

IFRS in Focus (edición en español)

IASB emite borrador para discusión pública sobre la contabilidad del arrendamiento

Contenido

- Las propuestas
- Alcance
- Contabilidad del arrendatario
- Contabilidad del arrendador
- Enfoque de des-reconocimiento
- Transacciones de venta y retro-arriendo
- Sub-arrendamientos
- Presentación
- Revelación
- Consideraciones sobre el impuesto diferido
- Transición
- Fecha efectiva
- Ejemplos

¡Únase a nosotros!

La Oficina Global IFRS de Deloitte estará teniendo un webcast el 8 de septiembre, 9:00 – 10:00 hora de Londres (GMT + 1) para discutir desarrollos importantes del tercer trimestre de IASB, incluyendo las propuestas sobre reconocimiento de ingresos y arrendamientos. Para más información y para registrarse, por favor [haga clic aquí](#).

La línea de resultados

- Las propuestas afectarían de manera importante la contabilidad de los contratos de arrendamiento tanto para los arrendatarios como para los arrendadores.
- Los arrendatarios reconocerían activos y pasivos para todos los arrendamientos – ya no existirían los arrendamientos operacionales ni la “clasificación del arrendamiento” contenidos en el modelo actual de contabilidad del IAS 17 para la contabilidad del arrendamiento.
- Para los arrendamientos actualmente clasificados como arrendamientos operacionales, el gasto por alquiler sería reemplazado por el gasto por amortización y el gasto por intereses, siendo el gasto total reconocido más temprano en el término del arrendamiento.
- Los estimados de los alquileres contingentes, de las garantías del valor residual y de las sanciones por el término de la opción serían incluidos como parte del pasivo de arrendamiento usando el enfoque del resultado esperado.
- Los alquileres durante los períodos de renovación serían incluidos como parte del pasivo por arrendamiento con base en el término de arrendamiento más largo posible que sea más probable que no que ocurra.
- Sería requerida la re-valoración de los estimados de los pagos de arrendamiento y de los períodos de renovación si los hechos o circunstancias señalan que habría un cambio importante.
- Los arrendadores aplicarían uno de dos modelos – el enfoque de obligación de desempeño o el enfoque de des-reconocimiento – dependiendo de si al arrendatario se le transfiere el control y toda menos una cantidad trivial de los riesgos y beneficios de todo el activo subyacente.
- Según las propuestas se volvería más importante la identificación de los componentes que no son arrendamiento.
- Serían requeridas revelaciones ampliadas, tanto para arrendatarios como para arrendadores.
- Los requerimientos de transición propuestos no exonerarían los arrendamientos existentes y requerirían ajuste de los períodos comparables.
- Hay el potencial de consecuencias importantes en relación con el impuesto diferido, asociadas con la adopción de las propuestas.
- El período para comentarios termina el 15 de diciembre de 2010, esperándose que el estándar final se publique en junio de 2011.
- Los arrendatarios y los arrendadores deben comenzar a evaluar cómo las propuestas afectarían sus estados financieros, la estructuración futura de los contratos de arrendamiento, las métricas de desempeño usadas, los acuerdos de pago de deuda, las políticas de contabilidad y los sistemas de información.

Las propuestas

El 17 de agosto de 2010, la International Accounting Standards Board (IASB) y la US Financial Accounting Standards Board (FASB) publicaron el borrador conjunto para discusión pública ED 2010/9 *Leases* [Arrendamientos]. El ED eliminaría la distinción entre arrendamientos operacionales y arrendamientos financieros e introduciría nuevos modelos de contabilidad para los arrendatarios y para los arrendadores. A los arrendatarios ya no se les permitiría tratar a los arrendamientos como financiación “fuera de balance” y en lugar de ello se les requeriría reconocer el activo y el pasivo para todos los arrendamientos que estén dentro del alcance de las propuestas.

Para más información útil por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.co.uk

Desde el año 2006 las Juntas han estado discutiendo la contabilidad del arrendamiento, cuando el proyecto fue incorporado al Memorando de Entendimiento. Muchos consideran que la actual contabilidad del arrendamiento depende demasiado de reglas precisas y de juicios subjetivos, lo cual resulta en que transacciones económicamente similares sean contabilizadas de manera diferente. Las juntas publicaron en marzo de 2009 un documento para discusión, el cual se centró en la contabilidad del arrendatario, y luego han decidido abordar la contabilidad tanto del arrendatario como del arrendador.

Alcance

Los contratos que de manera específica se identifican como que no están dentro del alcance del ED son: (1) arrendamientos de activos intangibles, (2) arrendamientos para explorar o usar minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares, (3) arrendamientos de activos biológicos, y (4) arrendamientos entre la fecha de inicio¹ y la fecha de comienzo del arrendamiento², si satisfacen la definición de contratos onerosos según el IAS 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.

Observación

En algunas jurisdicciones es común que los arrendamientos de terreno sean por un período muy largo de tiempo (e.g., 99 años). Las Juntas discutieron si los arrendamientos de terreno a largo plazo son reflejados de mejor manera como una compra o venta. Las Juntas decidieron que el arrendamiento de terreno a largo plazo que no satisface el criterio para la compra o venta (lo cual se discute abajo) no es diferente de cualquier otro arrendamiento y por consiguiente debe estar dentro del alcance del ED.

Propiedades para inversión

El arrendatario de propiedad para inversión que elige medir la propiedad a valor razonable según el IAS 40 *Propiedad para inversión* después del reconocimiento inicial mediría el activo de derecho-de-uso de acuerdo con el IAS 40. Los cambios en el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento después del reconocimiento inicial serían reconocidos en utilidad o pérdida de acuerdo con el IAS 40. También, el arrendador que arrienda propiedad para inversión no aplicaría las propuestas si el arrendador elige medir la propiedad a valor razonable de acuerdo con el IAS 40. Para los arrendadores que usen el modelo del valor razonable, el ED propone modificar el IAS 40 para requerir que los ingresos por la propiedad para inversión sean reconocidos sobre una base de línea recta durante el término del arrendamiento.

Compras o ventas

Los contratos que representen la compra o venta del activo subyacente estarían fuera del alcance del estándar propuesto y serían contabilizados según los IFRS existentes. El contrato sería considerado una compra o venta si al final del término del contrato transfiere a otra parte:

- el control del activo subyacente; y
- toda menos una cantidad trivial de los riesgos y beneficios asociados con todo el activo subyacente.

El ED señala que un contrato normalmente daría satisfacción a ambos criterios cuando el contrato al final del contrato transfiera automáticamente el título del activo subyacente al final del contrato o, al inicio del arriendo, incluya una opción de compra a precios de ganga cuando sea razonable cierto que el arrendatario ejercerá la opción. Sin embargo, la entidad consideraría todos los hechos y circunstancias relevantes y no basaría su conclusión únicamente en cómo se describe la transacción en el contrato. Esta determinación se hace al inicio del arrendamiento y no se vuelve a valorar subsiguientemente.

Observación

La transferencia del título del activo subyacente, en y por sí misma, no sería suficiente para que la entidad concluya que la transacción debe ser considerada una compra o venta. Todos menos una cantidad trivial de los riesgos y beneficios también tienen que ser transferidos al arrendatario. Si bien el ED no determina una garantía para el arrendatario, o participación en las utilidades futuras a la venta del activo, la transacción puede ser considerada un arrendamiento más que una venta (independiente de si se transfiere el título).

