el Año Fiscal 19 se preparan bajo la NIIF 16

Comparativos se preparan bajo la NIC 17.

OPCIÓN 2
Enfoque retrospectivo parcial (recurso práctico C5)

Transición:
Contabilizando arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operativos y financieros

Arrendamientos operativos

Activo por derecho de uso

- Ya sea:
  - Valor en libros como si hubiera aplicado la NIIF 16; o
  - Pasivo por arrendamiento en la aplicación inicial, ajustado por pagos por arrendamiento anticipados o acumulados.
- Evaluar por deterioro a menos que esté aplicando el recurso práctico.

Pasivo por *arrendamiento*

VP de pagos por arrendamiento restantes utilizando la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

Arrendamientos financieros

Activo por derecho de uso

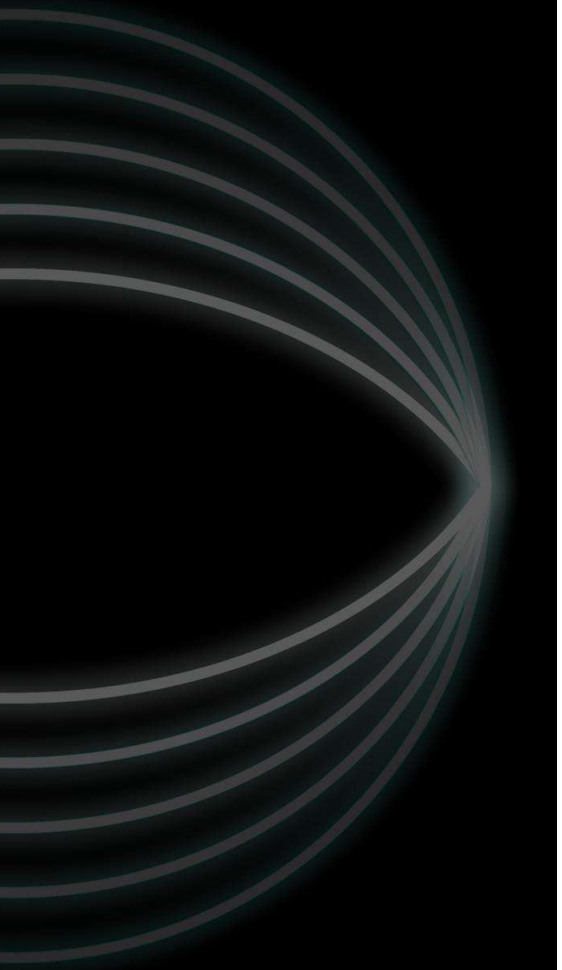
Valor en libros inmediatamente antes de la aplicación inicial.

Pasivo por *arrendamiento*

Valor en libros inmediatamente antes de la aplicación inicial.

Recursos prácticos disponibles en la NIIF 16.C9-C10

Transición:
Consideraciones finales



¿Debería una entidad elegir la opción retrospectiva parcial (recurso práctico) en el momento de la transición

