

TÍTULO:	NUEVA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL SOBRE ARRENDAMIENTOS (NIIF 16)
AUTOR/ES:	Mancini, Andrés A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

ANDRÉS A. MANCINI

NUEVA NORMA CONTABLE INTERNACIONAL SOBRE ARRENDAMIENTOS (NIIF 16)

ASPECTOS TEÓRICOS Y PRÁCTICOS⁽¹⁾

Se detalla el marco de la Norma de Información Financiera (NIIF) 16, emitida el 13/1/2016 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que regula el nuevo tratamiento contable de los arrendamientos, y que reemplazará a la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17. Se destacan los nuevos principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de arrendamientos, generando mayor transparencia y comparabilidad en la presentación de la información contable. En suma, las empresas que identifiquen contratos de arrendamientos por bienes que utilicen en su actividad verán incrementados sus activos reportados y sus pasivos.

1. INTRODUCCIÓN

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó el 13/1/2016 la Norma de Información Financiera (NIIF) 16, que regula el nuevo tratamiento contable de los arrendamientos, y sustituirá a la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17.⁽²⁾

La nueva norma establece principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de arrendamientos, y sustituye a los requisitos contables introducidos hace más de 30 años, que ya no se consideran aptos para este propósito y representa una importante revisión de la forma en que las empresas contabilizan los arrendamientos.

Todas las empresas que alquilan activos que utilizan en sus negocios verán incrementados sus activos reportados y sus pasivos, lo que afectará a una amplia variedad de empresas y de todos los rubros. Cuanto mayor sea la cartera de arrendamiento, mayor será el impacto en aquellos indicadores claves de medición e información.

Actualmente, los analistas financieros necesitan solicitar información a las empresas sobre sus arrendamientos por fuera de la información propia de los estados contables, a efectos de ajustar algunos ratios financieros y extraer sus propias conclusiones. Por primera vez, estos analistas podrán ver la propia evaluación por parte de una empresa de sus pasivos por arrendamiento, utilizando una metodología de contabilización y exposición prescrita y estándar que deben seguir las empresas que reporten según estándares internacionales.

Los impactos de la nueva norma no se limitan solo al balance general, ya que también hay cambios en el estado de resultados por los efectos contables durante la vida del contrato de arrendamiento. En particular, las empresas reconocen ahora un patrón de carga lineal de gasto para la mayoría de los contratos de arrendamiento. Y la norma introduce una línea divisoria entre el arrendamiento y los contratos de servicios.

Por último, y si bien la nueva norma entra en vigor en enero de 2019, con anterioridad las empresas necesitarán recopilar datos adicionales significativos sobre sus actuales contratos de arrendamiento, hacer nuevos cálculos, estimaciones y deberán emplear sus juicios para la identificación de aquellas transacciones que contienen arrendamientos y en la actualidad no están siendo reconocidas.

2. OBJETIVOS

Los objetivos que plantea el presente artículo son los siguientes:

a) En el ámbito teórico:

- Explorar los antecedentes normativos sobre arrendamientos.
- Identificar las principales diferencias entre el modelo dual de arrendamiento y el modelo de contabilidad individual del arrendamiento.

- Presentar los impactos principales de la nueva norma, sus características, diferencias con la norma anterior y la necesidad del cambio de regulación.

- Revelar conceptos claves para identificar y reconocer un arrendamiento.

b) En el ámbito contable y su aplicación práctica:

- Exponer el reconocimiento contable, medición, presentación y revelación en la contabilidad del cliente (arrendatario) y proveedor (arrendador) en sus distintos momentos (reconocimiento inicial y posterior).

- Exhibir ejemplos ilustrativos de contratos donde se identifica o no la figura del arrendamiento, si se confirman las condiciones previstas en la norma.

- Diseñar un caso práctico con los conceptos teóricos contables aportados para una mayor ejemplificación y comprensión de la nueva normativa contable.

Para responder a estas inquietudes se investigó la norma en su cuerpo principal, sus apéndices y anexos. Se analizó en profundidad el documento complementario emitido por el IASB con los fundamentos de sus conclusiones, para comprender efectos, costos y beneficios probables de implementar la NIIF 16. El análisis de las propuestas y consultas que el IASB realizó a todas las partes interesadas resultó una fuente de consulta enriquecedora para el presente artículo.

Al tratarse de una norma reciente, no existe por el momento un desarrollo bibliográfico de importancia. Se consultaron algunos pocos trabajos de autores extranjeros y consultoras internacionales que aportan sus primeras impresiones. Por último se revisaron los lineamientos de la actual NIC 17 a efectos de plasmar diferencias con la nueva figura, lo que ayudó a diseñar el tratamiento contable apropiado que se ejemplifica en el caso práctico.

3. FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA Y PERÍODO DE TRANSICIÓN

La NIIF 16 será efectiva para períodos anuales que comiencen después del 1/1/2019 (IASB, 2016), aunque se permite su aplicación anticipada para las empresas que aplican NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes (IASB, 2016). Su entrada en vigencia se retrasó considerablemente, teniendo en cuenta el importante impacto que la norma supondrá en los estados financieros de las empresas.

Si una entidad aplica esta norma con fecha anticipada, deberá revelar este hecho (IASB, 2016). En este caso, el arrendatario puede aplicar la NIIF 16 mediante un enfoque retroactivo completo de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones Contables y Errores (IASB, 2016), o un enfoque retroactivo modificado. En el primero de los casos, la entidad deberá ajustar los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto del año anterior que se presente a efectos comparativos, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre. En el caso del enfoque retroactivo modificado, la entidad no tiene requerido reformular la información comparativa y el efecto acumulado de la aplicación inicial de la nueva norma debe presentarse como un ajuste al saldo inicial de los resultados acumulados.

En el período de transición, la alternativa retroactiva amplia puede requerir costos y esfuerzos adicionales pero dará lugar a una mayor coherencia en los períodos comparativos. En la alternativa retroactiva simple se requerirá menos información histórica, lo que puede afectar la tendencia de datos para los años futuros.

4. IMPACTOS CLAVES DE LA NUEVA NORMA

A continuación, algunos considerandos a tener en cuenta por parte de las empresas en relación con su portfolio de contratos de arrendamiento bajo el marco de la nueva norma:

1. La identificación de todos los contratos de arrendamiento y la extracción de datos claves de arrendamiento

Los arrendatarios deberán reconocer con la nueva norma la mayoría de sus contratos de arrendamiento en el balance general. Esto puede requerir un esfuerzo considerable para identificar todos los contratos de arrendamiento y extraer todos los datos relevantes del arrendamiento.

2. Cambios en estructuras de balance, resultados y en cifras financieras clave

Magnitudes financieras más importantes se verán afectados por el reconocimiento de nuevos activos y pasivos, y las diferencias en el tiempo y clasificación de arrendamiento de ingresos/gastos. Esto podría afectar a los convenios de deuda y la capacidad de una empresa para pagar dividendos.