Contratos de arrendamiento con opción de compra ejercida

Los contratos de arrendamiento luego que el arrendatario haya ejercido la opción de compra no estarían dentro del alcance del ED dado que las Juntas concluyeron que el ejercicio de la opción termina el arrendamiento y resulta en una compra del activo. De acuerdo con ello, según los IFRS tal contrato sería contabilizado por el arrendatario como una compra y por el arrendador como una venta, solamente cuando se ejerza la opción. El precio de ejercicio no sería considerado un pago de arrendamiento sino que sería parte del costo de adquirir el activo subyacente.

¹ La fecha de inicio del arrendamiento se define en el ED como "la fecha más temprana entre la fecha del acuerdo del arrendamiento y la fecha del comienzo, por las partes, del acuerdo de arrendamiento".

² La fecha del comienzo del arrendamiento se define en el ED como "la fecha en la cual el arrendador hace disponible el activo subyacente para uso por parte del arrendatario."

Arrendamientos de corto plazo

Las Juntas ofrecen algún alivio, tanto para arrendatarios como para arrendadores, para los arrendamientos de corto plazo (definidos en el ED como “el arrendamiento que, a la fecha de comienzo del arrendamiento, tiene un término de arrendamiento máximo posible, incluyendo las opciones para renovar o ampliar, de doce meses o menos”). El arrendatario todavía necesitaría registrar el activo de derecho-de-uso y el pasivo correspondiente pero podría elegir, sobre una base de arrendamiento-por-arrendamiento, medir el pasivo a la cantidad sin descuento de los pagos de arrendamiento y el activo de derecho-de-uso a la cantidad sin descuento de los pagos de arrendamiento más los costos directos iniciales.³ El arrendador podría elegir, sobre una base de arrendamiento-por-arrendamiento, no reconocer la cuenta por cobrar por arrendamiento o el pasivo sino que continuaría reconociendo el activo subyacente y reconocería los pagos de arrendamiento en utilidad o pérdida durante el término de arrendamiento.

Contratos que contienen componentes tanto de arrendamiento como de servicio

Si el contrato contiene un arrendamiento, pero también contiene un componente de servicio, el ED generalmente no aplicaría a los componentes de servicio que sean “distintos” y estén incluidos en el contrato. El componente servicio sería considerado distinto si la entidad u otra entidad ya sea vende por separado un servicio idéntico o similar o la entidad podría vender el servicio por separado a causa de que el servicio tiene una función distinta y un margen de utilidad distinto.

Los arrendatarios y los arrendadores asignarían los pagos requeridos según el contrato entre los componentes distintos de servicio y arrendamiento, haciéndolo con base en la orientación contenida en los párrafos 50-52 del ED sobre reconocimiento de ingresos ordinarios, *Revenue from Contracts with Customers* [Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes] (i.e., en proporción al precio de venta independiente de cada componente). Sin embargo, el arrendatario o el arrendador que aplique el enfoque de obligación de desempeño tratarían como arrendamiento todo el contrato si son incapaces de asignar los pagos entre los componentes distintos de servicio y arrendamiento.

Si el componente servicio no es distinto, los arrendatarios y arrendadores que apliquen el enfoque de obligación de desempeño tratarían como arrendamiento todo el contrato. Sin embargo, los arrendadores que apliquen el enfoque de des-reconocimiento estarían requeridos a asignar los pagos entre los componentes servicio y arrendamiento, haciéndolo sobre una base razonable, aún si el componente servicio no es distinto.

La determinación de si el componente servicio es distinto se hace al inicio del arrendamiento. Si los pagos requeridos según el contrato cambian después del comienzo del arrendamiento, la entidad determinaría la cantidad del cambio atribuible a los componentes arrendamiento y servicio. Si no es posible tal determinación, sería aceptable la asignación aplicando la misma proporción usada a la fecha del comienzo.

Contabilidad del arrendatario

Modelo general

El modelo de contabilidad del arrendatario se basa en el enfoque de derecho-de-uso. A partir del comienzo del arrendamiento, el arrendatario obtiene el derecho a usar el activo durante un período especificado y reconocería un activo reflejando ese derecho y un pasivo por su obligación de pagar los alquileres. El modelo propuesto difiere del modelo actual de contabilidad del arrendamiento en el cual el arrendatario contabiliza su derecho a usar el activo arrendado ya sea mediante el reconocer un activo y un pasivo (i.e., arrendamiento de capital / financiero) o un contrato ejecutorio (i.e., arrendamiento operacional) dependiendo de los términos del arrendamiento.

Medición inicial

Tal y como se mencionó arriba, para todos los arrendamientos el arrendatario reconocería el activo por derecho-a-uso y la obligación de hacer los pagos de arrendamiento durante el término de arrendamiento. Con excepción de los arrendamientos de corto plazo, la medición inicial de la obligación de hacer los pagos de arrendamiento sería al valor presente de los pagos de arrendamiento, descontado usando la tasa incremental de préstamos del arrendatario o la tasa que el arrendador le cargue al arrendatario, si se puede determinar confiablemente. El activo de derecho-de-uso sería medido inicialmente a la misma cantidad que la obligación de hacer los pagos de arrendamiento más cualesquiera costos directos iniciales. Los dos componentes clave que el arrendatario tiene que tener en cuenta cuando mide inicialmente el activo de derecho-de-uso y el pasivo de arrendamiento son (1) el término de arrendamiento y (2) los pagos de arrendamiento – esos dos conceptos se discuten abajo con mayor detalle.

El ED no aborda el efecto que los incentivos de arrendamiento (esto es, los pagos que el arrendador le hace al arrendatario como incentivo para que el arrendatario participe en el arrendamiento) en la medición inicial del activo de derecho-de-uso y del pasivo de arrendamiento.

³ Los costos directos iniciales se definen como los “costos recuperables que son directamente atribuibles a la negociación y al acuerdo del arrendamiento, que no habrían sido incurridos si no se hubiera realizado la transacción de arrendamiento.”

Observación

Las propuestas podrían afectar métricas de desempeño claves. El incremento en los activos y pasivos podría resultar en tasas más bajas de rotación del activo, más bajo retorno del capital, y un incremento en las ratios deuda a patrimonio, que podrían impactar la capacidad de endeudamiento o el cumplimiento con acuerdos de pago de préstamos.

Término del arrendamiento

De acuerdo con el ED, el término del arrendamiento se define como “el término más largo posible que es más probable que no que ocurra”. La entidad necesitaría estimar la probabilidad de que ocurriría cada arrendamiento posible, haciéndolo mediante el tener en cuenta las opciones implícitas y explícitas de renovación o las opciones de terminación tempranas incluidas en el contrato y por la operación de la ley estatutaria. El ED lista factores que el arrendatario consideraría en la valoración de la probabilidad de cada término de arrendamiento que sea posible, incluyendo:

- factores contractuales tales como el nivel de los pagos de arrendamiento (e.g. tasas de renovación a precio de ganga) y pagos contingentes (e.g., sanciones por terminación, garantías del valor residual, costos de remodelación);
- factores no-contractuales tales como la existencia de mejoras importantes a la propiedad arrendada, costos de pérdida de producción, costos de reubicación, y consecuencias tributarias;
- factores de negocio tales como si el activo subyacente es crucial para las operaciones del arrendatario o si es de naturaleza especializada; y
- experiencia pasada o intenciones futuras de la entidad.

