

Heads Up

En este número:

- Una instantánea de las determinaciones del ED
- Alcance
- Arrendamientos de corto plazo
- Definición de arrendamiento
- Término del arrendamiento
- Pagos de arrendamiento
- Contratos que contienen componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento
- Tasa de descuento
- Contabilidad del arrendatario
- Contabilidad del arrendador
- Modelo de cuenta por cobrar y valor residual
- Modelo de arrendamiento operacional
- Apéndice A – Otras consideraciones sobre el arrendamiento
- Apéndice B – Requerimientos de presentación y revelación
- Apéndice C - Transición

Es el arrendamiento que podemos hacer Las Juntas emiten borradores para discusión pública sobre los arrendamientos

Por Trevor Farber, Tim Kolber, y Beth Young, Deloitte & Touche LLP

El 16 de mayo de 2013, FASB e IASB emitieron el borrador para discusión pública revisado (ED), Leases [Arrendamientos]. El ED, publicado por FASB como una Accounting Standards Update (ASU) [Actualización de los estándares de contabilidad], propone un nuevo modelo de contabilidad para abordar los acuerdos de financiación fuera de balance para los arrendatarios. Si se finaliza, la ASU propuesta convergería los aspectos más importantes de la contabilidad de FASB y de IASB para los contratos de arrendamiento.

Los comentarios sobre la ASU propuesta se reciben hasta el 13 de septiembre de 2013. Es probable que el estándar final sea emitido en el 2014 y sería efectivo no antes que los periodos anuales de presentación de reportes que comiencen el 1 de enero de 2017.

Nota del editor: Esperamos que con base en los comentarios que reciban sobre el ED, las juntas puedan decidir volver a examinar la definición de arrendamiento, la contabilidad para los pagos variables de arrendamiento, los patrones de reconocimiento del gasto para los arrendatarios, y la contabilidad de los arrendadores.

Una instantánea de las determinaciones del ED

La tabla que se presenta a continuación resalta las determinaciones más importantes del ED y está seguida por una discusión más detallada de esos y otros aspectos del modelo propuesto de contabilidad del arrendamiento.

Guión Deloitte

Escuche una discusión breve acerca del modelo de contabilidad del arrendamiento propuesto en el nuevo borrador para discusión pública de FASB y de IASB.



Tema	Decisiones
Contabilidad del arrendatario – modelo de derecho de uso (ROU*)	<ul style="list-style-type: none"> • El arrendatario reconoce el activo y pasivo de ROU para todos los contratos de arrendamiento (diferentes de los contratos de corto plazo). • El activo de ROU representa el derecho del arrendatario a usar el activo arrendado por el término de arrendamiento; el pasivo representa la obligación del arrendatario para hacer los pagos de arrendamiento.
Alcance	<ul style="list-style-type: none"> • Similar al alcance contenido en los actuales US GAAP.
Definición de arrendamiento	<ul style="list-style-type: none"> • <u>El activo arrendado tiene que ser identificable de manera específica ya sea explícita</u> (e.g., por un número serial específico) o implícita (e.g., el único activo disponible para satisfacer el contrato de arrendamiento). • Una porción físicamente distinta de un activo más grande podría representar un activo especificado (e.g. un piso de una edificación). El contrato de arrendamiento transmitiría el derecho a controlar el uso del activo especificado. El concepto de control sería similar al contenido en el estándar propuesto sobre reconocimiento de los ingresos ordinarios (i.e., el cliente tiene la capacidad para dirigir, y derivar los beneficios de, el uso del activo.). La obtención del resultado del activo ya no es, por aislado, determinante del control

* ROU = right-of-use = derecho de uso (N del t)

El alcance de la orientación propuesta para el arrendamiento sería similar al de los requerimientos existentes para la contabilidad del arrendamiento.