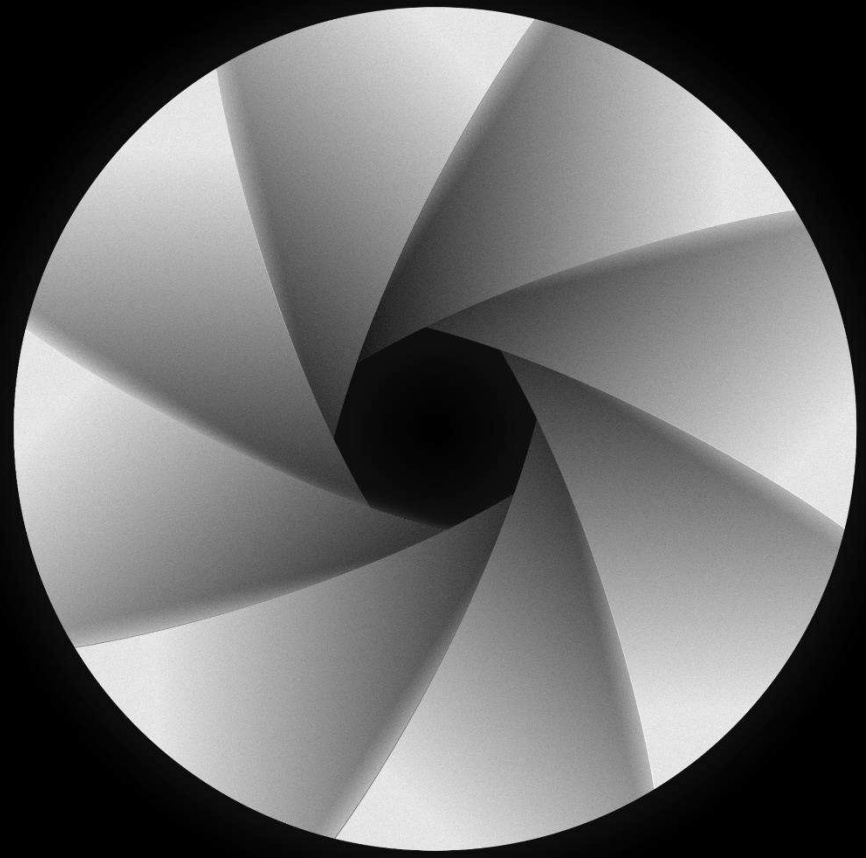
Beneficios

- Ahorra el tiempo y esfuerzo requerido para preparar la re-expresión de saldos comparativos.
- Disponibilidad de recursos prácticos para simplificar aún más la contabilidad en la transición.

Desventajas

- Falta de comparabilidad con cifras de periodos anteriores.
- Requerimientos de revelación adicionales, que requieren un conciliación de compromisos de arrendamientos operativos de la NIC 17 con pasivos por arrendamientos bajo la NIIF 16.

Contabilidad del Arrendador



Comparando la NIC 17 y la NIIF 16

¿Qué ha permanecido igual?

Clasificación de arrendamientos	Identificación de un contrato de arrendamiento	Identificar y contabilizar componentes separados
Plazo de arrendamiento	Tratamiento contable para arrendamientos	Modificaciones de arrendamientos
Subarrendamiento	Qué hace que la transferencia de un activo constituya una venta	Revelaciones

Comparando la NIC 17 y la NIIF 16

¿Qué ha permanecido igual?

Clasificación de arrendamientos	Identificación de un contrato de arrendamiento	Identificar y contabilizar componentes separados
Plazo de arrendamiento	Tratamiento contable para arrendamientos	Modificaciones de arrendamientos
Subarrendamiento	Qué hace que la transferencia de un activo constituya una venta	Revelaciones

Subarrendamientos
Ejemplo

Antecedentes

- La Entidad A arrenda un edificio con 4 pisos a la Entidad B.
- La Entidad B arrenda de nuevo el 2º piso de ese edificio a la Entidad C.

Preguntas

1. ¿Cuál acuerdo es el subarrendamiento?
2. ¿Cuál acuerdo es el arrendamiento principal?
3. ¿A quién se le conoce como el arrendador intermedio?

© 2019 Deloitte El Salvador

Contabilidad del arrendador
Clasificación de subarrendamientos

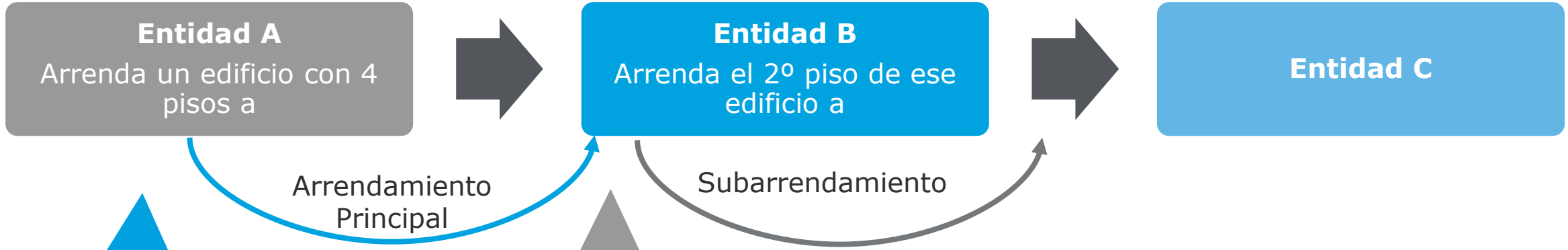
El arrendador intermedio clasificará su subarrendamiento como un **arrendamiento financiero o un subarrendamiento operativo.**