Para ejemplificar lo mencionado, y teniendo en cuenta las siguientes dos situaciones que se consideran como arrendamientos operativos:

a) Arrendamiento de un vehículo por un plazo de cinco años, no siendo cancelable.

b) Un local para oficina, no siendo cancelable el contrato durante 7 años. El contrato tiene una opción que permite alargar el período de arrendamiento a precios de mercado.

La pregunta es: *¿cómo sería la contabilización en el marco de la norma anterior y la nueva en la contabilidad del arrendatario?* Según la actual norma (NIC 17), los dos arrendamientos darían lugar al reconocimiento del siguiente gasto, por la cuota anual de arrendamiento:

Contabilización por NIC 17	
Debe	Haber
Gastos por arrendamientos	Acreedores por arrendamientos

Según la nueva NIIF 16, los dos arrendamientos darían lugar al reconocimiento de los siguientes activos y pasivos, valuados inicialmente por el valor actual de los futuros pagos esperados, descontados a un tipo de interés de mercado, como se revisará más adelante en el punto 7 del presente trabajo:

Contabilización por NIIF 16	
Debe	Haber
Vehículos	Deudas por arrendamientos
Derecho de uso de inmueble	

Finalmente, la NIIF 16 exige al arrendatario requerimientos mínimos de revelación a efectos de que los usuarios de los estados contables puedan evaluar el efecto de los contratos de arrendamiento en la posición y rendimiento financieros y los flujos de efectivo.

3. Las nuevas estimaciones y juicios

La norma introduce nuevas estimaciones y los umbrales de juicio que afectan a la identificación, clasificación y medición de las operaciones de arrendamiento. Se deberá en consecuencia involucrar a personal de alto nivel en las decisiones tanto al comienzo del arrendamiento como en los cierres contables como consecuencia de los requisitos de evaluación continua de los contratos.

4. La volatilidad del balance general

La nueva norma introduce la volatilidad de los activos y pasivos para los arrendatarios, debido a los requisitos para reevaluar ciertas estimaciones clave y los juicios en cada fecha de presentación. Esto puede afectar la capacidad de una empresa para predecir con precisión sus resultados.

5. Los cambios en las condiciones de los contratos y prácticas de negocio

Con la nueva norma algunas empresas pueden desear reconsiderar ciertos términos del contrato de arrendamiento y prácticas de su negocio (p.ej., cambios en la estructura o en el precio de una transacción, términos del arrendamiento y opciones de renovación). Esto puede afectar a otros sectores más allá de los responsables contables -incluyendo tesorería, impuestos, legal, abastecimiento, presupuestos, ventas, auditoría interna y de TI-.

6. Etapa de transición. Nuevos sistemas y procesos

Podrían ser necesarios cambios en los procesos y sistemas para capturar datos necesarios para cumplir con los nuevos requisitos de la norma, incluyendo la creación de un inventario de todos los contratos de arrendamiento durante el período de transición. La complejidad, el juicio y los requisitos de reevaluación continuos pueden requerir recursos adicionales y controles que se centren en el seguimiento de la actividad del arrendamiento a lo largo de la vida del contrato.

5. MOTIVOS PARA EMITIR LA NIIF 16 Y ANTECEDENTES NORMATIVOS

El arrendamiento es una actividad importante para muchas empresas, ya que representa un medio para tener acceso a sus activos, obtención de financiación y como reducción a los riesgos de la propiedad de activos. Esta preeminencia del arrendamiento significa que los usuarios de los estados contables deban recibir una imagen completa y comprensiva de las actividades de arrendamiento de las empresas. Con la nueva norma se pretende por lo tanto lograr más transparencia, fiabilidad y comparabilidad.

El modelo previsto en la actual NIC 17 recibió diversas críticas por no cumplir con las necesidades de los usuarios de los estados contables, ya que no siempre proporcionaba una representación fiel de las operaciones de arrendamiento. En consecuencia, el IASB decidió adoptar un único modelo de contabilidad del arrendamiento, mediante el cual el arrendatario debe contabilizar de la misma manera todos los contratos de arrendamiento, a diferencia de la contabilidad dual del arrendamiento que existe en la actualidad bajo la norma NIC 17 (donde se distinguen arrendamientos operativos y financieros).

En la NIC 17, la clasificación del arrendamiento como financiero y operativo resultaba trascendental, ya que el tratamiento contable entre ambos difiere en forma importante.

El reconocimiento de un arrendamiento financiero por parte del arrendatario en su estado de situación patrimonial afecta a su apalancamiento (indicador deuda/patrimonio) y a la rentabilidad de sus activos totales, lo que no ocurre al reconocer un arrendamiento operativo. Por tal motivo, hay entes que pretenden clasificar como arrendamientos operativos arrendamientos que tienen las características de arrendamientos financieros, buscando un tratamiento contable que les resulte más beneficioso.

El IASB, consciente de esta presión para calificar los arrendamientos como operativos, genera un cambio de paradigma importante, tratando todos los arrendamientos por parte del arrendatario de forma similar. En consecuencia, la NIIF 16 reemplazará a las siguientes normas anteriores (IASB, 2016, párrafo IN3):

- NIC 17 *Arrendamientos*.
- CINIIF 4⁽³⁾ *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*.
- SIC-15⁽⁴⁾ *Arrendamientos. Incentivos de funcionamiento*.
- SIC-27 *Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento*.

6. ALCANCE DE LA NUEVA NORMA

Según el párrafo 3 de la norma (IASB, 2015), la entidad debe aplicarse en todos los contratos de arrendamiento, incluyendo arrendamientos de derecho de uso de un activo de un subarrendamiento, excepto:

- Arrendamientos para explorar o utilizar minerales, petróleo, gas y recursos similares.
- Arrendamientos de activos biológicos mantenidos por un arrendatario.
- Acuerdos de concesión de servicios según lo previsto en la interpretación CINIIF 12.

- Licencias de propiedad intelectual entregadas por un arrendador que se encuentra bajo el alcance de la NIIF 15 *Ingresos procedentes de contratos con clientes*.

- Derechos mantenidos por un arrendatario bajo contratos de licencia que se encuentran bajo el alcance de la NIC 38 *Activos Intangibles*, como películas, obras, manuscritos, patentes y derechos.

Los contratos que en sustancia son adquisiciones se deben contabilizar como tales bajo la NIIF 15 (IASB, 2016) y NIC 16 *Propiedades, planta y equipos* (IASB, 2016), independientemente de que exista un traspaso de la propiedad legal del activo. Los contratos que otorgan derechos que en sustancia representan la compra del activo se deben contabilizar como tal y, si otorgan solo el derecho de uso, entonces se deben contabilizar bajo la nueva norma de arrendamientos.

En definitiva la NIIF 16 aplica a contratos que otorgan el derecho de uso de un activo por un período de tiempo y no aplica a transacciones que transfieren el control del activo a un ente, que se deben contabilizar como compra-venta. La diferencia entre un arrendamiento y una compra-venta, es que en el primero no se transfiere el control del activo, sino el derecho del uso durante el período de arrendamiento.