Observación

El modelo actual de contabilidad del arrendamiento requiere que las opciones de renovación sean incluidas en la contabilidad del término de arrendamiento si es “razonablemente cierto” que sean ejercidas. La práctica actual generalmente ha interpretado “razonablemente cierto” como un umbral alto. Como resultado, es probable que el término de arrendamiento según el modelo propuesto sería más largo, o al menos tan largo, como la contabilidad del término de arrendamiento según el IAS 17. Además, como parte de este análisis los arrendatarios necesitarían considerar cuidadosamente todas las opciones de renovación – incluyendo las renovaciones “mes-a-mes” cuando el arrendatario tenga el derecho unilateral a continuar usando el activo arrendado sobre una base de mes-a-mes al final del término contractual de arrendamiento.

Ejemplo

El siguiente ejemplo, adaptado del ED, ilustra cómo el arrendatario determinaría el término del arrendamiento según el modelo propuesto.

Un arrendatario participa en un arrendamiento a 10 años, no-cancelable, con dos opciones para renovar a 5 años. Con base en los factores contractuales y no-contractuales, la entidad asignó las siguientes probabilidades a cada uno de los términos de arrendamiento potenciales:

40% de probabilidad del término a 10 años

30% de probabilidad del término a 15 años

30% de probabilidad del término a 20 años

Análisis

Hay un 30 por ciento de probabilidad del término de arrendamiento a 20 años, un 60 por ciento de probabilidad de al menos un término de arrendamiento a 15 años y un 100 por ciento de probabilidad de que el término de arrendamiento será de 10 años. Por consiguiente, el término de arrendamiento más largo posible que es más probable que no que ocurra es de 15 años.

Pagos de arrendamiento

Las propuestas requerirían que el arrendatario determine los pagos de arrendamiento por pagar durante el término de arrendamiento y lo haga usando el enfoque de resultado esperado que se describe en el ED como “el valor presente del promedio ponderado de la probabilidad de los flujos de efectivo para el número razonable de resultados”. Los pagos de arrendamiento incluyen estimados de alquileres contingentes, pagos según garantías del valor residual entre el arrendatario y el arrendador y los pagos al arrendador según las sanciones de opción del término. Cuando determina el valor presente de los pagos de arrendamiento, el arrendatario desarrollaría los resultados razonablemente posibles, estimaría la cantidad y oportunidad de los flujos de efectivo para cada resultado, y calcularía el valor presente de esos flujos de efectivo y el peso de la probabilidad de los flujos de efectivo para cada resultado.

El ED incluye otra orientación para los alquileres contingentes que dependan de un índice o de una tasa. El arrendatario determinaría los pagos de arrendamiento esperados que se basen en un índice o tasa usando tasas futuras si están fácilmente disponibles. Si las tasas futuras no están fácilmente disponibles, el arrendatario usaría las tasas que prevalezcan.

Si bien las opciones de compra se consideran parte del análisis para determinar si el contrato de arrendamiento representa la compra o venta del activo subyacente (vea la sección Alcance arriba), según el modelo propuesto, si el contrato se determina que está dentro del alcance de la orientación sobre la contabilidad del arrendamiento, la opción de compra solamente sería contabilizada cuando se ejerza (i.e., el precio de ejercicio no hace parte de los pagos de arrendamiento).

Observación

La inclusión de los alquileres contingentes usando el enfoque de resultado esperado representaría un cambio importante a partir del modelo actual de contabilidad de arrendamiento que generalmente excluye los alquileres contingentes de los pagos mínimos de arrendamiento. La necesidad de desarrollar escenarios y probabilidades con base en información que podría diferir de arrendamiento a arrendamiento, unida a la necesidad de volver a valorar el estimado (lo cual se discute abajo) podría hacer que para muchas entidades este requerimiento sea costoso y consumidor de tiempo.

Medición y re-valoración subsiguiente

Después de la fecha de comienzo del arrendamiento, el arrendatario mediría a costo amortizado el pasivo por los pagos de arrendamiento y reconocería los gastos por intereses usando el método de interés efectivo. El ED ofrece dos enfoques para medir el activo de derecho-de-uso – a costo amortizado o a valor razonable de acuerdo con el modelo de revaluación contenido en el IAS 16 *Propiedad, planta y equipo*. El arrendatario que escoge medir a costo amortizado el activo de derecho-de-uso amortizaría el activo sobre una base sistemática durante el término de arrendamiento o durante la vida útil, si es más corta, de acuerdo con el IAS 38 *Activos intangibles*.

Observación

El gasto total relacionado con el arrendamiento sería cargado por anticipado, en comparación al tratamiento actual del arrendamiento operacional, debido al reconocimiento de los gastos por intereses usando el método del interés efectivo. Sin embargo, dado que el gasto por alquiler no se registra según el nuevo modelo – el EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization = Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización) sería más alto en comparación con la contabilidad actual del arrendamiento operacional.

El arrendatario puede escoger medir el activo de derecho-de-uso a valor razonable menos cualquier amortización y deterioro si revalúa (1) todos los activos que posee en esa clase de propiedad, planta y equipo y (2) todos los activos de derecho-de-uso relacionados con la clase de propiedad, planta y equipo a la cual pertenece el activo subyacente. El arrendatario necesitaría revaluar regularmente el activo de derecho-de-uso y reconocería cualesquiera ganancias y pérdidas en el estado de ingresos comprensivos de acuerdo con el IAS 38.

El activo de derecho-de-uso sería evaluado por deterioro en cada fecha de presentación de reporte de acuerdo con el IAS 36.

El ED requiere que el arrendatario vuelva a valorar el valor en libros del pasivo "si hechos o circunstancias señalan que desde el anterior período de presentación de reporte habría un cambio importante en el pasivo." Si hay un indicador del cambio en el término de arrendamiento, el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento sería ajustado para reflejar el cambio en el término de arrendamiento estimado (con el correspondiente ajuste al activo de derecho-de-uso). Los cambios al estimado de alquileres contingentes, sanciones por opción de término y garantías del valor residual serían reconocidos en utilidad o pérdida en la extensión en que esos cambios se relacionen con los períodos actual o anterior. Los cambios relacionados con períodos futuros serían reconocidos como un ajuste al activo de derecho-de-uso.

El arrendatario no cambiaría sus tasas de descuento a menos que los alquileres contingentes sean contingentes de tasas de interés de referencia, caso en el cual el arrendatario necesitaría revisar la tasa de descuento por los cambios en las tasas de interés de referencia y reconocer los cambios en utilidad o pérdida.