Tema	Decisiones
Término de arrendamiento	<ul style="list-style-type: none"> • Término no-cancelable que tiene en cuenta las opciones de renovación y las opciones de terminación si hay un incentivo económico importante para que la entidad ejerza o no ejerza la opción. • Cuando valoran si hay un incentivo económico importante para ejercer o para no ejercer la opción las entidades considerarían los factores basados-en-el-contrato, basados-en-el-activo, basados-en-el-mercado, y específicos de la entidad. • La nueva valoración del término del arrendamiento es requerida cuando cambien los factores relevantes (i.e., el arrendatario tendría, o ya no tendría, un incentivo económico importante para renovar o para no terminar). Los factores basados-en-el-mercado, por aislado, no derivarían en una nueva valoración.
Pagos de arrendamiento	<ul style="list-style-type: none"> • La medición del activo de ROU y del pasivo de arrendamiento incluiría los pagos fijos y sólo los pagos variables que: • Se basen en un índice o tasa. • Sean en-sustancia pagos fijos de arrendamiento (e.g., el arrendamiento contiene pagos fijos de arrendamiento disfrazados). • Cantidades que se espere sean pagadas según las garantías de valor residual para los arrendatarios y ciertas garantías de valor residual para los arrendadores. • Opciones de renovación o sanciones de terminación cuando haya un incentivo económico importante para ejercer o para no ejercer la opción. • El índice o tasa que exista al final de cada período de presentación de reporte (i.e., la tasa de cambio al contado) sería usado para ajustar los pagos de arrendamiento que se basen en un índice o tasa.
Medición subsiguiente para los arrendatarios – reconocimiento de utilidad y pérdida	<ul style="list-style-type: none"> • Se usan dos enfoques para la amortización del activo de ROU: (1) Tipo A (“financiación”) y (2) Tipo B (“línea recta”). • El enfoque de amortización se basaría en la naturaleza del activo subyacente – esto es, si el activo subyacente es “propiedad” – y en los términos y condiciones del arrendamiento.
Contabilidad del arrendador	<ul style="list-style-type: none"> • El arrendador contabilizaría el arrendamiento ya sea según el enfoque Tipo A (“cuenta por cobrar y residual” o el enfoque Tipo B (“arrendamiento operacional”) con base en la naturaleza del activo subyacente y los términos y condiciones del arrendamiento. • Para los arrendamientos contabilizados según el modelo de cuenta por cobrar y residual, el arrendador des-reconocería el activo subyacente y en su lugar reconocería una cuenta por cobrar por los pagos de arrendamiento y el activo residual. El método de interés efectivo sería usado para amortizar la cuenta por cobrar, el residual sería acrecentado a la tasa que el arrendador le cargue al arrendatario. • Para los arrendamientos contabilizados según el enfoque de arrendamiento operacional, el arrendador continuaría reconociendo el activo subyacente y registraría los ingresos ordinarios periódicos por el arrendamiento.

Alcance

El alcance de la orientación propuesta para el arrendamiento sería similar al de los requerimientos existentes para la contabilidad del arrendamiento. Sin embargo, dado que el alcance propuesto comprendería todos los activos además de propiedad, planta, y equipo, las juntas acordaron que las entidades no estarían requeridas a contabilizar los arrendamientos de activos intangibles de acuerdo con la orientación propuesta para el arrendamiento. Los siguientes también estarían fuera del alcance de la orientación:

- Arrendamientos para explorar o usar minerales, petróleo, gas natural, y activos no renovables similares.
- Arrendamientos de activos biológicos.

Los activos de ROU contenidos en un sub-arriendo están dentro del alcance de la orientación propuesta, dado que son activos que a menudo son tratados como inventario (e.g., repuestos, suministros).

Arrendamientos de corto plazo

De los requerimientos de reconocimiento, medición y presentación del ED las entidades tendrían la opción de excluir los arrendamientos que tengan un término de arrendamiento máximo posible de 12 meses o menos, incluyendo cualesquiera opciones de renovación. El arrendatario que elige esta opción no reconocería el activo de ROU o el pasivo de arrendamiento para el arrendamiento de corto plazo. Más aún el arrendatario reconocería los pagos de arrendamiento en utilidad o pérdida sobre una base de línea recta durante el término de arrendamiento (i.e., el arrendamiento de corto plazo esencialmente sería tratado de manera similar a un arrendamiento operacional). El arrendador que elige esta opción reconocería los pagos de arrendamiento como ingresos por alquiler durante el término de arrendamiento ya sea sobre una base de línea recta o mediante el uso de otra base sistemática que sea representativa de cómo los ingresos son ganados a partir del activo subyacente. La elección se haría con base en la clase del activo y no eximiría a las entidades de proporcionar ciertas revelaciones requeridas para sus arrendamientos de corto plazo. Además, la elección no estaría disponible para los arrendamientos que contengan una opción de compra.

Nota del editor: Con base en el ED, nosotros consideramos que los arrendamientos de mes-a-mes – en los cuales el arrendatario tiene el derecho unilateral a continuar usando de manera indefinida el activo arrendado sobre una base de mes-a-mes al final del término contractual de arrendamiento – no calificarían como arrendamientos de corto plazo.

El ED propone que cuando se determine si un contrato contiene un arrendamiento, las entidades deben valorar si (1) el contrato se basa en un activo identificado y (2) el arrendatario obtiene el derecho a controlar el uso del activo durante un período particular.

Definición de arrendamiento

El ED define arrendamiento como “un contrato que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) durante un período de tiempo a cambio por consideración.” El ED propone que cuando se determine si un contrato contiene un arrendamiento, las entidades deben valorar si (1) el contrato se basa en un activo identificado y (2) el arrendatario obtiene el derecho a controlar el uso del activo durante un período particular.