7. EXENCIONES DE APLICAR EL NUEVO MODELO POR EL ARRENDATARIO

Un arrendatario puede optar por no aplicar el modelo contable previsto en la NIIF 16 cuando (IASB, 2016, párrs. 5 a 8):

- los contratos de arrendamiento son por corto plazo (de hasta 12 meses o menos) o
- el activo subyacente⁽⁵⁾ es de escaso valor.

La elección de los arrendamientos a corto plazo se hace por clase de activo subyacente, mientras la elección de los arrendamientos de activos de bajo valor puede hacerse en régimen de alquiler por arrendamiento.

Si el arrendatario elige cualquiera de estas excepciones de reconocimiento, entonces se reconocerán las cuotas de arrendamiento como gastos relacionados, ya sea en una base de línea recta u otra base sistemática.

La exención de los arrendamientos de artículos de poco valor tiene la intención de capturar arrendamientos de bienes de alto volumen y bajo en valor (ej. alquileres de equipos informáticos, computadoras portátiles pequeñas, teléfonos móviles, impresoras), o arrendamiento de mobiliario de oficina, etc. La parte principal de la norma no define el concepto de "bajo valor", pero en su base para las conclusiones se refiere a los activos con un valor de 5.000 dólares o menos al tratarse de activos nuevos.

8. DEFINICIÓN DE ARRENDAMIENTO EN EL MARCO DE LA NUEVA NORMA

La norma define arrendamiento como un contrato o parte de un contrato, que otorga al cliente (arrendatario) el derecho de uso de un activo identificado por un período de tiempo a cambio de una contraprestación (IASB, 2015, párr. 9). Un período de tiempo puede ser descrito en términos de la cantidad de uso de un activo identificado (por ej., el número de unidades de producción que un componente de una línea de producción puede utilizar para producir).

El inicio del contrato es la fecha anterior entre la del acuerdo de arrendamiento y la fecha de compromiso por las partes de los términos y condiciones del arrendamiento. La evaluación se deberá hacer por componente del contrato, como se revisará en el punto 8.6., y la empresa debe evaluar si el contrato es o contiene un arrendamiento, siempre al inicio del contrato.

1. Identificación de un contrato de arrendamiento y período de uso de un activo

Existe un contrato de arrendamiento cuando el cliente (arrendatario) controla el uso del activo identificado durante el período de uso (Figura 1) y el mismo tiene derecho a obtener sustancialmente:

- (i) todos los beneficios económicos del activo identificado durante el período de uso y
- (ii) dirigir el uso del activo durante dicho período.

El período de uso es el período de total de tiempo que un activo se utiliza para cumplir el contrato con un cliente, incluyendo los períodos no consecutivos de tiempo (IASB, 2015). Si el cliente tiene derecho a controlar el uso de un activo identificado solo por una parte del plazo del contrato, el contrato contiene un arrendamiento solo por dicha parte.

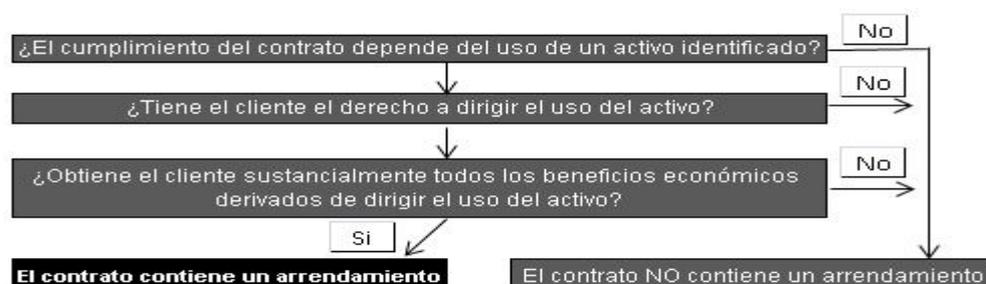


Figura 1: Test de identificación de un contrato de arrendamiento según NIIF 17

Fuente: Elaboración propia

9. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL CAMBIO DE PARADIGMA

1. Activo identificado en el contrato

Un activo puede estar implícita o explícitamente identificado en un contrato de arrendamiento. Una entidad, al evaluar al inicio del arrendamiento si existe un activo identificado, no necesita identificar un activo particular (por ej., un número de serie específico de una máquina), sino solo si necesita el activo para cumplir el contrato desde el comienzo (IASB, 2015, párr. B13).

Una porción de capacidad de un activo es un activo identificado, si es físicamente distinta a otra parte del activo (ej. un piso identificado de un edificio de propiedad horizontal). Una capacidad u otra porción de un activo que no es físicamente distinta a otra, por ejemplo, una porción de capacidad de un cable de fibra óptica, no es un activo identificado, salvo que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y por ello otorgue al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo (IASB, 2015, párr. B20).

2. Derechos sustantivos de sustitución del activo

Aunque un activo se encuentre especificado, el cliente no tiene el derecho de uso del activo si el proveedor tiene un derecho sustantivo de sustitución durante el período de uso. Un derecho del proveedor a sustituir el activo es sustantivo solo si se cumplen las siguientes condiciones (IASB, 2015, párr. B14):

(i) El proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir activos alternativos durante el período de uso, por ejemplo, el cliente no puede impedir al proveedor sustituir el activo y existen activos alternativos fácilmente disponibles al proveedor o que podrían ser obtenidos por el proveedor dentro de un período razonable de tiempo.

(ii) El proveedor se beneficiaría económicamente del ejercicio del derecho a sustituir el activo, es decir que los beneficios económicos asociados con la sustitución se espera que excedan a sus costos. Si el activo está localizado en las instalaciones del cliente o en otro sitio, los costos asociados con la sustitución generalmente serán mayores que cuando está localizado en las instalaciones del proveedor y, por tanto, es más probable que excedan de los beneficios asociados con la sustitución del activo.

La evaluación de la entidad para saber si existen derechos sustantivos de sustitución del activo se debe basar en hechos y circunstancias al inicio del contrato y debe excluir la consideración de hechos futuros que, al inicio del contrato, no se consideran probables de ocurrencia (IASB, 2015, párr. B16). Ejemplos de circunstancias que se deben excluir son:

- Un acuerdo con un cliente futuro a pagar una tasa de mercado por encima del mercado.
- La introducción de una nueva tecnología que no está sustancialmente desarrollada al inicio del contrato.
- Una diferencia sustancial entre el uso del activo por el cliente o el rendimiento del activo y el uso o rendimiento considerado probable al inicio.
- Una diferencia sustancial entre el precio de mercado del activo durante el período de uso y el precio de mercado considerado probable al inicio.

Si el cliente no puede determinar si el proveedor tiene un derecho sustantivo de sustitución, el mismo debe presumir que cualquier derecho no es sustantivo, por lo que en este caso existe siempre un activo identificado (IASB, 2015, párr. B19).