Observación

El requerimiento de que el arrendatario evalúe regularmente si hay hechos o circunstancias nuevos relacionados con los supuestos de los alquileres contingentes y de los términos de arrendamiento serán particularmente desafiantes para las entidades que participen en un número grande de arrendamientos y representarían un cambio importante a partir del modelo actual de contabilidad del arrendamiento. Si bien la contabilidad del arrendamiento se hace sobre una base de arrendamiento por arrendamiento, las entidades con grandes portafolios de arrendamientos pueden necesitar desarrollar robustas políticas de contabilidad que no solo cumplan con los requerimientos del ED sino que también permitan la aplicación práctica de esos requerimientos (e.g., las entidades pueden necesitar desarrollar indicadores típicos que generarían un cambio en la contabilidad de los términos de arrendamiento para un tipo particular de activo arrendado).

Se pueden requerir cambios importantes para permitir la determinación y el rastreo de los supuestos del término de arrendamiento y del alquiler contingente.

El requerimiento de volver a valorar los estimados de los términos de arrendamiento y de los alquileres contingentes podría resultar en volatilidad incrementada en el estado de posición financiera y en el estado de ingresos comprensivos.

Contabilidad del arrendador

El ED propone dos modelos de contabilidad para los arrendadores – el enfoque de obligación de desempeño y el enfoque de des-reconocimiento. El modelo a aplicar a un contrato particular de arrendamiento se basaría en si el arrendador retiene los riesgos y beneficios importantes asociados con el activo subyacente. El arrendador que retiene la exposición a los riesgos o beneficios importantes asociados con el activo subyacente aplicaría el enfoque de obligación de desempeño; de otra manera, el arrendador aplicaría el enfoque de des-reconocimiento. La determinación del modelo apropiado para aplicar se haría al inicio del arrendamiento y no se volvería a valorar.

La exposición a los riesgos y beneficios importantes podría ocurrir ya sea durante el término esperado del contrato de arrendamiento (e.g., debido a alquileres contingentes importantes durante el término de arrendamiento, opciones para ampliar o terminar el arrendamiento, o servicios materiales no-distintos prestados según el arrendamiento corriente) o después del término de arrendamiento (e.g., cuando el término de arrendamiento no es importante en relación con la vida útil del activo o se espera un cambio importante en el valor del activo subyacente). El riesgo de crédito del arrendatario no sería considerado en este análisis.

En general, los dos métodos tienen la intención de seguir el modelo de negocios del arrendador. El arrendador cuyo modelo de negocios es principalmente la generación de retornos a partir de la administración activa de los activos subyacentes (i.e., el riesgo del activo es el riesgo primario) aplicaría el enfoque de obligación de desempeño (e.g., el arrendador que arrienda un activo a múltiples partes durante la vida del activo o que vende el activo al final del término del arrendamiento). Inversamente, los arrendadores cuyo modelo de negocios es arrendar el activo a una sola parte durante la vida del activo de manera tal que el riesgo de crédito es el riesgo primario aplicarían el enfoque de des-reconocimiento (e.g., arrendadores que son fabricantes/distribuidores que usan los arrendamientos como un medio alternativo de realizar valor a partir de los bienes que de otra manera venderían). Sin embargo, se necesitaría realizar un análisis cuidadoso que considere todos los hechos y circunstancias a fin de determinar cuál modelo es más apropiado.

Observación

Los arrendadores que actualmente reconocen utilidad anticipada en los contratos de arrendamiento pueden no ser capaces de hacerlo según el modelo propuesto. Los arrendadores necesitarán determinar la extensión en la cual el contrato de arrendamiento los expone a los riesgos y beneficios asociados con el activo subyacente durante y subsiguiente al término de arrendamiento. Se requerirá juicio importante dado que no hay reglas precisas para determinar el modelo apropiado para usar.

Enfoque de obligación de desempeño

Reconocimiento

Según el enfoque de obligación de desempeño, el arrendador tiene una obligación de desempeño para permitir el uso del activo subyacente durante el término de arrendamiento. Por consiguiente, al comienzo del arrendamiento, el arrendador reconocería un pasivo por arrendamiento igual al valor presente de los pagos de arrendamiento esperados, usando la tasa cargada por el arrendador. El arrendador reconocería un activo por su derecho a recibir los pagos de arrendamiento, igual a la suma del valor presente de los pagos de arrendamiento, incluyendo los costos directos iniciales incurridos por el arrendador, descontado usando la tasa cargada por el arrendador. El arrendador no des-reconocería el activo subyacente.

Medición

La medición inicial de la cuenta por cobrar por arrendamiento a la fecha de inicio del arrendamiento se basaría en el término de arrendamiento más largo posible que sea más probable que no que ocurra, determinada usando el enfoque de resultado esperado (igual que el enfoque usado por el arrendatario, tal y como se describe arriba). Los alquileres contingentes y las garantías del valor residual proporcionados por el arrendatario se incluyen en la medición de la cuenta por cobrar, sin embargo, a diferencia de la contabilidad del arrendatario, esas cantidades serían incluidas solamente si se pueden “medir confiablemente.” El estimado de los pagos esperados según las sanciones por opción del término también sería incluido en la medición de la cuenta por cobrar. El arrendador usaría las tasas o índices futuros fácilmente disponibles, o si no están disponibles, las tasas o índices que prevalezcan para los alquileres contingentes que dependan de un índice o de una tasa.

Medición subsiguiente

La cuenta por cobrar por el pago de arrendamiento sería medida subsiguientemente a costo amortizado, usando el método de interés efectivo. El pasivo sería amortizado con base en el patrón de uso del activo subyacente por parte del arrendatario (e.g., horas de uso o unidades producidas) o sobre una base de línea recta si el patrón de uso no se puede determinar confiablemente. El arrendador aplicaría el IAS 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medición*, en cada fecha de presentación de reporte, para determinar si está deteriorada la cuenta por cobrar por arrendamiento.

Re-valoración

El arrendador estaría requerido a volver a valorar (re-valorar) el valor en libros de la cuenta por cobrar por arrendamiento si hay un cambio en los hechos o circunstancias que señale que hay un cambio importante a la cantidad reportada de la cuenta por cobrar por arrendamiento. Cuando existe tal cambio, el término de arrendamiento estimado, los pagos esperados según alquileres contingentes y las garantías del valor residual que puedan ser medidas confiablemente y las sanciones por la opción del término necesitarían ser revaloradas. Los cambios al término de

arrendamiento resultarían en un ajuste a la cuenta por cobrar por arrendamiento y al pasivo por arrendamiento. Los cambios en los pagos de arrendamiento estimados serían reconocidos en utilidad o pérdida en la extensión en que haya sido satisfecho el pasivo por arrendamiento relacionado; de otra manera, como ajuste al pasivo por arrendamiento. La parte del ajuste, si lo hay, que haría que el pasivo caiga por debajo de cero sería incluida en utilidad o pérdida.

El arrendador no cambiaría su tasa de descuento debido a cambios en el término de arrendamiento o cuando varíen las cantidades por pagar según alquileres contingentes, a menos que los alquileres contingentes sean contingentes por referencia a tasas de interés, caso en el cual el arrendador revisaría la tasa de descuento por los cambios en las tasas de interés de referencia.