El concepto de identificación del activo es consistente con los actuales PCGA. Según la propuesta, el activo arrendado tiene que ser identificable de manera específica ya sea explícita (e.g., mediante un número serial específico) o implícitamente (e.g., el único activo disponible para satisfacer el contrato de arrendamiento). La evaluación debe tener en cuenta los derechos sustantivos tenidos por el arrendador para sustituir el activo subyacente. Los derechos de sustitución se consideran sustantivos si el arrendador puede sustituir el activo arrendado sin consentimiento del cliente y no hay barreras que impedirían la sustitución (e.g., costos altos o no están disponibles los activos alternativos).

Nota del editor: El ejemplo 3 (ASC 842-10-55-23 a 55-26) contenido en el ED describe al cliente que participa en un contrato para equipo médico durante tres años. El proveedor lleva a cabo las reparaciones y el mantenimiento del equipo de monitoreo cuando ello se necesita y puede reemplazar el equipo sin consentimiento del cliente. El ejemplo concluye que los derechos de sustitución del proveedor no son sustantivos porque los costos de reemplazar el equipo impiden que el proveedor reemplace el equipo a menos que no esté operando de la manera apropiada. Dado que FASB no explica esta conclusión, no está claro cuándo tales costos serían considerados prohibitivos; sin embargo, FASB puede considerar que este es un umbral bajo para considerar que los derechos sustitutivos sean no sustantivos.

El ED también propone que el activo especificado podría ser una porción físicamente distinta de un activo más grande (e.g., un piso de una edificación). Sin embargo, una porción de la capacidad de un activo más grande que no sea físicamente distinta (e.g., un porcentaje de un oleoducto), según la propuesta no sería un activo especificado.

El ED alinearía la valoración de si el contrato le da al arrendatario el derecho a controlar el activo especificado con el concepto de control desarrollado como parte del proyecto sobre reconocimiento de ingresos ordinarios. De acuerdo con ello, un contrato transmitiría el derecho a controlar el uso de un activo identificado si el cliente tiene la capacidad para dirigir, y derivar beneficios de, el uso de ese activo. La capacidad para dirigir el uso del activo especificado incluye la ganancia económica directa derivada del uso del activo (e.g., créditos renovables de energía y resultado físico secundario).

El ED alinearía la valoración de si el contrato le da al arrendatario el derecho a controlar el activo especificado con el concepto de control desarrollado como parte del proyecto sobre reconocimiento de ingresos ordinarios.

Under the ED, Según el ED, cuando el cliente puede especificar el resultado del uso del activo pero no es capaz de tomar decisiones acerca del input o de los procesos que derivan en ese resultado, el cliente puede no necesariamente tener la capacidad para dirigir el uso del activo. Esta decisión es probable que afecte si los contratos de suministro de gas y los acuerdos de compra de energía constituyen arrendamientos.

Además, el ED propone que cuando un activo es usado para prestar servicios para un cliente, el cliente y el proveedor tienen que valorar si el activo es incidental para la entrega de los servicios (i.e., si el activo sólo funcionará cuando se suministran servicios adicionales). Si el activo sólo funcionará cuando el proveedor suministra bienes y servicios adicionales y el cliente no puede obtener beneficios del activo sin bienes o servicios que no sean obtenibles por separado, el acuerdo en últimas puede no contener un arrendamiento.

Nota del editor: Cuando discutieron la separación de los activos que se usen para prestar un servicio, las juntas se refirieron a un ejemplo¹ en el cual ⁽¹⁾ un cliente contrata con un proveedor de servicios digitales de televisión satelital para ciertos canales de televisión y (2) el proveedor tiene la capacidad para determinar el equipo específico (decodificador) que se le darán al cliente para que vea esos canales de televisión. Las juntas señalaron que tal contrato no contendría un arrendamiento del equipo suministrado porque el uso del decodificador es incidental para los servicios solicitados por el cliente y por consiguiente el cliente no tiene la capacidad para derivar beneficios de su uso. En su reunión de abril de 2011 las juntas también discutieron una serie de ejemplos adicionales (abonos de temporada para eventos deportivos, derechos de petróleo en la industria de energía). Los constituyentes deben monitorear las nuevas deliberaciones de las juntas relacionadas con la definición de arrendamiento porque la definición podría afectar la determinación que la entidad haga de si un acuerdo contiene un arrendamiento.

El ED incluye orientación sobre los contratos que contienen múltiples componentes de arrendamiento (e.g., el contrato que incluye una edificación y un arrendamiento de equipo). En esas situaciones la entidad necesitaría controlar si (1) “el arrendatario se puede beneficiar del uso del activo ya sea por sí mismo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el arrendatario” y (2) “el activo subyacente ni es dependiente ni está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes contenidos en el contrato.” Si se satisfacen ambos criterios, los componentes del arrendamiento serían contabilizados por separado. De otra manera, los componentes de arrendamiento serían combinados.