3. Derecho a dirigir el uso del activo identificado

Un cliente tiene el derecho a dirigir el uso de un activo identificado si:

(i) tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se utiliza el activo durante el período de uso. En este caso, las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se utiliza el activo están predeterminadas;

(ii) tiene el derecho a explotar el activo o dirigir a otros para explotar el activo de una forma determinada, sin que el proveedor tenga el derecho a cambiar dichas instrucciones o

(iii) el cliente ha diseñado el activo o partes específicas del mismo de una forma que predetermina cómo y para qué propósito se va a utilizar el activo.

El cliente tiene el derecho a dirigir cómo y para qué propósito se utiliza el activo si, dentro del alcance de su derecho definido en el contrato, puede cambiar cómo y para qué propósito se utiliza el mismo durante el período de uso. Para ello debe considerar los derechos sobre la toma de decisiones que son más relevantes para cambiar cómo y para qué propósito se utiliza el activo. Las decisiones son relevantes cuando afectan a los beneficios económicos.

El Apéndice B de la norma (IASB, 2015, párr. B26) enumera ejemplos de los derechos de toma de decisiones que, dependiendo de las circunstancias, le brindan al cliente el derecho de cambiar la forma y con qué propósito se utiliza el activo, dentro del alcance definido del derecho de uso, como ser:

- El tipo de producto que se produce con el activo.
- Cuándo se produce el producto.
- Dónde se produce el producto.
- Si se produce el producto y la cantidad del mismo.

Ejemplos de decisiones que no son relevantes incluyen derechos limitados a explotar o mantener el activo. Las decisiones relevantes pueden estar predeterminadas por el diseño o por restricciones contractuales. Salvo que el cliente haya diseñado el activo o aspectos específicos, la entidad no debe considerar decisiones que se encuentran predeterminadas con anterioridad al período de uso.

En la figura 2 siguiente se describe un test con los pasos necesarios a efectos de verificar si el cliente dirige o no el uso del activo identificado.

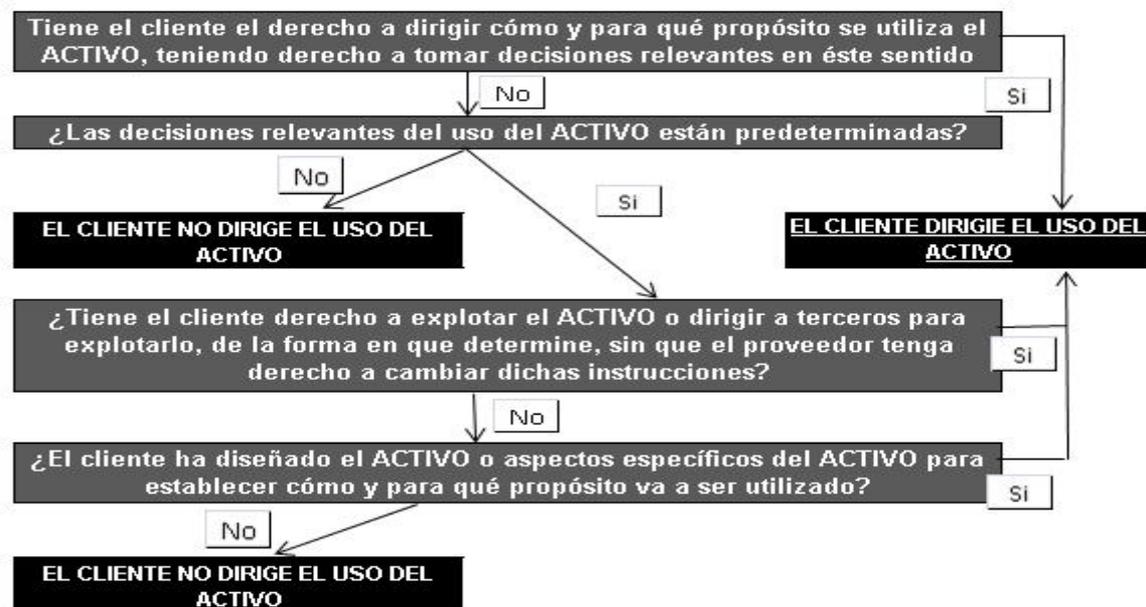


Figura 2: Test de verificación si el cliente dirige el uso del activo identificado en el contrato según NIIF 17

Fuente: Elaboración propia

4. Derecho a obtener beneficios económicos futuros del activo identificado

La obtención del beneficio económico del activo se puede dar en forma directa o indirecta de muchas formas, como utilizar, mantener o subarrendar el activo. Los beneficios económicos derivados del uso del activo incluyen su producto principal y subproductos y otros beneficios económicos del uso del activo que se pudieran realizar en una transacción comercial con un tercero (IASB, 2015, párr. B19).

Si el contrato requiere a un cliente pagar al proveedor u otra parte una porción de los flujos derivados del uso del activo como contraprestación, dichos flujos pagados se deben considerar parte de los beneficios económicos que el cliente obtiene del uso del activo (por ej., un cliente tiene que pagar al proveedor un porcentaje de las ventas por el uso de un espacio, y este hecho no impide al cliente tener el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del espacio).

Al evaluar el derecho, la entidad debe considerar los beneficios económicos que resultan del uso del activo dentro del alcance del derecho del cliente a utilizar el activo. Ejemplos de esta situación se pueden dar por ejemplo si:

- (i) un contrato limita el uso de un vehículo a un territorio particular durante el período de uso, la empresa debe considerar solo los beneficios económicos del uso del vehículo en ese territorio y no más allá; o
- (ii) un contrato especifica que un cliente puede conducir un vehículo solo hasta un número particular de kilómetros durante el período de uso, la empresa solo debe considerar los beneficios económicos derivados del uso del vehículo por los kilómetros permitidos y no más allá de este límite.

Por otro lado, los beneficios económicos se deben referir al uso del activo y no a la propiedad del mismo (por ej., no se deben considerar beneficios fiscales derivados de la propiedad, pero sí créditos de energía renovable o subproductos derivados del uso del mismo).

5. Derechos de protección por parte del proveedor

Un contrato puede incluir términos y condiciones diseñadas para proteger el interés del proveedor en el activo u otros activos, para proteger a su personal o para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos. Estos derechos de protección suelen definir el alcance del derecho de uso del cliente, pero no evitan que el cliente tenga derecho a dirigir el uso de un activo.

Un contrato puede incluir determinadas cláusulas como derechos de protección, como ser (IASB, 2015, párr. B30):

- definir importe máximo de uso de un activo o un límite de dónde o cuándo el cliente puede utilizar el activo;
- requerir a un cliente seguir prácticas operativas particulares o
- requerir que un cliente informe al proveedor de los cambios en la forma en que se utiliza un activo.

Los derechos de protección suelen definir el alcance del derecho de uso del cliente, pero lo hacen de forma aislada, sin evitar que el cliente tenga derecho a dirigir el uso de un activo.

6. Componentes de un contrato

Para un contrato que es o contiene un arrendamiento, el ente debe contabilizar cada componente como un arrendamiento de forma separada de los componentes distintos del arrendamiento (IASB, 2015, párr. 12).