Enfoque de des-reconocimiento

Según el enfoque de des-reconocimiento, la obligación de entregarle el activo al arrendatario es la obligación de desempeño y se satisface al comienzo del arrendamiento. El arrendador reconocería un activo por el derecho a recibir los pagos de alquiler, elimina de su estado de posición financiera la porción del valor en libros del activo subyacente y reclasifica como activo residual la parte del valor en libros del activo subyacente que representa los derechos que el arrendador tiene en el activo subyacente y que no transfirió. Adicionalmente, a la fecha del comienzo del arrendamiento, el arrendador reconocería el ingreso por arrendamiento que represente el valor presente de los pagos por arrendamiento y el gasto por arrendamiento que represente el costo de la parte del activo des-reconocido. Esas cantidades serían clasificadas como ingresos ordinarios y como costo de ventas si se generan en el curso de las actividades ordinarias del arrendador.

Observación

La cantidad de la utilidad por anticipado en los contratos de arrendamiento según el enfoque de des-reconocimiento puede diferir en comparación con el modelo actual de contabilidad del arrendamiento financiero para los arrendadores a causa de las diferencias en el tratamiento propuesto de los alquileres contingentes, las garantías del valor residual y los otros elementos de los contratos de arrendamiento.

Medición

La cuenta por cobrar por arrendamiento sería medida al valor presente de los pagos por arrendamientos descontados usando la tasa que el arrendador le carga al arrendatario más cualesquiera costos directos iniciales incurridos por el arrendador. La medición del término de arrendamiento, los alquileres contingentes, las garantías del valor residual y las sanciones por la opción del término serían iguales al enfoque de obligación de desempeño.

La porción del activo subyacente des-reconocido sería calculada, a la fecha del inicio del arrendamiento, como sigue:

$$\frac{\text{Valor razonable de los derechos a recibir los pagos de arrendamiento}}{\text{Valor razonable del activo subyacente}} \times \text{Valor en libros del activo subyacente}$$

La porción restante del activo subyacente que no haya sido des-reconocida sería reclasificada como el valor residual.

Medición subsiguiente

El arrendador mediría la cuenta por cobrar por arrendamiento al costo amortizado, usando el método de interés efectivo. El activo residual no sería vuelto a ser medido a menos que haya un cambio en el término de arrendamiento o que se deteriore el activo. El arrendador aplicaría el IAS 39 en cada fecha de presentación de reporte para determinar si se ha deteriorado su derecho a recibir los pagos por arrendamiento, y el IAS 36 para determinar si se ha deteriorado el activo residual.

Re-valoración

Los pagos por arrendamiento esperados (incluyendo el término de arrendamiento, los alquileres contingentes, las sanciones por opción del término y las garantías del valor residual) serían re-valoradas en cada fecha de presentación de reporte si cualesquiera hechos o circunstancias nuevos señalan un cambio importante en el derecho a recibir los pagos por arrendamiento. Si la re-valoración del término de arrendamiento resulta en un cambio en el activo residual, ese cambio sería asignado a los derechos des-reconocidos y el activo residual y el valor en libros del activo residual serían ajustados de acuerdo con ello. Los cambios relacionados con los alquileres contingentes y con las garantías del valor residual que se puedan medir confiablemente, así como las sanciones por opción del término, serían reconocidos en utilidad o pérdida.

Al igual que según el enfoque de obligación de desempeño, el arrendador no cambiaría su tasa de descuento debido a cambios en el término de arrendamiento o cuando varíen las cantidades por pagar según alquileres contingentes, a menos que los alquileres contingentes sean contingentes de tasas de interés de referencia, caso en el cual el arrendador revisaría la tasa de descuento por los cambios en las tasas de interés de referencia.

Transacciones de venta y retro-arriendo

Una entidad puede participar en contratos para transferir un activo a otra parte y luego tomar en arriendo ese activo. Los contratos tomados en conjunto serían considerados como una “transacción de venta y retro-arriendo” si “se participa en ellos en o cerca del mismo tiempo, se negocian como un paquete con un solo objetivo comercial o se desempeñan ya sea concurrente o consecutivamente.” De acuerdo con el ED, si la transacción satisface el criterio para que sea considerada una transacción de venta y retro-arriendo y satisface las condiciones para la venta (i.e., el control del activo subyacente ha sido transferido junto con toda menos una cantidad trivial de los riesgos y beneficios asociados con el activo subyacente), el cedente contabilizaría la transacción como una venta de acuerdo con los otros IFRS que sean aplicables y contabilizaría el activo de derecho-de-uso y la obligación de hacer los pagos de arrendamiento de acuerdo con la orientación propuesta para los arrendatarios. De la misma manera, el cesionario contabilizaría la transacción como una compra de acuerdo con los otros IFRS que sean aplicables y el arrendamiento de acuerdo con el enfoque de obligación de desempeño.

El ED lista condiciones que normalmente impiden la contabilidad de la compra y la venta. Si la transacción no es una venta o una compra el cedente contabilizaría el contrato como una financiación con la cantidad recibida reconocida como un pasivo financiero y el cesionario reconocería como cuenta por cobrar la cantidad pagada, de acuerdo con los IFRS que sean aplicables.

Si la consideración por la compra o venta y los pagos por arrendamiento no son a valor razonable, el cedente ajusta (1) el activo de derecho-de-uso para reflejar las tasas de mercado corrientes y (2) la ganancia o pérdida por cualquier diferencia entre el valor presente de los pagos de arrendamiento con base en los términos especificados en el arrendamiento y el valor presente de los pagos de arrendamiento con base en las tasas de mercado corriente. El cesionario ajusta el valor en libros del activo subyacente y el pasivo por arrendamiento que reconoce según el enfoque de obligación de desempeño para reflejar las tasas de mercado corrientes por los pagos por arrendamiento por ese contrato de arrendamiento.

Observación

Las reglas propuestas de venta y retro-arriendo representarían un cambio importante a la contabilidad actual según el IAS 17. Según el ED, la entidad que vende un activo y subsiguientemente toma en arriendo ese activo, antes de reconocer la venta necesita considerar cuidadosamente su participación continua en el activo subyacente. Muchas de las condiciones que se listan en el ED pueden impedir la contabilidad de venta y retro-arriendo de acuerdo con la práctica actual.

Sub-arrendamientos

Una entidad puede arrendar el activo proveniente de un arrendador y luego arrendar ese mismo activo a una parte diferente (lo cual comúnmente se conoce como sub-arriendo). La misma entidad es tanto un arrendatario que arrienda un activo de un arrendador cabeza, y un arrendador intermediario que sub-arrienda el mismo activo subyacente a un sub-arrendatario. Según el ED, el arrendador intermediario contabilizaría sus activos y pasivos que surgen del arrendamiento cabeza, haciéndolo de acuerdo con el modelo de arrendatario, y contabilizaría sus activos y pasivos que surgen del sub-arriendo, haciéndolo de acuerdo con el modelo de arrendador. Esto podría resultar en una medición diferente del arrendamiento cabeza y del sub-arriendo a causa de que existiría un umbral de confiabilidad para la medición de los pagos de arrendamiento para los arrendadores, la cual no existiría para los arrendatarios.

Presentación

Arrendatario

El arrendatario presentaría el activo de derecho-de-uso dentro de propiedad, planta y equipo o en propiedad para inversión, pero separado de los otros activos que el arrendatario posea y que no arriende. Los pasivos para hacer los pagos por arrendamiento serían presentados por separado de los otros pasivos financieros. Los gastos por intereses y amortización serían presentados por separado de los otros gastos por amortización e intereses, ya sea en utilidad o pérdida o revelado en las notas. Los pagos de efectivo serían clasificados, en el estado de flujos de efectivo, como una actividad de financiación separada.