Condición 1

Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo que aplica la exención a corto plazo, el subarrendamiento será clasificado como un **arrendamiento operativo**.

Condición 2

Si la condición 1 no aplica, el subarrendamiento será clasificada por referencia al **activo por derecho de uso** que surge del arrendamiento principal.



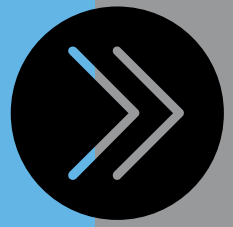
El activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal es el edificio entero con 4 pisos – que será utilizado para clasificar el subarrendamiento.

El 2º piso del edificio es el activo subyacente del subarrendamiento.

Contabilidad del arrendador
Medición de subarrendamientos – Tasa de descuento

Una entidad debe contabilizar los subarrendamientos de la misma manera que otros arrendamientos que aplican la NIIF 16.

Si la tasa de interés implícita en el subarrendamiento no puede ser fácilmente determinada.



Utilice la **tasa de descuento para el arrendamiento principal** para medir la inversión neta en el subarrendamiento (*ajustado por cualquier costo directo inicial asociado con el subarrendamiento*).

Contabilidad del arrendador
Resumen de conclusiones clave

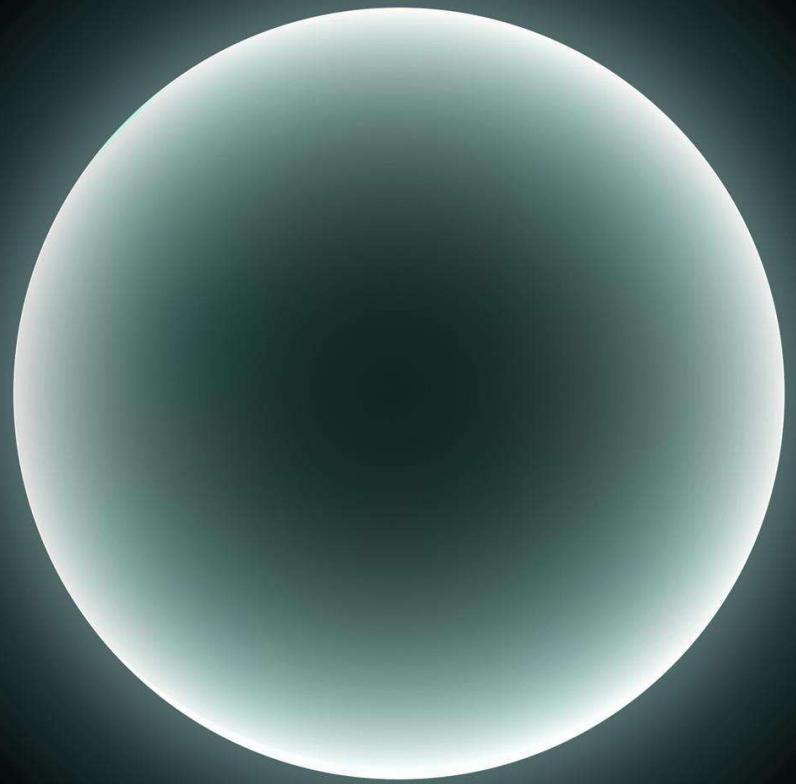
1. El tratamiento contable para arrendamientos financieros y arrendamientos operativos permanece sustancialmente sin cambios.