Según lo establece el párrafo B32 del apéndice B a la norma (IASB, 2015), el derecho de uso de un activo subyacente es un componente del arrendamiento por separado si:

- (i) el arrendatario pueden beneficiarse del uso del activo en forma separada o conjuntamente con otros recursos fácilmente disponibles para el arrendatario, esto es, bienes o servicios que se venden o se alquilan en forma separada o recursos que el arrendatario haya obtenido del arrendador o de otras transacciones o eventos; o
- (ii) el activo subyacente no es altamente dependiente, ni está interrelacionado con otros activos del contrato. Por ejemplo, el hecho de que el arrendatario pueda decidir no arrendar un activo, sin afectar de forma significativa sus derechos de uso sobre otros activos, puede ser indicativo de que el activo no es altamente dependiente, ni está

altamente interrelacionado.

Un contrato puede incluir importes a pagar por actividades y costos que no transfieren bienes o servicios al arrendatario (por ej., un arrendador puede incluir en la cantidad total a pagar un cargo por tareas administrativas). Dicho importe a pagar no da lugar a componentes separados, pero se consideran como parte de la contraprestación a asignar a los componentes (IASB, 2015, párr. B33).

6.1. Asignación de valores del contrato entre componentes

Arrendatario

Para cada contrato que contiene uno o más componentes de arrendamiento y otros componentes distintos de arrendamiento, un arrendatario debe asignar la contraprestación del contrato a cada componente de acuerdo con el precio individual relativo del componente de arrendamiento y el precio agregado individual de los componentes distintos de arrendamiento (IASB, 2015, párr. 13).

El precio individual relativo de los componentes de arrendamiento y distintos de arrendamiento se deben determinar de acuerdo al precio que un arrendador o un proveedor pagarían por el componente en forma separada. Si no existe el precio observable individual, el arrendatario debe estimar el precio individual, maximizando el uso de la información observable para estimar el mismo (IASB, 2015, párr. 14).

De forma más práctica y simplificada, el arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes distintos de arrendamiento, y contabilizar cada componente de arrendamiento y cualquier otro componente distinto de arrendamiento como un componente único de arrendamiento. Esta excepción no es aplicable a los derivados implícitos en contratos de arrendamiento.

Ejemplo práctico asignación de valores de componentes

El arrendador arrienda una máquina para operaciones de cosecha mecanizada (volteo, corte, desrame y carga de rollizos de madera) y además presta servicios de mantenimiento durante el plazo de arrendamiento. La contraprestación global asciende a \$ 250.000 y no existe contraprestación contingente. El arrendador arrienda la máquina en forma aislada por \$ 220.000, aunque no presta los servicios de mantenimiento en forma aislada. No obstante, otros proveedores prestan dicho servicio por \$ 40.000.

El arrendatario debe realizar la siguiente asignación de los valores siguiendo la norma:

Componente	Precio observable en el mercado	Proporción	Asignación arrendatario
Cosechadora	220.000	85%	211.538
Servicio mantenimiento	40.000	15%	38.462
Total	260.000		250.000

Arrendador

El arrendador deberá aplicar la NIIF 15 *Ingresos de contratos con clientes* (IASB, 2015) para asignar la contraprestación a los componentes.

10. RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE ARRENDAMIENTOS

1. En la contabilidad del arrendatario

1.1. Reconocimiento por el arrendatario

Como ya se indicó, la NIIF 16 introduce un único modelo de contabilidad del arrendatario al tener que reconocer sus activos y pasivos para todos los contratos de arrendamiento con un plazo mayor a 12 meses, a menos que el activo subyacente sea de bajo valor. El arrendatario debe reconocer el activo por un lado, que representa su derecho de uso del activo subyacente arrendado, y por otro el pasivo de arrendamiento que representa la obligación de realizar los pagos de arrendamiento.

1.2. Medición por el arrendatario

Medición del activo por el derecho de uso

El arrendatario debe contabilizar los activos de derecho de uso de manera similar a otros activos no financieros (por ej., propiedad, planta y equipos), es decir, reconocer depreciación del activo de derecho de uso.

En el *momento inicial* el arrendatario debe medir el activo de derecho de uso al costo (IASB, 2016, párr. 23), el que estará formado por:

- (i) el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento medido por el valor actual de los importes a pagar por el arrendamiento;
- (ii) costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- (iii) estimación de los costos que serán incurridos por el arrendatario en el desmantelamiento y retiro del activo subyacente, los gastos por restauración del lugar en que se encuentra el activo o los gastos de restauración del mismo activo.

El reconocimiento inicial de activos debe ser a su valor actual.

La *medición posterior del activo* de derecho de uso debe ser a su costo, menos la amortización acumulada, aplicando la norma respectiva de valuación de *Propiedad, planta y equipo-NIC 16* (IASB, 2016). Por otro lado, si el referido activo sufre algún deterioro, el arrendatario deberá contabilizar las referidas pérdidas por deterioro según la NIC 36 *Deterioro de activos* (IASB, 2016).

Medición del pasivo por arrendamiento

En el *momento inicial* el arrendatario debe medir el pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos de arrendamiento que no son pagados a esa fecha (IASB, 2016, párr. 26), el que estará formado por:

- (i) pagos fijos de arrendamiento;
- (ii) alquileres variables que dependen de un índice futuro;
- (iii) importes que se prevén pagaderos por el arrendatario en garantía del valor residual;
- (iv) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de ejercer la opción; y
- (v) pagos de sanciones previstas por la terminación del contrato de arrendamiento, si el arrendatario refleja el ejercicio de la opción de rescindir el contrato de arrendamiento.

En la *medición posterior del pasivo por arrendamiento* debe contabilizar los pasivos financieros de manera similar a otros pasivos financieros según las normas internacionales de contabilidad, y debe contabilizar los reembolsos de deuda una parte como capital y una parte como intereses. Por lo tanto, en cada cierre contable el arrendatario deberá:

- (i) incrementar el valor en libros para devengar los intereses de la deuda por arrendamiento;
- (ii) reducir el valor en libros para reflejar la amortización por los pagos de arrendamientos; y
- (iii) volver a medir el valor de libros remanente para reflejar cualquier modificación de reevaluación del arrendamiento.

1.3. Revelación y presentación (clasificación) por el arrendatario

En el estado de situación financiera

El arrendatario deberá presentar en el estado de situación financiera (IASB, 2016, párr. 47):

- (i) los activos por derechos de uso por separado de los otros activos, o dar a conocer la integración de la línea en el estado de situación financiera, que incluye los derechos de uso;
- (ii) los pasivos por arrendamiento por separado de los otros pasivos, o hacer público las líneas del estado de situación financiera que incluyen los pasivos por arrendamiento.

La NIIF 16 originará previsiblemente en el estado de situación financiera un incremento de los activos, un incremento de los pasivos y una reducción del patrimonio neto. El motivo es que el valor contable de los activos se reducirá más rápidamente que el de los pasivos, ya que los activos generalmente se depreciarán linealmente, mientras que los pasivos, como se indicó, se reducirán por la amortización, pero se incrementarán por los intereses.