Término del arrendamiento

The ED defines El ED define “término del arrendamiento” como “el período no-cancelable del arrendamiento, junto con ambos de los siguientes: (a) los períodos cubiertos por la opción para extender el arrendamiento si el arrendatario tiene un incentivo económico importante para ejercer esa opción; y (b) los períodos cubiertos por la opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario tiene un incentivo económico importante para no ejercer esa opción.” Al evaluar si el arrendatario tiene un incentivo económico importante para renovar el arrendamiento o para no terminar un arrendamiento, la entidad podría considerar lo siguiente:

- Factores basados-en-el-contrato – Los términos del acuerdo de arrendamiento (e.g., opción de renovación a precio de ganga, un requerimiento contractual para que el arrendatario incurra en costos importantes para restaurar el activo antes de devolverlo al arrendador).
- Factores basados-en-el-activo – Características específicas del activo subyacente (e.g., el arrendatario ha instalado mejoramientos importantes en los locales arrendados que todavía tendrían valor económico cuando la opción se vuelva ejercible o la facilidad esté en una localización geográficamente deseable sin otras localizaciones viables).
- Factores basados-en-el-mercado – Alquileres del mercado para activos comparables.
- Factores específicos-de-la-entidad – La práctica histórica de la entidad, la intención de la administración, y la práctica común de la industria.

¹ Parágrafo A6 en los documentos de la agenda de las juntas (IASB 5C/FASB 131)

Pagos de arrendamiento

El ED propone que el cálculo que el arrendatario haga de su activo de ROU y de su obligación de arrendamiento o el cálculo que el arrendador haga de su cuenta por cobrar y del activo residual incluirían los pagos fijos de arrendamiento (neto de cualesquiera incentivos pagables por el arrendador al arrendatario). Sin embargo, los pagos variables de arrendamiento generalmente no serían incluidos. De acuerdo con ello, las entidades reconocerían los pagos de arrendamiento que se basen en el desempeño o en el uso del activo subyacente (e.g., pagos de arrendamiento basados en los ingresos ordinarios de un minorista) como un gasto (arrendatarios) o ingreso (arrendadores) cuando se incurran, más que incluirlos en la medición inicial. Sólo los pagos variables que (1) se basen en un índice o tasa o (2) sean en sustancia pagos fijos de arrendamiento (e.g., el arrendamiento contiene pagos fijos de arrendamiento disfrazados) se deben incluir en la medición.

Además, el ED propone que las entidades deben usar la tasa al contado (spot), más que una tasa a futuro (forward), para medir los pagos variables relacionados con un índice o tasa. Tales pagos deben ser vueltos a ser medidos al final de cada período de presentación de reporte. En la extensión en que los cambios estén relacionados con el período corriente, el arrendatario los reconocería a través de los ingresos corrientes. Cualesquiera cambios relacionados con períodos futuros resultarían en un cambio en el activo de ROU y la obligación de arrendamiento. Inversamente, el arrendador reconocería en los ingresos corrientes todos los cambios en los pagos de arrendamiento que dependan de un índice o tasa. Para un ejemplo vea la sección Otras consideraciones de arrendamiento en el [Apéndice A](#).

Arrendatarios y arrendadores también necesitarían evaluar las garantías del valor residual y el precio de ejercicio para las opciones para extender el arrendamiento o las sanciones incurridas para terminar el arrendamiento, a fin de determinar si son pagos de arrendamiento. Para detalles adicionales vea la sección Otras consideraciones de arrendamiento en el [Apéndice A](#).

Nota del editor: Algunas entidades han expresado preocupaciones acerca de cómo determinar los pagos por los arrendamientos con partes relacionadas. De manera específica, han cuestionado si el activo de ROU y la obligación para hacer los pagos de arrendamiento necesitarían ser reconocidos en los estados financieros de la subsidiaria cuando el acuerdo para ocupar una porción de una edificación que sea propiedad de o arrendada por su compañía matriz sea parte de un acuerdo de operación más que de un acuerdo formal de arrendamiento.

FASB decidió eliminar la orientación contenida en la ASC 840-10-25-262 que requiere que las entidades evalúen los arrendamientos con partes relacionadas haciéndolo con base en su sustancia. Más aún, el ED requiere que las entidades contabilicen el arrendamiento con una parte relacionada con base en sus términos y condiciones legales, reconociendo que algunos arrendamientos con partes relacionadas no están documentados o no son en condiciones iguales. Al tomar esta decisión, FASB también discutió si los arrendamientos con partes relacionados serían considerados arrendamientos cancelables o no-cancelables (lo cual podría afectar la manera como tales arrendamientos se contabilicen según la orientación propuesta para los arrendamientos). En últimas, la Junta decidió contra la presunción de que los arrendamientos con partes relacionados serían considerados no-cancelables. Las entidades estarían requeridas a proporcionar las revelaciones contenidas en los US GAAP para tales transacciones con partes relacionadas.

El ED propone que las entidades deben usar la tasa al contado (spot), más que una tasa a futuro (forward), para medir los pagos variables relacionados con un índice o tasa.