2. Esté atento para subarrendamientos, y arreglos de venta y venta con arrendamiento posterior.

3. Cambios que son aplicables a arrendatarios también son aplicables a arrendadores (es decir, plazo de arrendamiento, modificaciones de arrendamientos, identificación de un contrato de arrendamiento).

© 2019 Deloitte El Salvador

Otros requerimientos *de la NIIF 16*



Transacciones de venta y venta con arrendamiento posterior

© 2019 Deloitte El Salvador

Transacciones de venta y *venta con arrendamiento posterior*

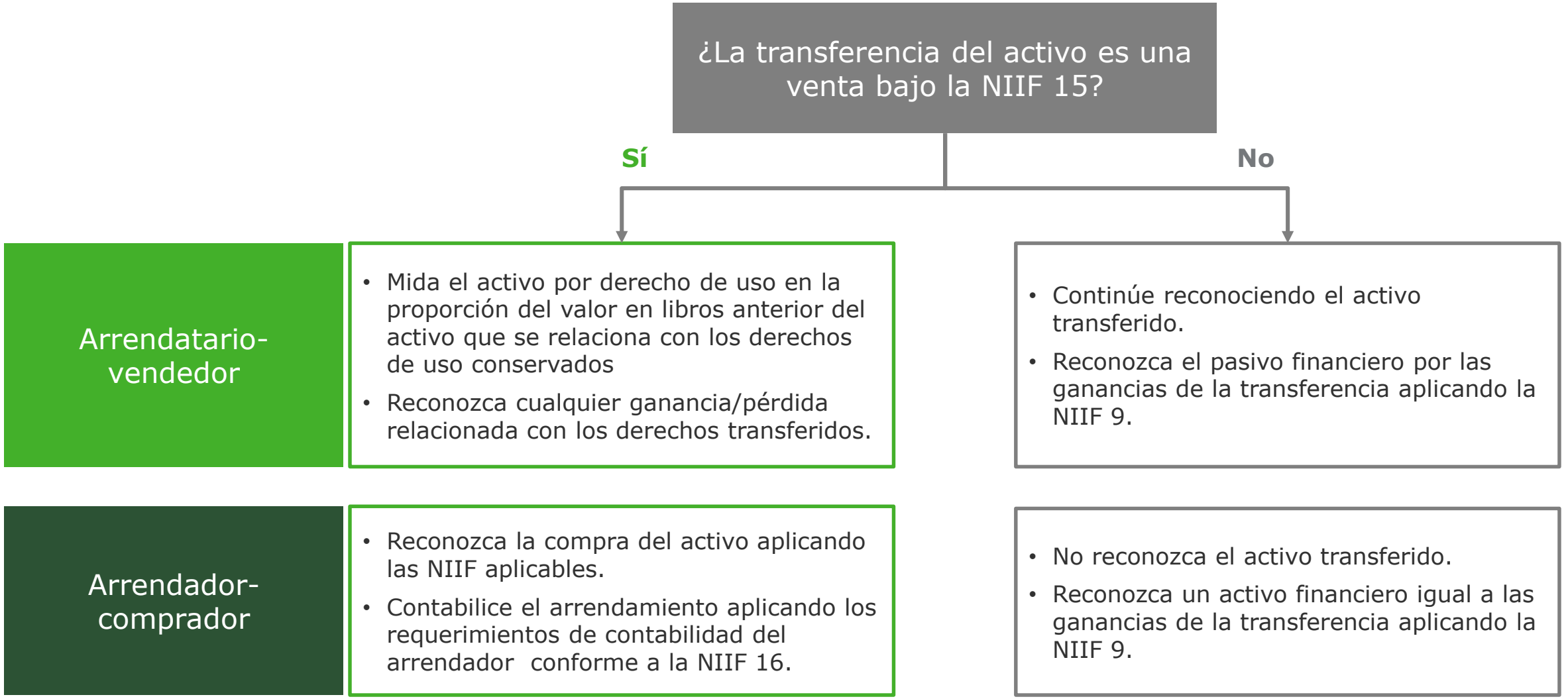
DEFINICIÓN

Una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) le arrienda ese activo al arrendador comprador.