Estado de resultados

En el estado de resultados el arrendatario deberá presentar por separado (IASB, 2016, párr. 49):

- (i) gasto por intereses de la deuda por arrendamiento; y
- (ii) depreciación del activo por derecho de uso.

En los resultados, la suma de los intereses y la depreciación previsiblemente será menor al comienzo del período del arrendamiento que el gasto lineal actual previsto en la NIC 17. Ocurrirá lo contrario al final del período del arrendamiento.

Estado de flujo de efectivo

En el estado de flujo de efectivo el arrendatario deberá clasificar:

- (i) pagos en efectivo por el capital de la deuda por arrendamiento, como actividades de financiación; y
- (ii) pagos en efectivo por la parte de interés de la deuda por arrendamiento, dentro de la línea de intereses pagados, y aplicando los requerimientos de la NIC 7 referidos a los flujos de los intereses pagados (IASB, 2016, párr. 31).

2. En la contabilidad del arrendador

La nueva norma NIIF 16 sustancialmente mantiene lo previsto por la anterior norma en la contabilidad del arrendador, pues el mismo continúa clasificando sus arrendamientos como operativos o financieros de manera diferente. La principal diferencia entre la NIIF 16 y la NIC 17 se produce en que la NIIF 16 requiere más revelación en las notas por parte del arrendador.

2.1. Clasificación del arrendamiento

En función de lo indicado, el arrendador debe clasificar al inicio del contrato si se trata de un contrato de arrendamiento operativo o financiero.

Un arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasifica como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo subyacente (IASB, 2016, párr. 62)

Los contratos de arrendamiento se clasificarán en el momento inicial en función del fondo económico de la operación con independencia de su forma jurídica. Si con posterioridad arrendador y arrendatario acordasen cambiar los términos del contrato de forma tal que diera lugar a una clasificación diferente, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para el plazo que reste del contrato hasta su vencimiento.

Esta clasificación entre operativos y financieros de los arrendamientos requiere la realización de juicios, al basarse en el grado en que los riesgos y ventajas, inherentes a la propiedad del activo arrendado, se ubiquen en el arrendador o arrendatario. El análisis deberá realizarse atendiendo al fondo económico de la operación, con independencia de la forma jurídica del contrato que formaliza la operación, aunque la NIIF 16 (IASB, 2016, párr. 63), establece algunas situaciones que pueden llevar a clasificar un contrato como un arrendamiento financiero cuando:

- (i) el arrendador transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al término del plazo del arrendamiento;
- (ii) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo subyacente a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en la fecha que la opción sea ejercitable, de manera que sea razonablemente cierto, en la fecha de

inicio, que la opción será ejercida; y

(iii) el activo subyacente es de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede utilizarlo sin mayores modificaciones.

2.2. Reconocimiento y medición por el arrendador

Arrendamiento financiero

En los arrendamientos financieros, el arrendador deberá reconocer una cuenta por cobrar (instrumento financiero), por un importe igual a la inversión neta en el arrendamiento, dando de baja el activo arrendado (aunque siga con la propiedad del mismo).

En el *momento inicial*, el arrendador debe medir la inversión neta en el arrendamiento por el valor de los siguientes pagos por el derecho a uso del activo subyacente, durante el período de arrendamiento que no se reciben en la fecha del inicio (IASB, 2016, párr. 70), el que estará formado por:

- (i) pagos fijos de arrendamiento;
- (ii) alquileres variables que dependen de un índice futuro;
- (iii) importes que se prevén pagaderos por el arrendatario en garantía del valor residual;
- (iv) el precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario tiene la certeza razonable de ejercer la opción; y
- (v) pagos de posibles sanciones por la terminación del contrato de arrendamiento, si el arrendatario refleja el ejercicio de la opción de rescindir el contrato de arrendamiento.

En la *medición posterior*, el arrendador deberá reconocer un ingreso financiero durante el plazo del arrendamiento sobre la base de un patrón que refleje un tipo de rendimiento constante sobre la inversión neta en el arrendamiento (IASB, 2016, párr. 75). El ingreso se deberá distribuir sobre una base sistemática y racional, reduciendo la cuenta a cobrar principal y los ingresos financieros no devengados.

Arrendamientos operativos

En los arrendamientos operativos el arrendador reconoce los cobros como un ingreso, normalmente sobre una base lineal. El activo arrendado permanece en su estado de situación financiera. El arrendador deberá ir reconociendo los costos, incluyendo la depreciación, incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento como un gasto del ejercicio correspondiente.

2.3. Revelación y presentación por el arrendador

La NIIF 16 exige al arrendador requerimientos mínimos de revelación a efectos de mejorar la información expuesta en los estados financieros, de manera de brindar una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el impacto que tienen los contratos en la posición financiera, rendimiento financiero y flujos del efectivo del arrendador (IASB, 2016, párr. 89).

En el caso de arrendamientos financieros revelará:

- (i) los ingresos financieros obtenidos por la inversión neta en arrendamiento; y
- (ii) las ganancias relativas a los pagos variables de arrendamiento que no se hubieran incluido en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.

Además el arrendador deberá revelar un análisis de los vencimientos de los pagos de arrendamiento por cobrar, que muestre los pagos de arrendamiento descontados a ser recibidos sobre una base anual por un mínimo de cada uno de los cinco primeros años y un total de los importes por los años restantes.

En el caso de arrendamientos operativos, se deberán revelar los ingresos por arrendamiento. Por los elementos de "Propiedades, planta y equipo", sujeto a un arrendamiento operativo, el arrendador deberá aplicar los requerimientos de revelación previstos de la NIC 16 (IASB, 2016), y desagregar cada clase de propiedad, planta y equipo que se destine como arrendamiento operativo y los activos no afectados como arrendamientos operativos (es decir, aquellos activos mantenidos y utilizados por el arrendador).

11. OTRAS CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS DE LA NORMA

1. Cartera de contratos

La norma se debe aplicar a cada contrato de arrendamiento individual. Sin embargo, se puede aplicar a una cartera de arrendamientos con características similares si la entidad espera razonablemente que los efectos sobre los estados financieros de aplicar la norma a la cartera no difieran materialmente de aplicar la norma a los contratos individuales. En la contabilización de una cartera la entidad debe utilizar estimaciones e hipótesis que reflejen el tamaño y composición de la cartera (IASB, 2016, párr. B1).

2. Combinación de contratos

Según lo establece el Apéndice B de la norma en su párrafo B2 (IASB, 2016), la empresa debe combinar dos o más contratos firmados al mismo momento o de forma cercana en el tiempo con la misma contraparte o partes vinculadas de la contraparte y contabilizarlos como un contrato único, si:

- (i) los contratos se han negociado en forma conjunta con un objetivo comercial único que no puede ser comprendido sin considerar los contratos en forma conjunta;
- (ii) el importe de la contraprestación a pagar de un contrato depende del precio o rendimiento de otro contrato; y
- (iii) el derecho de uso de los activos subyacentes otorgados en los contratos o algunos derechos de uso de los activos subyacentes constituyen un componente de arrendamiento separado.

12. EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA DE CONTABILIZACIÓN Y MEDICIÓN DEL ACTIVO POR DERECHO DE USO Y DEL PASIVO POR ARRENDAMIENTO (CONTABILIDAD DEL ARRENDATARIO) ⁽⁶⁾

Consignas del caso

Arrendamiento de un piso de departamento para oficinas de un edificio por 10 años.

Opción de prórroga de 5 años más.

- Pagos de arrendamiento: \$ 100.000 por año durante el período inicial y \$ 105.000 por año durante el período opcional, pagaderas al comienzo de cada período.
- Costos directos iniciales del arrendatario: \$ 40.000 por pago a un anterior inquilino que ocupa el piso y \$ 9.000 de comisión pagada al agente inmobiliario.
- Como un incentivo del arrendamiento, el arrendador se compromete a reembolsar al arrendatario la comisión de la inmobiliaria de \$ 9.000.
- Las mejoras realizadas por el arrendatario en el piso son por \$ 10.000.
- En la fecha de inicio el arrendatario llega a la conclusión de que no existe una certeza razonable de ejercer la opción de extender el contrato de arrendamiento y, por lo tanto, determina que el plazo es de 10 años.
- Tasa de interés implícita del arrendamiento: 5% por año, lo que refleja la tasa por la cual el arrendatario puede pedir prestado una cantidad similar al valor del activo del derecho de uso, en la misma moneda, por un período de 10 años y con garantía similar.

Solución propuesta**Esquema contable en contabilidad del arrendatario**

El arrendatario debe medir el pasivo por arrendamiento por el valor actual de los pagos restantes (nueve en total) de \$ 100.000 cada uno, que, descontados a la tasa de interés del 5%, totaliza un importe de \$ 710.782, según la fórmula siguiente:

$$\text{VNA (5\%; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000; 100000)} = 710.782$$

En la Tabla 1 se muestra el plan de marcha del pasivo por arrendamiento, en cada uno de los años del período de uso, considerando el pago de la cuota anual de capital y el mayor valor del pasivo por el devengamiento de intereses.

Pasivo de arrendamiento				
Periodo	Saldo de pasivo al inicio de cada periodo	Pago cuota anual	Gasto por intereses (5%)	Saldo de pasivo al final de cada periodo
1	710.782		35.539	746.321
2	746.321	-100.000	32.316	678.637
3	678.637	-100.000	28.932	607.569
4	607.569	-100.000	25.378	532.948
5	532.948	-100.000	21.647	454.595
6	454.595	-100.000	17.730	372.325
7	372.325	-100.000	13.616	285.941
8	285.941	-100.000	9.297	195.238
9	195.238	-100.000	4.762	100.000
10	100.000	-100.000	-0	-0
		-900.000		

Tabla 1: Tabla de marcha pasivo por arrendamiento

Fuente: *Elaboración propia*

Por otro lado, el arrendatario debe medir el activo por derecho de uso por el valor del pago inicial (cuota 1 de \$ 100.000), más el valor de los pagos iniciales de costos directos de arrendamiento por \$ 49.000, menos los incentivos que recibe por parte del arrendador en lo que respecta a la comisión de la inmobiliaria (\$ 9.000).

En la Tabla 2 se detalla el valor inicial del activo por derecho de uso que alcanza un valor de \$ 850.782.

	Valor de medición del derecho de uso del activo
Cuota inicial (Cuota 1)	100.000
Pasivo por arrendamiento cuotas 2 a 10	710.782
Costos directos iniciales del arrendamiento	49.000
Incentivos de arrendamiento	-9.000

Total

850.782

Tabla 2: Valor inicial derecho de uso del activo por derecho de uso del arrendamiento

Fuente: Elaboración propia

El valor de reembolso de las mejoras de arrendamiento por parte del arrendador no se consideran, de acuerdo a NIIF 16, como un incentivo de arrendamiento; esto es debido a que los costos de mejoras incurridas por el arrendatario no se consideran incluidas dentro del costo del activo de derecho de uso.

En la Tabla 3 se muestra el saldo por derecho de uso del activo del arrendamiento en cada uno de los años del período de uso, considerando el cómputo de amortización lineal durante el período de uso.

Derecho de Uso del Activo				
Periodo		Saldo de Activo al inicio de cada período	Depreciación anual	Saldo de Activo al final de cada período
1		710.782	-71.078	639.704
2	100.000	639.704	-71.078	568.626
3	100.000	568.626	-71.078	497.548
4	100.000	497.548	-71.078	426.469
5	100.000	426.469	-71.078	355.391
6	100.000	355.391	-71.078	284.313
7	100.000	284.313	-71.078	213.235
8	100.000	213.235	-71.078	142.156
9	100.000	142.156	-71.078	71.078
10	100.000	71.078	-71.078	-

Tabla 3: Saldos anuales del derecho de uso del activo por arrendamiento

Fuente: Elaboración propia

A partir de los valores así determinados estamos en condiciones de proceder a las registraciones contables en la contabilidad del arrendatario. En la Tabla 4 se ejemplifica la contabilización al momento inicial, en la Tabla 5 la contabilización en el año 1 y en la Tabla 6 las registraciones desde los años 2 al 10.

Al inicio	Débito	Crédito
Derecho de uso de activos	810.782	
a Pasivo de arrendamiento		710.782
a Efectivo (pago arrendamiento año 1)		100.000
Reconocimiento del activo y pasivo por arrendamiento al inicio y pago de cuota inicial		
Al inicio	Débito	Crédito
Derecho de uso de activos	49.000	
a Efectivo (costes directos iniciales)		49.000
Pago de costos directos iniciales del arrendamiento		
Al inicio	Débito	Crédito
Efectivo (incentivo de arrendamiento)	9.000	
a derecho de uso de activos		9.000
Reintegros de incentivos de arrendamiento		

Tabla 4: Asientos de registración en contabilidad del arrendatario al momento inicial

Fuente: Elaboración propia

Año 1	Débito	Crédito
-------	--------	---------

Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	35.539	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		35.539
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		

Tabla 5: Asientos de registración en contabilidad del arrendatario Año 1

Fuente: Elaboración propia

Año 2	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	32.316	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		32.316
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 2)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 2		
Año 3	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	28.932	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		28.932
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 3)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 3		
Año 4	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	25.378	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		25.378
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 4)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 4		
Año 5	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	21.647	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		21.647
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 5)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 5		
Año 6	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	17.730	

a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		17.730
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 6)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 6		
Año 7	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	13.616	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		13.616
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 7)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 7		
Año 8	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	9.297	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		9.297
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 8)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 8		
Año 9	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	4.762	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		4.762
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 9)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 9		
Año 10	Débito	Crédito
Depreciación	71.078	
Gasto por intereses	-	
a Derecho de uso de activos		71.078
a Pasivo de arrendamiento		-
Devengamiento de intereses y contabilización de la depreciación del derecho de uso		
Pasivo de arrendamiento	100.000	
a Efectivo (pago arrendamiento año 10)		100.000
Pago de cuota arrendamiento año 10		

Tabla 6: Asientos de registración en contabilidad del arrendatario. Años 2 a 10 del período de uso

Fuente: Elaboración propia

13. EL RETO POR DELANTE PARA LAS EMPRESAS Y SUS CONTADORES

La planificación de implementar la aplicación de la nueva norma sobre arrendamientos llevará tiempo, esfuerzo y

cuidado. Sin embargo, sería conveniente identificar previamente algunos tópicos como los que se detallan a continuación. A partir de esto, tener una idea más clara de la escala del reto por delante para las mismas y sus equipos contables internos o externos (PWC, 2016).