² Para los títulos de las referencias de la FASB Standards Codification (ASC), vea "[Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification](#)," de Deloitte.

Contratos que contienen componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento

Si los contratos contienen componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, las entidades estarían requeridas a separarlos y a contabilizar por separado los diversos elementos. Por ejemplo, los arrendamientos de inmuebles a menudo contienen ciertos elementos de no-arrendamiento (e.g., impuestos a la propiedad, seguros, y mantenimiento) que necesitarían ser separados de los elementos de arrendamiento del contrato. Los arrendatarios necesitarían primero considerar si los precios independientes de los diversos componentes son observables. Si cada componente tiene un precio independiente observable, el arrendatario basaría su asignación en el precio independiente relativo de cada componente. Si sólo ciertos componentes tienen precios independientes observables, el arrendatario basaría su asignación en el método residual. Si no hay precios independientes observables, el arrendatario contabilizaría todo el contrato como un arrendamiento. El arrendador consideraría la orientación contenida en el estándar propuesto para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, a fin de determinar cómo asignar los pagos entre los componentes arrendamiento y no-arrendamiento. Esa orientación permite que cuando no exista precio observable el arrendador use un precio de venta estimado.

Si los contratos contienen componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, las entidades estarían requeridas a separarlos y a contabilizar por separado los diversos elementos

Nota del editor: Cuando el precio independiente del componente arrendamiento de un contrato no sea observable y sólo algunos componentes de no-arrendamiento tengan precios independientes observables, el arrendatario contabilizaría, sobre una base independiente, sólo esos componentes de no-arrendamiento que contengan un precio de compra observable. Los componentes sin precios observables serían combinados con el componente arrendamiento y contabilizados como un solo componente de arrendamiento.

Por ejemplo, considere un acuerdo de múltiples elementos que contiene dos componentes de arrendamiento separados (Edificación A y Máquina B) y tres componentes de no-arrendamiento separados (impuestos a la propiedad y seguros de la edificación y mantenimiento de la máquina). Los precios independientes de los componentes de la edificación (incluyendo impuestos a la propiedad y seguros) son observables; sin embargo, no hay precios independientes observables para el arrendamiento o el mantenimiento de la máquina. Dado que uno de los componentes sin un precio observable es un componente del arrendamiento (el arrendamiento de la máquina), el arrendatario asignaría el pago mensual a los componentes edificación haciéndolo con base en sus precios observables y asignaría el residual a los componentes restantes combinados (el arrendamiento y el mantenimiento de la máquina). El arrendatario contabilizaría como un solo componente de arrendamiento los componentes restantes del arrendamiento.

Tasa de descuento

La tasa de descuento usada por los arrendatarios debe ser la tasa que el arrendador le carga al arrendatario si esta tasa está disponible. Si esa tasa no es observable, lo cual generalmente se espera que sea el caso, el arrendatario debe usar su tasa incremental de préstamos a la fecha del comienzo del arrendamiento. Los arrendadores deben usar la tasa que le cargan al arrendatario – la tasa implícita en el arrendamiento o el rendimiento sobre la propiedad. El ED también discute las circunstancias en las cuales la entidad debe volver a valorar la tasa de descuento. De manera específica, la entidad tiene que realizar tal revaloración cuando haya un cambio en (1) el término del arrendamiento, (2) la conclusión acerca de si el arrendatario tiene un incentivo importante para ejercer la opción de comprar el activo subyacente arrendado, o (3) la tasa referenciada, si los pagos variables de arrendamiento se basan en esa tasa. A las entidades que no sean públicas se les permitiría hacer una elección de política de contabilidad para usar para todos los arrendamientos la tasa de descuento libre de riesgo.

Contabilidad del arrendatario

El modelo de contabilidad propuesto para los arrendatarios se basa en el enfoque del ROU, el cual sería aplicado a todos los arrendamientos dentro del alcance de la propuesta a menos que el arrendamiento satisfaga la definición de arrendamiento de corto plazo y el arrendatario elija la contabilidad de arrendamiento de corto plazo. Según este enfoque, el arrendatario reconocería (1) un activo por el derecho a usar el activo subyacente, y (2) un pasivo para hacer los pagos de arrendamiento. Ambos inicialmente serían medidos al valor presente de los pagos futuros de arrendamiento. Cualesquiera costos iniciales (e.g., honorarios legales, honorarios de consultoría, comisiones pagadas) que sean directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento, así como cualesquiera pagos de arrendamiento al arrendador antes del comienzo del arrendamiento, serían incluidos en el activo de ROU. En la medición inicial del activo de ROU el arrendatario también incluiría los incentivos de arrendamiento (i.e., los ingresos recibidos del arrendador reducirían el activo de ROU).