CRITERIO

Evalúe si la transferencia del activo cumple con los criterios para ser contabilizado como una venta bajo la NIIF 15 (es decir, si la transferencia es una obligación de desempeño).

Transacciones de venta y *venta con arrendamiento posterior*



© 2019 Deloitte El Salvador

Transacciones de venta y *venta con arrendamiento posterior*

Ejemplo:
Alpha Ltd. e InvestCo Ltd.

- Alpha Ltd. es el proveedor que le arrendó el local comercial 16 a Market-Fresh.
- Alpha Ltd. suscribe un contrato para vender otro de sus locales comerciales a un tercero, InvestCo, por un pago en efectivo de $2m.
- Al mismo tiempo, Alpha Ltd. suscribe un contrato de arrendamiento con InvestCo para utilizar el mismo local comercial por 18 años.
- Los pagos anuales de $120,000 son pagaderos al fin de cada año. El valor descontado de estos pagos es $1.3m, utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento de 5.99%.
- El valor en libros del local comercial antes de la venta es $1m. El valor razonable del local comercial es $1.8m.
- No se incurren en costos directos iniciales.
- Alpha Ltd. determina que la transferencia del local comercial satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta.
- InvestCo clasifica el contrato de arrendamiento como un arrendamiento operativo.

¿Cómo es que Alpha Ltd. and InvestCo. contabilizan esta transacción bajo la NIIF 16?

Transacciones de venta y *venta con arrendamiento posterior*

Ejemplo:
Alpha Ltd. e InvestCo Ltd.

Alpha Ltd. (arrendatario-vendedor)

	En la fecha de la transacción	Nota
Activo por derecho de uso	$611,271	$1m * ($1.1m [1] / $1.8m)
Pasivo por arrendamiento	$1,300,289	VP de (18 x $120k) @ 5.99%
Ganancia sobre derechos transferidos	$310,982	($1.8m - $1m) * [1 – ($1.1m / $1.8m)]

InvestCo Ltd. (arrendador-comprador)

	En la fecha de la transacción	Nota
Propiedad, planta y equipo	$1,800,000	VR del local comercial
Activo financiero	$200,000 [1]	$2m - $1.8m

[1]Exceso de precio de venta sobre VR de $200,000 = financiamiento adicional proporcionado por arrendador-comprador

Transacciones de venta y *venta con arrendamiento posterior*

Consideraciones para el cliente

Aplicar los criterios de la NIIF 15 que constituyen una venta

¿Los contratos tienen múltiples componentes?

Determinar el valor razonable del activo

Evaluación de precios de venta independientes

Podría implicar el uso de criterio y tiempo y esfuerzo significativo.

Modificaciones de arrendamientos

Modificaciones de arrendamientos

DEFINICIÓN

Un cambio en el alcance de un arrendamiento, o la contraprestación de un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento.

Ejemplos incluyen:

- Añadir o terminar el derecho a usar uno o más activos subyacentes, y
- Ampliar o acortar el plazo contractual del arrendamiento.

© 2019 Deloitte El Salvador

Modificaciones de arrendamientos

Un arrendatario contabilizará una modificación del arrendamiento **como un arrendamiento separado si**:

La modificación incrementa el alcance del arrendamiento, **y**

La contraprestación se incrementa por un monto acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste a ese precio independiente para reflejar las circunstancias del contrato concreto.

© 2019 Deloitte El Salvador

Modificaciones de arrendamientos
Ejemplo: Market-Fresh

La modificación del arrendamiento es identificada como un arrendamiento separado	La modificación del arrendamiento NO es identificada como un arrendamiento separado
• Aplicar los requerimientos de contabilidad del arrendatario a la modificación como si fuera un arrendamiento nuevo.	• Distribuir la contraprestación en el contrato modificado a todos los componentes (como si hubiera sido clasificado como arrendamiento operativo) • Determinar el plazo de arrendamiento modificado, (desde la fecha de inicio del acuerdo) • Medir de nuevo el pasivo por arrendamiento utilizando los pagos por arrendamiento revisados y la tasa de descuento revisada