(i) Definición e identificación de arrendamiento:

- Conocimiento de las transacciones que contienen arrendamientos.
- Cambios significativos en la definición de contrato de arrendamiento que afectará a muchas transacciones comunes (por ej., convenios de compra de energía y transporte).
- Decisiones a tomar en el período de transición (no analizar las operaciones existentes de arrendamiento y dejar pasar el tiempo, evitar sus costos de análisis y aplicar la nueva definición solo a los nuevos contratos).

(ii) Base de datos de contratos de arrendamientos:

- Analizar la base de datos disponible de todos los contratos de arrendamiento.
- Revisar sistemas y procesos necesarios para el cálculo de los activos y pasivos.
- Evaluar la forma de revelación contable actual de los arrendamientos operativos.

(iii) Acuerdos de deuda y *covenants* financieros:

- Revisar si los acuerdos financieros se verán o no afectados por los cambios contables en las políticas de contabilización de arrendamientos.
- Definir, dada la magnitud de los cambios contables actuales (nuevas normas sobre instrumentos financieros, contratos de arrendamiento e ingresos que se aplicarán en 2018 y 2019), si no se trata de un momento ideal para identificar cualquier convenio que deba ser posible negociar antes de que la nueva norma se haga efectiva.

(iv) Efecto sobre ratios financieros y estructura de balance:

- Entender el impacto de la nueva norma en los indicadores financieros claves del negocio y sobre el balance general.
- Proyectar los resultados prospectivos que representa el modelo de la nueva norma del gasto total por arrendamiento (depreciación + gasto por intereses) versus el modelo actual de arrendamiento operativo.

14. CONCLUSIONES

El arrendamiento es una actividad importante para muchas empresas como medio para obtener acceso a los activos, como financiación y para reducir la exposición de la entidad a los riesgos de la propiedad de activos. Por lo tanto es sustancial que los usuarios de informes contables tengan una imagen completa y comprensible de las actividades de arrendamiento de un ente.

El modelo contable anterior establecía que arrendatarios y arrendadores clasificaran sus contratos de arrendamiento ya sea como arrendamientos financieros u operativos y dar cuenta de los mismos de manera diferente. Ese modelo fue criticado por la comunidad contable por no cumplir con las necesidades de los usuarios de los estados financieros, ya que no siempre proporcionaba una representación fiel de las operaciones de arrendamiento. En particular, no se requiere bajo la actual NIC 17 que los arrendatarios reconozcan los activos y pasivos derivados de contratos de arrendamiento operativo.

A continuación (Figura 3) las principales características:

Aspecto	Tratamiento NIIF 16
Arrendamiento	Existe un contrato de arrendamiento cuando el cliente (arrendatario) controla el uso del activo identificado durante el período de uso y el mismo tiene derecho a obtener sustancialmente: (i) todos los beneficios económicos del activo identificado durante el período de uso y (ii) dirigir el uso del activo durante dicho período.
Período de uso del activo	Período de total de tiempo que un activo se utiliza para cumplir el contrato con un cliente, incluyendo los períodos no consecutivos de tiempo. Si el cliente tiene derecho a controlar el uso de un activo identificado solo por una parte del plazo del contrato, el contrato contiene un arrendamiento solo por dicha parte.
Contabilidad del arrendatario	<ul style="list-style-type: none"> - Modelo de contabilidad individual del arrendamiento. - No existe un test previo para clasificación de arrendamientos. - Todos los arrendamientos se reconocen en el balance general: <ul style="list-style-type: none"> . <i>Derecho de uso del activo y un pasivo por arrendamiento.</i>
Contabilidad del arrendador	<ul style="list-style-type: none"> - Modelo de contabilidad dual del arrendador. - El test previo de clasificación de arrendamientos está basado en los criterios de clasificación previstos en NIC 17 (<i>Arrendamientos operativos y financieros</i>). - Arrendamiento financiero: reconocimiento de la inversión neta en el arrendamiento que comprende cuenta a cobrar por arrendamiento y activo a valor residual. - Arrendamiento operativo: reconocimiento en línea recta de los gastos totales del arrendamiento.
Exención opcional para el arrendatario	<ul style="list-style-type: none"> - Contratos de arrendamiento a corto plazo (plazo de arrendamiento es menor a 12 meses). - Arrendamiento de artículos de bajo valor (menos a USD 5.000).
Fecha de vigencia	<ul style="list-style-type: none"> - Períodos contables iniciados a partir del 1/1/2019. - Se permite adopción temprana si la empresa adopta la aplicación de NIIF 15 <i>Ingresos procedentes de contratos con clientes</i>.

Figura 3: Cuadro resumen de la norma NIIF 16 *Arrendamientos*

Fuente: *Elaboración propia*

Como conclusión final, se entiende que la NIIF 16 publicada por el IASB, donde se prescribe un modelo único en la contabilidad del arrendatario (al reconocer los activos y pasivos por los derechos y obligaciones de un arrendamiento), dará lugar a: (i) una representación más fiel de sus activos y pasivos y (ii) revelaciones mejoradas, lo que proporcionará una mayor transparencia de apalancamiento financiero de un arrendatario y el capital empleado.

Líneas de investigación futuras serán necesarias en esta temática en virtud del reto y desafío que tendrán por delante las organizaciones, sus equipos, asesores contables y áreas operativas durante el período de convergencia.

15. BIBLIOGRAFÍA

- IASB - Foundation IFRS IASB - eifrs.ifrs.org.

- KPMG IFRG Limited (2016): "First impressions: IFRS 16 Leases" - KPMG International Standard Group - home.kpmg.com.

Notas:

(1) Adaptación resumida y adaptada por el autor del artículo presentado en las XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad de Mar del Plata (noviembre/2016)

(2) Norma Internacional de Contabilidad emitida por el IASC (organismo antecesor del IASB), aprobada y publicada por el IASB (actual "Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad")

(3) Interpretación del Comité de Interpretación de NIIF (obligatoria) emitida en 2014

(4) Interpretación del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Contabilidad emitida en 1998 y aprobada en 2001 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

(5) Activo que es objeto de un contrato de arrendamiento, para el cual el derecho de usar el mismo ha sido proporcionado por un arrendador al arrendatario (IASB, 2015)

(6) Nota: en la solución propuesta no se realizan las reclasificaciones de largo a corto plazo en los activos y pasivos financieros reconocidos por razones de simplicidad

Cita digital: EOLDC096135A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.