Observación

Los pagos por arrendamiento serán tratados, en el estado de flujos de efectivo, como salidas de efectivo de financiación. Los pagos de alquiler por arrendamiento operacional actualmente son tratados como flujos de efectivo de operación. Entonces, para el arrendamiento clasificado actualmente como arrendamiento operacional, los flujos de efectivo de operación según el ED serían más altos en comparación con el modelo actual.

Arrendador – Enfoque de obligación de desempeño

El arrendador presentaría el activo subyacente, la cuenta por cobrar por arrendamiento y el pasivo por arrendamiento, haciéndolo sobre una base bruta en el estado de posición financiera, con el total de esos elementos como activo neto de arrendamiento o pasivo neto de arrendamiento. El arrendador intermediario en un sub-arriendo presentaría el pasivo para hacer los pagos por arrendamiento según un arrendamiento encabezado por separado de los otros activos y pasivos que surgen del sub-arriendo y presentaría el activo de derecho-de-uso, la cuenta por cobrar por arrendamiento según sub-arriendo, y el pasivo por arrendamiento en una base bruta en el estado de posición financiera, con el total de esos elementos como un activo neto de arrendamiento o pasivo neto de arrendamiento. El arrendador presentaría, por separado, en utilidad o pérdida los ingresos netos en la cuenta por cobrar por arrendamiento, los ingresos por arrendamiento resultantes de la satisfacción de la obligación de desempeño y el gasto por depreciación. Los ingresos de efectivo serían presentados por separado de los otros flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, si se usa el método directo, mientras que los cambios en la cuenta por cobrar por arrendamiento serían presentados por separado de las otras cuentas por cobrar de operación si se usa el método indirecto.

Arrendador – Enfoque de des-reconocimiento

El arrendador presentaría la cuenta por cobrar por arrendamiento por separado de los otros activos financieros. Los activos residuales serían presentados por separado dentro de propiedad, planta y equipo. Las cuentas por cobrar por arrendamiento y los activos residuales que surgen según sub-arrendamientos serían distinguidas de las otras cuentas por cobrar por arrendamiento y de los otros activos residuales. La presentación en utilidad o pérdida será ya sea bruta o neta en un solo elemento de línea, con base en el modelo de negocios del arrendador. Si el modelo de negocios del arrendador es usar acuerdos de arrendamiento con el propósito de proveer financiación, entonces el arrendador presentaría los ingresos y gastos netos. Sin embargo, los fabricantes y distribuidores que utilicen el arrendamiento como una manera alternativa para vender sus productos, presentarían los ingresos y gastos brutos como ingresos ordinarios y costo de ventas. También, el arrendador presentaría los ingresos por intereses en sus activos arrendados, haciéndolo por separado de los otros ingresos por intereses.

El arrendador presentaría los flujos de efectivo recibidos a partir de pagos por arriendo, haciéndolo de manera diferente dependiendo de si aplica el método directo o indirecto de los flujos de efectivo. Los ingresos de efectivo se presentarían por separado de los otros flujos de efectivo provenientes de las actividades de operación, si se usa el método directo, mientras que los cambios en la cuenta por cobrar por arrendamiento serían presentados por separado de las otras cuentas por cobrar de operación, si se usa el método indirecto.

Revelación

El ED incrementaría de manera importante las revelaciones requeridas en relación con los acuerdos de arrendamiento. La entidad estaría requerida a revelar información cuantitativa y cualitativa que “identifique y explique las cantidades reconocidas en los estados financieros y que surgen de arrendamientos” y que “describa cómo los arrendamientos pueden afectar la cantidad, oportunidad e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad”. Se necesitaría desagregar las revelaciones a un nivel tal que la información suministrada sea útil para los usuarios de los estados financieros.

Las revelaciones incluirían, entre otras, descripciones de los términos de alquileres contingentes, opciones de renovación y garantías del valor residual, así como información sobre los cambios en los supuestos y juicios relacionados con opciones, alquileres contingentes, garantías del valor residual y tasas de descuento. El ED también requeriría que tanto arrendatarios como arrendadores proporcionen la conciliación entre los saldos de apertura y de cierre de los activos y pasivos relacionados con los acuerdos de arrendamiento.

Consideraciones relacionadas con el impuesto diferido

Hay el potencial de consecuencias importantes relacionadas con el impuesto diferido, asociadas con la adopción de las propuestas para los arrendatarios. Los arrendatarios necesitarán considerar cuidadosamente la ley tributaria en sus jurisdicciones específicas, así como cualesquiera cambios que la autoridad tributaria haga en respuesta a esas propuestas. Por ejemplo, la ley tributaria puede ser modificada para tratar los arrendamientos, para propósitos tributarios, de acuerdo con las propuestas (i.e., donde la ley tributaria sigue los PCGA); la ley tributaria puede ser enmendada frente a la nueva metodología; o la ley tributaria puede no ser modificada. En el reconocimiento inicial puede surgir una diferencia temporal entre la base tributaria y el valor en libros del activo de derecho-de-uso y el pasivo por arrendamiento. El IAS 12 *Impuestos a los ingresos* generalmente requiere que el impuesto diferido sea reconocido en todas las diferencias temporales. Sin embargo, hay una excepción a este requerimiento para las diferencias temporales que surgen en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo (fuera de una combinación de negocios) que en el momento de la transacción ni afecta la utilidad contable ni la utilidad sujeta a impuestos (pérdida tributaria) (a la cual se le refiere como la “exención del reconocimiento inicial”). El arrendatario que concluye que hay una diferencia temporal necesitará considerar si aplica la exención del reconocimiento inicial. Dado que las propuestas afectan todos los arrendamientos vigentes en la fecha efectiva, las entidades necesitarán ser conscientes de las consideraciones que sobre el impuesto diferido puedan surgir a partir de la aplicación inicial del Estándar final.

Transición

Todos los arrendamientos vigentes a la fecha de la aplicación inicial estarían sujetos al nuevo estándar de contabilidad del arrendamiento. El ED requiere que el arrendatario y el arrendador apliquen las determinaciones del nuevo modelo usando un enfoque retrospectivo simplificado para el inicio del primero período comparativo presentado en los primeros estados financieros en los cuales la entidad aplique el Estándar final.

El arrendatario reconocería un pasivo “medido al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontado usando la tasa incremental de préstamos del arrendatario a la fecha de la aplicación inicial” y el correspondiente activo de derecho-de-uso sujeto a cualesquiera deterioros. El activo de derecho-de-uso sería ajustado para reflejar los pagos por arrendamiento pagados por anticipado o causados. No sería necesario ajuste para los arrendamientos clasificados como arrendamientos financieros según el IAS 17 que no tengan opciones, alquileres contingentes, sanciones de opción de término o garantías del valor residual. Los arrendamientos de corto plazo serían reconocidos con base en los requerimientos del ED que previamente se discutieron.