Modificaciones de arrendamientos
Ejemplo: Market-Fresh

Cambios en los términos contractuales del Contrato A:

- Market-Fresh ha ejercido la opción en el Contrato A para ampliar el arrendamiento del local comercial 16 a 10 años.
- Al inicio del Año 7, Market-Fresh alquila otro local comercial número 17, ubicado a la par del local comercial 16, para ampliar su piso de ventas.
- Se enmienda el Contrato A para que Market-Fresh alquile el local comercial 17 por cuatro años (del Año 7 al 10).
- La contraprestación contractual se incrementa por un pago fijo anual de $45,000.
- El incremento en la contraprestación está acorde con la tarifa de mercado actual para el uso del local comercial 17.

¿Cómo debería Market-Fresh contabilizar la modificación del arrendamiento?

Modificaciones de arrendamientos

Ejemplo: Market-Fresh

¿La modificación incrementa el alcance del arrendamiento al añadir el derecho a control el uso de uno o más activos subyacentes?

Sí.

Market-Fresh tiene el derecho a controlar el uso de un activo subyacente adicional, el local comercial 17.

¿La contraprestación se incrementa por un monto acorde con el precio independiente del incremento en el alcance y por cualquier ajuste a ese precio independiente para reflejar circunstancias del contrato concreto?

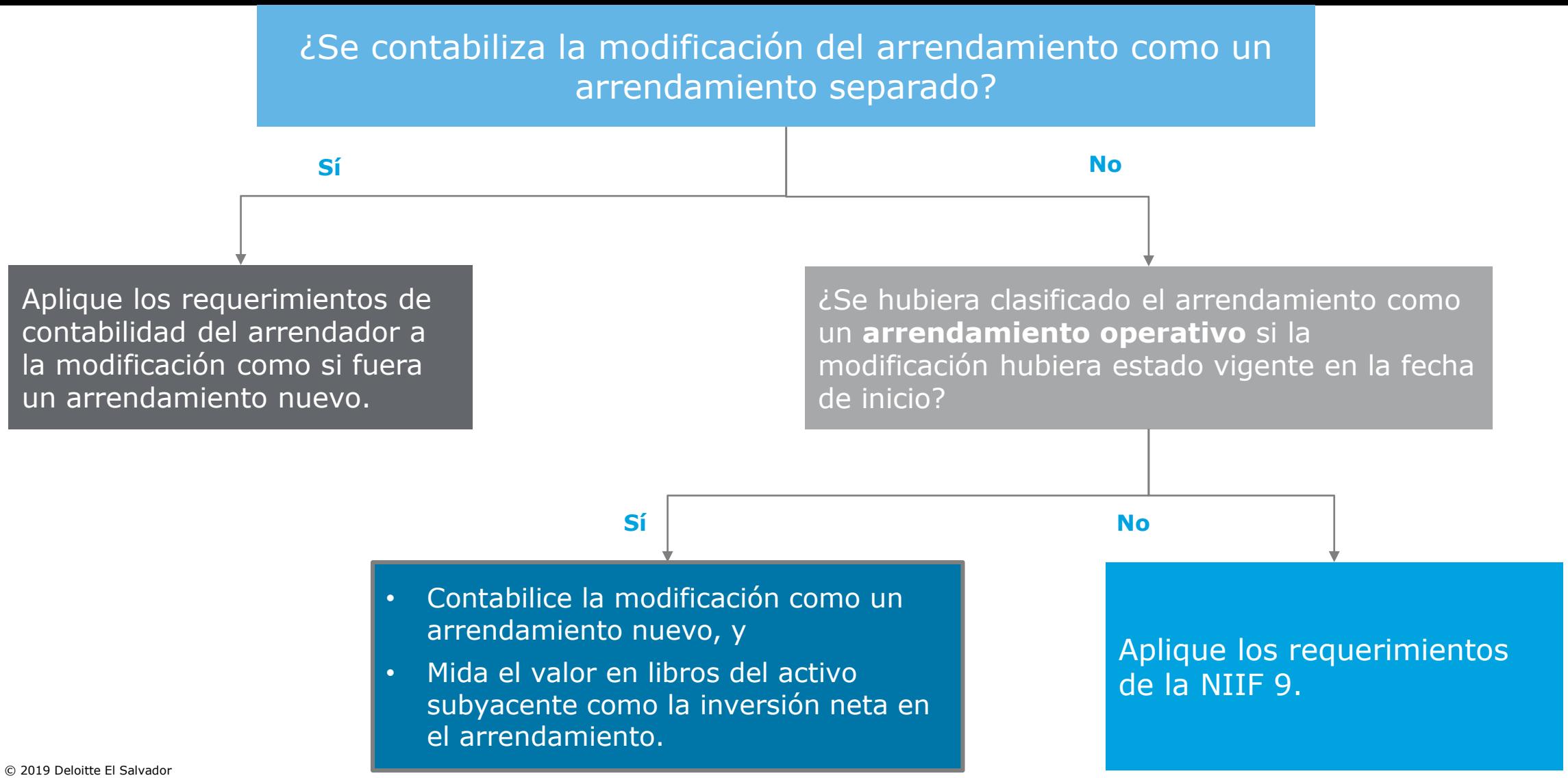
Sí.