El arrendatario usaría el método de interés efectivo para medir subsiguientemente el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento. En relación con el activo de ROU, quienes respondieron al ED de agosto 2010 observaron que los requerimientos para la medición subsiguiente contenidos en la propuesta para los activos de ROU no reflejaban la economía de todos los tipos de arrendamiento. Señalaron que el patrón de reconocimiento del gasto por línea recta reflejaría de manera más apropiada la sustancia económica de ciertos tipos de arrendamiento (e.g., arrendamiento de inmuebles). De acuerdo con ello, el ED propone dos enfoque diferentes para los arrendatarios: el enfoque Tipo A ("financiación") y el enfoque Tipo B ("línea recta"). El arrendatario determinaría cual método aplicar, haciéndolo con base en el activo subyacente – esto es, si el activo subyacente es "propiedad," la cual se define como "terreno o una edificación, o parte de una edificación, o ambos." Como parte de esta evaluación, el arrendatario consideraría tal y como sigue los términos y condiciones del arrendamiento:

El modelo de contabilidad propuesto para los arrendatarios se basa en el enfoque del ROU, el cual sería aplicado a todos los arrendamientos dentro del alcance de la propuesta a menos que el arrendamiento satisfaga la definición de arrendamiento de corto plazo y el arrendatario elija la contabilidad de arrendamiento de corto plazo.

Propiedad	Otros diferentes a propiedad
<p>El arrendatario clasificará el arrendamiento de propiedad como arrendamiento Tipo B ("línea recta") a menos que:</p> <ol style="list-style-type: none">(1) "el término del arrendamiento sea por la parte principal de la vida económica restante del activo subyacente" (añadido el énfasis); o(2) "el valor presente de los pagos de arrendamiento equivalga a sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente"; o(3) "el arrendatario tenga un incentivo económico importante para ejercer la opción para comprar el activo subyacente."	<p>El arrendatario clasificará el arrendamiento de otro elemento diferente a propiedad como un arrendamiento Tipo A ("arrendamiento financiero") a menos que*:</p> <ul style="list-style-type: none">• "el término del arrendamiento sea para una parte insignificante de la vida económica total del activo subyacente" (añadido el énfasis); o;• "el valor presente de los pagos de arrendamiento sea insignificante en relación con el valor razonable del activo subyacente." <p>* Si el arrendatario tiene un incentivo económico importante para ejercer la opción para comprar el activo subyacente, el arrendamiento sería clasificado como un arrendamiento financiero independiente de si satisface las excepciones.</p>

El ED establece que la entidad determinaría la clasificación del arrendamiento haciéndolo al comienzo del arrendamiento. La entidad no estaría requerida a volver a valorar su clasificación a menos que el arrendamiento sea subsiguientemente modificado y contabilizado como un nuevo arrendamiento. Por ejemplo, el arrendatario puede inicialmente determinar que una propiedad califica para el enfoque de arrendamiento por línea recta porque el término del arrendamiento no se considera que sea una parte principal de la vida útil económica restante del activo y el valor presente de los pagos fijos de arrendamiento no es igual a sustancialmente todo el valor razonable del activo. Si las circunstancias cambian de manera que el arrendatario tenga un incentivo económico importante para renovar el arrendamiento, el arrendatario no necesitaría reconsiderar la clasificación del arrendamiento.

Nota del editor: La clasificación de un componente de arrendamiento se basaría en el activo primario contenido en el acuerdo más que según la orientación actual de los US GAAP sobre el equipo integral. Por ejemplo, el arrendamiento de una turbina ubicada en una edificación sería considerado un arrendamiento de "otro diferente a propiedad" según la propuesta porque la turbina es el activo principal. La entidad puede necesitar usar el juicio en la valoración de los acuerdos en los cuales la localización de los activos arrendados sea un componente importante del acuerdo.

Además, los arrendamientos de inmuebles que incluyan tanto terrenos como edificaciones serían valorados como una unidad de cuenta y la vida de la edificación sería usada en la valoración de la clasificación del arrendamiento.

Para los arrendamientos contabilizados según el enfoque de financiación, el activo de ROU sería amortizado de la misma manera que los otros activos no-financieros; esto es, generalmente sería depreciado sobre una base de línea recta. Las entidades presentarían por separado, en el estado de ingresos, los gastos por intereses y amortización.

Para los arrendamientos contabilizados según el enfoque de línea recta, la amortización del activo de ROU sería calculada como la diferencia entre el total del gasto de arrendamiento por línea recta (total de pagos de arrendamiento sin descuento – sujeto a ciertos ajustes – dividido por el término de arrendamiento) y los gastos por intereses relacionados con el pasivo de arrendamiento para el período. La amortización del activo de ROU y los gastos por intereses serían combinados y presentados como una sola cantidad en el estado de ingresos. Además, el patrón de reconocimiento de los gastos por los arrendamientos contabilizados según el enfoque de línea recta tiene que ser línea recta, independiente de si este es el patrón de consumo del activo subyacente.