Para los contratos de arrendamiento según el enfoque de obligación de desempeño, el arrendador reconocería el derecho a recibir el pago por arrendamiento “medido al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes, descontado usando la tasa cargada en el arrendamiento determinada a la fecha de inicio del arrendamiento,” sujeto a cualesquiera deterioros, y el arrendador también reconocería el correspondiente pasivo por arrendamiento. El arrendador también re-emitaría cualesquiera activos subyacentes anteriormente des-reconocidos, haciéndolo al costo depreciado, determinado como si el activo nunca hubiera sido des-reconocido, sujeto a cualquier deterioro.

Para los contratos de arrendamiento según el enfoque de des-reconocimiento, el arrendador reconocería el derecho a recibir los pagos por arrendamiento “medido al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes, descontado usando la tasa cargada en el arrendamiento determinada a la fecha de inicio del arrendamiento”, sujeto a cualquier deterioro. El arrendador también reconocería el activo residual medido a valor razonable a la fecha de la aplicación inicial.

Observación

Los requerimientos de transición propuestos no “exonerarían” cualesquiera arrendamientos existentes. Si bien la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamiento no se espera que sea antes del 1 de enero de 2013, los arrendadores y arrendatarios que participen en arrendamientos de largo plazo necesitarán considerar el efecto potencial que las reglas propuestas tengan en los arrendamientos existentes y la manera como las reglas propuestas puedan cambiar la estructuración de los arrendamientos futuros. Adicionalmente, la fecha efectiva no necesariamente refleja cuándo las entidades necesitarían estar preparadas para adoptar las nuevas reglas dado que los requerimientos de transición requerirían que las nuevas reglas sean aplicadas para el comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros. Por consiguiente, es importante que las entidades comiencen a pensar hoy acerca de cómo esas propuestas podrían afectar sus estados financieros, y deben considerar la necesidad de hacer cambios a estructuras de arrendamiento, métricas de desempeño, acuerdos de pago de deuda y sistemas. También será necesaria la educación de los *stakeholders* clave.

Fecha efectiva

El período para comentarios termina el 15 de diciembre de 2010, esperándose que el estándar final sea publicado en junio de 2011. El ED no especifica la fecha efectiva. Las Juntas planean considerar la fecha efectiva luego de considerar los comentarios que reciban sobre el ED, así como su consideración de todos los otros proyectos conjuntos que se espera sean finalizados en el próximo año.

Ejemplos

Los siguientes ejemplos tienen la intención de ilustrar la aplicación de las propuestas usando patrones de hechos muy sencillos. Los cálculos que se presentan abajo pueden ser considerablemente más complejos en la práctica, dependiendo de los hechos y de las circunstancias.

Ejemplo de contabilidad del arrendatario

Una entidad participa en un acuerdo para arrendar un punto de venta al por menor en una edificación de oficinas. El término de arrendamiento es no-cancelable durante 10 años, con dos opciones de renovación a 5 años. El acuerdo es por pagos de arrendamiento anuales de CU2 millones cada año más alquileres contingentes adicionales del 2 por ciento de los ingresos brutos por año. La tasa incremental de préstamos de la entidad es el 8 por ciento. El acuerdo no incluye opción de compra ni garantía del valor residual.

Término del arrendamiento

En la medición del activo de derecho-a-uso, el primer paso es determinar el término del arrendamiento. La entidad desarrolló las probabilidades con base en factores contractuales, la existencia de mejoras a la propiedad arrendada, y su historia pasada de renovaciones. El término de arrendamiento seleccionado es de 15 años dado que es el término de arrendamiento más largo posible que es más probable que no que ocurra (tal y como se ilustra a continuación):

	Dos renovaciones a 5 años	Una renovación a 5 años	Sin renovación
Término del arrendamiento	20 años	15 años	10 años
Probabilidad	45%	35%	20%
Probabilidad acumulada	45%	80%	100%

El siguiente paso es estimar los pagos por arrendamiento durante el término de arrendamiento de 15 años, a fin de determinar los pagos de arrendamiento esperados durante el término de arrendamiento esperado. Los escenarios que se presentan abajo se basan en los pronósticos de la entidad A y en las proyecciones de los ingresos ordinarios para los resultados razonablemente posibles durante los siguientes 15 años.

Alquileres contingentes esperados

	Resultado 1 Ingresos ordinarios constantes	Resultado 2 5% anual de crecimiento de ingresos ordinarios	Resultado 3 8% anual de crecimiento de ingresos ordinarios	Resultado 4 2% de disminución anual de ingresos ordinarios	Total
Ventas durante 15 años, asumiendo CU 10 M en el año 1	150,000,000	215,785,636	271,521,139	130,715,449	
Total de alquiler contingente	3,000,000	4,315,713	5,430,423	2,614,309	
Valor presente	1,711,896	2,297,568	2,777,778	1,534,344	
Probabilidad	40%	25%	25%	10%	
	684,758	574,391	694,444	153,434	2,107,027

El siguiente es el total del activo de derecho a uso y de la obligación de desempeño que serán registrados en el día 1. La cantidad se basa en el término del arrendamiento y en los alquileres contingentes (calculados arriba) y en los pagos anuales de arrendamiento.

Activo/obligación de derecho-a-uso

Alquileres contingentes	2,107,027
Pagos anuales por arrendamiento (Valor presente de CU 2M anuales durante 15 años)	17,118,957
Total de activo/obligación de derecho a uso	19,225,984

Al inicio del arrendamiento, la entidad reconocerá un activo de derecho-a-uso y una obligación por CU 19.2M

Asiento diario al final del año 1

Al final del año 1, los ingresos ordinarios actuales fueron CU 11,000,000 (i.e., CU 1,000.000 superiores al estimado que el arrendatario hizo de los ingresos ordinarios del año 1). Si A hace su pago por arrendamiento el 31 de diciembre, A registrará el siguiente asiento (se ignoran los efectos intermedios):

	Dr	Cr
Obligación por arrendamiento (método de interés)	661,921	
Gastos por intereses (método de interés)	1,538,079	
Gasto por amortización (línea recta)	1,281,732	
Gasto adicional ¹ (1,000,000 x 2%)	20,000	
Efectivo		2,200,000
Activo de derecho-a-uso		1,281,732

¹ El ED no especifica si el gasto adicional asociado con el "saneamiento" del alquiler contingente, realizado en el período actual, sería clasificado como gasto adicional por intereses o como gasto adicional por amortización.

Dado que los ingresos ordinarios actuales son más altos que los estimados inicialmente, A registraría el pago por alquiler contingente adicional, haciéndolo en vinculación con el año actual y directamente en el estado de ingresos. También necesitaría reconsiderar sus estimados futuros de los ingresos ordinarios. Si se ajusta el estimado de los ingresos ordinarios futuros y de los alquileres contingentes futuros, se ajustarían el activo y la obligación de derecho-a-uso.

La siguiente tabla compara el impacto en el estado de ingresos en el primer año de este acuerdo de arrendamiento según (1) el enfoque propuesto de derecho-a-uso y (2) la contabilidad actual del arriendo operacional. Según el enfoque propuesto, el gasto se carga por adelantado; por consiguiente el gasto reconocido en los primeros años del arrendamiento será más alto que el que se reconocería según la contabilidad actual del arrendamiento operacional.