El incremento en la contraprestación se relaciona con el incremento en el alcance y está acorde con el precio independiente.

A la fecha de la modificación del arrendamiento, Market-Fresh reconoce un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento para el local comercial 17. No se hacen ajustes a la contabilización del arrendamiento original del local comercial 16.

Modificaciones de arrendamientos

Modificaciones a un arrendamiento financiero

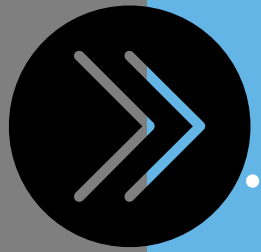


© 2019 Deloitte El Salvador

Modificaciones de arrendamientos

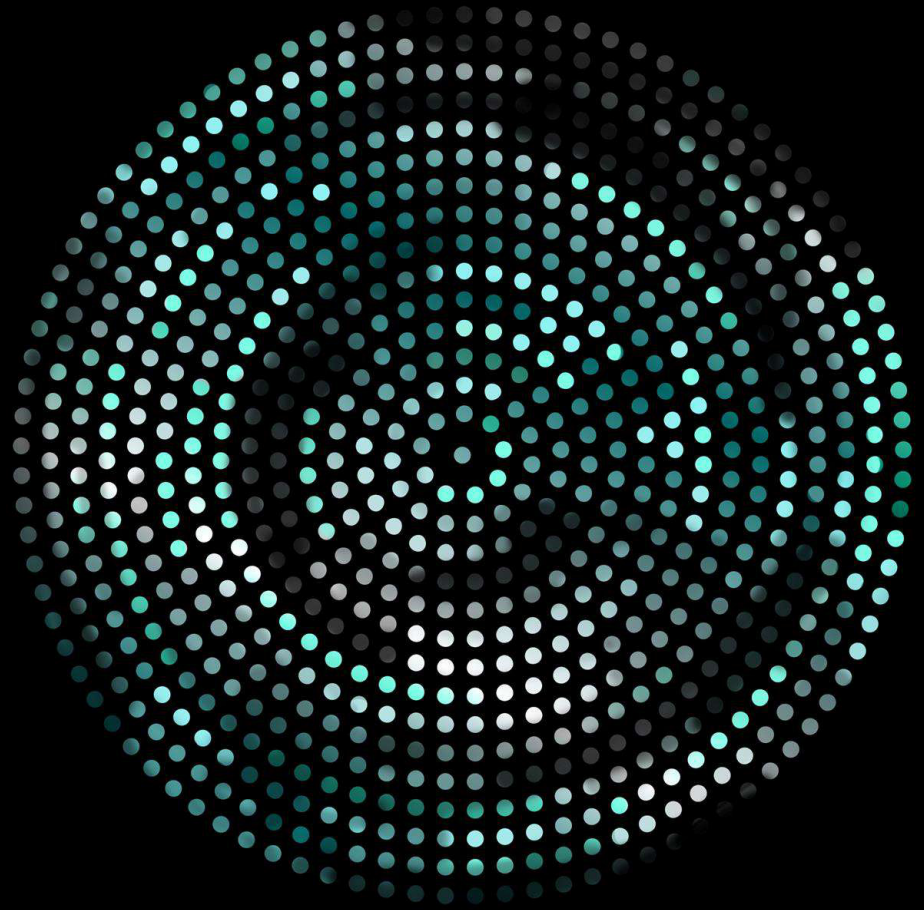
Modificaciones a un arrendamiento operativo