El siguiente ejemplo ilustra la aplicación de los dos modelos de medición subsiguiente para los arrendatarios.

Ejemplo 1: Contabilidad del arrendatario – Reconocimiento de utilidad y pérdida

Un arrendatario participa en un arrendamiento a tres años y acuerda hacer los siguientes pagos anuales al final de cada año: \$10,000 en el año 1, \$15,000 en el año 2, y \$20,000 en el año 3. La medición inicial del activo de ROU y del pasivo para hacer los pagos de arrendamiento es \$38,000 a la tasa de descuento del 8 por ciento.

Año	Ambos Métodos Pasivo de Arrendamiento ^(a)	Enfoque de financiación (Tipo A)				Enfoque de línea recta (Tipo B)		
		Gastos por intereses <X>	Gasto por Amortización <Y> ^(c)	Total gastos arrendamiento <X + Y>	Activo de ROU	Gasto de arrendamiento <Z>	Reducción en el activo de ROU <Z - X> ^(b)	Activo de ROU
0	\$ 38,000				\$ 38,000			\$ 38,000
1	31,038	\$ 3,038	\$ 12,666	\$ 15,704	25,334	\$ 15,000	\$ 11,962	26,038
2	18,520	2,481	12,667	15,148	12,667	15,000	12,519	13,519
3	–	<u>1,481</u>	<u>12,667</u>	<u>14,148</u>	–	<u>15,000</u>	<u>13,519</u>	–
Total		\$ <u>7,000</u>	\$ <u>38,000</u>	\$ <u>45,000</u>		\$ <u>45,000</u>	\$ <u>38,000</u>	

(a) El método de interés efectivo es usado para calcular el pasivo de arrendamiento, independiente del patrón de reconocimiento del gasto.

(b) Según el método de línea recta, el gasto por amortización es calculado como la diferencia entre el gasto por arrendamiento y el gasto por intereses

(c) Según el enfoque de financiación, el activo de ROU sería amortizado de la misma manera que los otros activos no-financieros.

Según los enfoques tanto de financiación como de línea recta, el activo de ROU estaría sujeto a prueba de deterioro de manera similar a los otros activos de larga vida. Si el activo de ROU para un arrendamiento contabilizado según el enfoque de línea recta se deteriora, el arrendatario ajustaría la amortización subsiguiente del activo de ROU para asegurar que el gasto por línea recta es mantenido durante lo restante del término de arrendamiento a menos que, a causa del deterioro, el total del gasto de arrendamiento para cualquier período subsiguiente sería más bajo que el gasto por intereses en la obligación de arrendamiento. En tales situaciones, más que continuar el enfoque del gasto por línea recta (si bien a una cantidad reducida), la amortización subsiguiente del activo de ROU sería consistente con el enfoque de financiación. De acuerdo con ello, si el activo de ROU se deteriora por completo según el enfoque de línea recta, el arrendatario subsiguientemente reconocería el gasto por arrendamiento de una manera consistente con la anulación del pasivo para hacer los pagos de arrendamiento.

Según el modelo de cuenta por cobrar y residual, al comienzo del arrendamiento el arrendador des-reconocería el activo arrendado y en lugar de ello reconocería la cuenta por cobrar de arrendamiento y el activo residual.

Contabilidad del arrendador

El ED propone que para los arrendamientos que no se consideren de corto plazo y para los arrendamientos de corto plazo para los cuales el arrendador no haya elegido aplicar la opción de arrendamiento de corto plazo, los arrendadores estarían requeridos a clasificar los arrendamientos de manera similar a como los arrendatarios los clasifiquen. De acuerdo con ello, el modelo de contabilidad apropiado (método de cuenta por cobrar y residual o método de arrendamiento operacional) a ser aplicado por los arrendadores depende de la naturaleza del activo subyacente y de los términos y condiciones del arrendamiento tal y como sigue:

Propiedad	Otros diferentes a propiedad
<p>El arrendador clasificará el arrendamiento de propiedad como un arrendamiento Tipo B (“arrendamiento operacional”) a menos que:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) “el término de arrendamiento sea por la mayor parte de la vida económica restante del activo subyacente” (añadido el énfasis); o (2) “el valor presente de los pagos de arrendamiento equivale a sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente”; o <p>“el arrendatario tiene un incentivo económico importante para ejercer la opción para comprar el activo subyacente.”</p>	<p>El arrendador clasificará el arrendamiento de otro diferente a propiedad como un arrendamiento Tipo A (“cuenta por cobrar y residual”) a menos que*:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) “el término del arrendamiento sea por una parte insignificante de la vida económica total del activo subyacente” (añadido el énfasis); o (2) “el valor presente de los pagos de arrendamiento es insignificante en relación con el valor razonable del activo subyacente.” <p>* Si el arrendatario tiene un incentivo económico importante para ejercer la opción de compra para comprar el activo subyacente, el activo sería clasificado como un arrendamiento de cuenta por cobrar y residual independiente de si satisface las excepciones.</p>