Comparación del estado de ingresos: Año 1

	Contabilidad propuesta	Contabilidad actual
Gasto por amortización	1,281,732	
Gasto por intereses	1,538,079	
Alquileres contingentes ¹	20,000	220,000
Pago de alquiler - gasto		2,200,000
Total	2,839,811	2,220,000

¹ El ED no especifica si el gasto adicional asociado con el "saneamiento" del alquiler contingente, realizado en el período actual, sería clasificado como gasto adicional por intereses o como gasto adicional por amortización.

Ejemplo de contabilidad del arrendador

El siguiente ejemplo busca comparar el efecto en el estado de ingresos según el enfoque de obligación de desempeño y según la orientación actual de arrendamiento operacional. El ejemplo también ilustra los asientos de contabilidad según (1) el enfoque de obligación de desempeño, (2) el enfoque de des-reconocimiento, y (3) la orientación actual sobre arrendamiento operacional. El ejemplo no tiene la intención de ilustrar cómo distinguir si el arrendador debe usar el enfoque de des-reconocimiento o el enfoque de obligación de desempeño.

Un fabricante de equipo les ofrece la opción de arrendamiento a sus clientes. El término de arrendamiento es no cancelable durante cinco años y no tiene opciones de renovación ni garantías del valor residual. El pago anual de alquiler es de CU 7,800. El precio normal del equipo es CU 35,000 y sus costos son CU 25,000. El valor estimado al final del término de arrendamiento es CU 5,667. La tasa de descuento que el arrendador le está cargando al arrendatario es el 8 por ciento.

La comparación del impacto anual en el estado de ingresos del arrendador según el enfoque de obligación de desempeño y según la orientación actual sobre arrendamiento operacional es como sigue:

Efecto en el estado de ingresos del arrendador

	Obligación de desempeño	Contabilidad existente para el arrendamiento operacional
Inicio del arrendamiento	-----	-----
Año 1	4,853	3,933
Año 2	4,429	3,933
Año 3	3,970	3,933
Año 4	3,474	3,933
Año 5	2,939	3,933
Total	19,665	19,665

Una ilustración de los asientos contables según (1) el enfoque de obligación de desempeño, (2) el enfoque de des-reconocimiento, y (3) la orientación actual sobre arrendamiento operacional, es como sigue:

	Des-reconocimiento	Obligación de desempeño	Contabilidad actual del arrendamiento operacional
Asientos en el libro diario al inicio del arrendamiento:			
Cuenta por cobrar por arrendamiento	31,143 ¹	31,143	
Costo de ventas	22,245 ²		
Activo subyacente	(22,245)		
Ingresos ordinarios	(31,143)		
Pasivo por arrendamiento		(31,143)	
Efecto en los saldos de cuenta (Débito/(Crédito)):			
Año 1			
Efectivo	7,800	7,800	7,800
Pasivo por arrendamiento		6,229 ³	
Gasto por depreciación		3,867 ⁴	3,867
Depreciación acumulada		(3,867)	(3,867)
Ingresos ordinarios por intereses	(2,491) ⁵	(2,491)	
Cuenta por cobrar por arrendamiento	(5,309)	(5,309)	
Amortización del pasivo por arrendamiento		(6,229)	
Ingresos ordinarios por arrendamiento			(7,800)
Año 2			
Efectivo	7,800	7,800	7,800
Pasivo por arrendamiento		6,229	
Gasto por depreciación		3,867	3,867
Depreciación acumulada		(3,867)	(3,867)
Ingresos ordinarios por intereses	(2,067)	(2,067)	
Cuenta por cobrar por arrendamiento	(5,733)	(5,733)	
Amortización del pasivo por arrendamiento		(6,229)	
Ingresos ordinarios por arrendamiento			(7,800)

	Des-reconocimiento	Obligación de desempeño	Contabilidad actual del arrendamiento operacional
Año 3			
Efectivo	7,800	7,800	7,800
Pasivo por arrendamiento		6,229	
Gasto por depreciación		3,867	3,867
Depreciación acumulada		(3,867)	(3,867)
Ingresos ordinarios por intereses	(1,608)	(1,608)	
Cuenta por cobrar por arrendamiento	(6,192)	(6,192)	
Amortización del pasivo por arrendamiento		(6,229)	
Ingresos ordinarios por arrendamiento			(7,800)
Año 4			
Efectivo	7,800	7,800	7,800
Pasivo por arrendamiento		6,229	
Gasto por depreciación		3,867	3,867
Depreciación acumulada		(3,867)	(3,867)
Ingresos ordinarios por intereses	(1,113)	(1,113)	
Cuenta por cobrar por Arrendamiento	(6,687)	(6,687)	
Amortización del pasivo por arrendamiento		(6,229)	
Ingresos ordinarios por arrendamiento			(7,800)
Año 5			
Efectivo	7,800	7,800	7,800
Pasivo por arrendamiento		6,229	
Gasto por depreciación		3,867	3,867
Depreciación acumulada		(3,867)	(3,867)
Ingresos ordinarios por intereses	(578)	(578)	
Cuenta por cobrar por arrendamiento	(7,222)	(7,222)	
Amortización del pasivo por arrendamiento		(6,229)	
Ingresos ordinarios por arrendamiento			(7,800)

¹ La cuenta por cobrar por arrendamiento es el valor presente de los pagos anuales de arrendamiento (CU 7,800) descontado al 8 por ciento.

² El costo de ventas es igual al activo des-reconocido, el cual es la asignación del valor en libros medido al valor razonable de las cuentas por cobrar ÷ precio de venta normal x costo) ([CU 31,143 / CU 35,000] x 25,000).

³ El pasivo por arrendamiento se amortiza con base en la línea recta durante cinco años (CU 31,143 / 5 = CU 6,229).

⁴ El activo subyacente se deprecia de manera que al final de los cinco años el valor sea consistente con el valor residual esperado al final del término de arrendamiento. Observe que esta cantidad no necesariamente será igual al activo residual calculado según el enfoque de des-reconocimiento.

⁵ Los ingresos por intereses se calculan usando el método del interés al 8 por ciento.

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada
LATCO
United States

Robert Lefrancois
Fermin del Valle
Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca
iasplus-LATCO@deloitte.com
iasplusamericas@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia
China
Japan

Bruce Porter
Stephen Taylor
Shinya Iwasaki

iasplus@deloitte.com.au
iasplus@deloitte.com.hk
iasplus-tokyo@tohmatsu.co.jp

Europe-Africa

Belgium
Denmark
France
Germany
Luxembourg
Nehterlanda
Russia
South Africa
Spain
United Kingdom

Laurent Boxus
Jan Peter Larsen
Laurence Rivat
Andreas Barckow
Eddy Termaten
Ralph ter Hoeven
Michael Raikhman
Graeme Berry
Cleber Custodio
Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com
Dk_iasplus@deloitte.dk
iasplus@deloitte.fr
iasplus@deloitte.de
iasplus@deloitte.lu
iasplus@deloitte.nl
iasplus@deloitte.ru
iasplus@deloitte.co.za
iasplus@deloitte.es
iasplus@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – August 2010 – “IASB issues Exposure Draft on Lease Accounting”** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 140 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 169.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

Limitación de responsabilidad

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu Limited no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable.

Una firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited © 2010 Todos los derechos reservados.