Modificaciones a un arrendamiento operativo



- Contabilice como un arrendamiento nuevo desde la fecha de la modificación.
- Considere cualquier pago por arrendamiento anticipado o acumulado relacionado con el arrendamiento original como parte de los pagos del nuevo arrendamiento.

Consideraciones de implementación para los clientes



Consideraciones para el cliente

Consideraciones para el cliente: Contables

❑ Enfoque de transición

- ¿Elegirá utilizar recursos prácticos para la clasificación y medición?

❑ Clasificación de contratos

- Identifique contratos no evaluados anteriormente conforme a la NIC 17 y CINIIF 4.

❑ Identifique características clave del contrato

- Determine los términos del arrendamiento, valor de los pagos por arrendamiento, la tasa de interés implícita.

❑ Contratos con múltiples componentes

- Identifique precios de venta independientes.
- Determine si debe aplicar recursos prácticos.

❑ Impuesto diferido

- Impacto sobre el impuesto diferido.
- Consultar con especialistas de impuestos.

❑ Revelaciones

- Determine las revelaciones requeridas y en que medida las revelaciones son agregadas.

❑ Documentación

- Nuevas políticas contables.
- Documentación para criterios claves aplicados.

❑ Aplicación de exenciones

- Determine el umbral para activos de bajo valor.
- Determine si debe aplicar la exención para activos de bajo valor y arrendamientos de corto plazo.

Consideraciones para el cliente: Operativos

- Capacitación de equipos de finanzas y otros departamentos relevantes.
- Revisión de sistemas de TI.
- Determinación de qué información está fácilmente disponible.
- Revisión de la integridad y exactitud de los datos del contrato.
- Revisión de procedimientos de control y procesos de aprobación de arrendamientos.
- Controles internos sobre procesos de arrendamiento y contabilidad.
- Comunicación de cambios y asegurar que hay un plan de proyecto en marcha.

© 2019 Deloitte El Salvador

Consideraciones para el cliente: Comerciales

Preguntas

© 2019. El Salvador.

Nuestros Equipo

Luis A. Siliézar
Socio
Auditoría & Assurance

Ana Delmy Vásquez
Gerente
Auditoría & Assurance

Samuel Guillén
Gerente
Auditoría & Assurance

© 2019. El Salvador.

Deloitte.

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), su red global de firmas miembro y sus entidades relacionadas. DTTL (también conocido como "Deloitte Global") y cada una de sus firmas miembro son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL no proporciona servicios a clientes. Consulte www.deloitte.com/about para obtener más información.

Deloitte es un proveedor líder mundial de auditoría y aseguramiento, consultoría, asesoría financiera, consultoría en riesgos, impuestos y servicios relacionados. Nuestra red de firmas miembro en más de 150 países y territorios presta servicios a cuatro de cada cinco compañías de Fortune Global 500®. Conozca cómo las aproximadamente 286,000 personas de Deloitte tienen un impacto importante en www.deloitte.com.

Este documento sólo contiene información general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro, ni ninguna de sus afiliadas (en conjunto, la “red Deloitte”), presta asesoría o servicios profesionales por medio de esta publicación. Antes de tomar cualquier decisión o medida que pueda afectar sus finanzas o negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado. Ninguna entidad de la red Deloitte será responsable por cualquier pérdida que pueda sufrir cualquier persona que confíe en este documento.

© 2019. Deloitte El Salvador