Modelo de cuenta por cobrar y residual

Según el modelo de cuenta por cobrar y residual, al comienzo del arrendamiento el arrendador des-reconocería el activo arrendado y en lugar de ello reconocería la cuenta por cobrar de arrendamiento y el activo residual. La cuenta por cobrar de arrendamiento representaría el derecho del arrendador a los pagos de arrendamiento e inicialmente sería medida a una cantidad igual al valor presente de los pagos futuros de arrendamiento determinado mediante el uso de la tasa que el arrendador le carga al arrendatario más cualesquiera costos directos iniciales incurridos. El arrendador reconocería la utilidad relacionada con la cuenta por cobrar (i.e., la cantidad proporcional de la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros del activo arrendado), si lo hay, cuando el activo sea transferido al arrendatario. El activo residual representaría el reclamo del arrendador al valor residual del activo arrendado al final del término del arrendamiento y sería medido como la cantidad neta de (1) el activo residual bruto y (2) la utilidad diferida, si la hay. El activo residual bruto inicialmente sería medido a una cantidad igual al valor presente del valor residual esperado del activo arrendado, al final del término del arrendamiento. El componente utilidad diferida representa la porción de la utilidad, si la hay, relacionada con el activo residual. Si bien los dos componentes del activo residual neto serían presentados como una sola cantidad, las entidades tienen que calcular los dos componentes para aplicar los requerimientos de la contabilidad subsiguiente.

El arrendador subsiguientemente contabilizaría la cuenta por cobrar de arrendamiento a costo amortizado según el método de interés efectivo, reconociendo los ingresos por interés a la tasa implícita en el arrendamiento, al comienzo del arrendamiento. Además, el arrendador subsiguientemente acrecentaría el activo residual bruto durante el término del arrendamiento a una cantidad igual al valor residual del activo arrendado al final del arrendamiento mediante usar la tasa que el arrendador le carga al arrendatario. La utilidad diferida no sería reconocida hasta que el residual sea vendido o arrendado. El arrendador también ajustaría el activo residual en las situaciones en las cuales reciba pagos variables de arrendamiento relacionados con el uso del activo arrendado y que espere recibir tales pagos cuando inicialmente determinó la tasa que le cargue al arrendatario.

Según el modelo de cuenta por cobrar y residual, tanto la cuenta por cobrar de arrendamiento como el activo residual estarían sujetos a prueba de deterioro. La cuenta por cobrar de arrendamiento sería probada por deterioro de una manera similar a las otras cuentas por cobrar según la ASC 310. El activo residual sería probado por deterioro de una manera similar a los otros activos de larga vida según la ASC 360.

Modelo de arrendamiento operacional

Si el arrendador determina que el arrendamiento debe ser contabilizado según el modelo de arrendamiento operacional, el arrendador contabilizaría el contrato de arrendamiento mediante usar un modelo similar al tratamiento del arrendamiento operacional para los arrendadores según los actuales US GAAP. esto es, al comienzo del arrendamiento, el arrendador continuaría reconociendo el activo arrendado en su estado de posición financiera y, en los periodos subsiguientes, reconocería (1) los ingresos de arrendamientos mediante usar el enfoque de línea recta (u otra base sistemática) y (2) el gasto por depreciación por el activo arrendado mediante un método de depreciación que sea apropiado.

El siguiente ejemplo ilustra cómo el arrendador contabilizaría un arrendamiento según el modelo de cuenta por cobrar y residual comparado con cómo lo contabilizaría según el modelo de arrendamiento operacional:

Ejemplo 2: Contabilidad del arrendador

Un arrendador le arrienda un activo a un arrendatario. El activo arrendado tiene un valor en libros de \$20,000 y un valor razonable de \$24,000 al comienzo del arrendamiento. Los términos del arrendamiento son tal y como sigue:

Términos		
Término de arrendamiento		5 años
Pagos anuales de arrendamiento	\$4,500, debidos al final de cada año	
Vida útil estimada del activo subyacente		9 años
Tasa que el arrendador le carga al arrendatario (implícita en el arrendamiento)		6.2%
Valor presente de la cuenta por cobrar de arrendamiento al comienzo del arrendamiento		\$18,829
Valor residual estimado al final del término del arrendamiento		\$7,000

Según el modelo de cuenta por cobrar y residual, el arrendador registrará el siguiente arriendo a la fecha del comienzo del arrendamiento (no se realizaría ningún asiento según el modelo de arrendamiento operacional):

Asiento de diario	Débito	Crédito
Cuenta por cobrar de arrendamiento	\$ 18,829	
Activo residual neto	4,309 ^(b)	
Activo subyacente		\$ 20,000
Utilidad		3,138 ^(c)

Año	Modelo de cuenta por cobrar y residual (Tipo A)					Enfoque de línea recta (Tipo B)	
	Activo residual neto					Activo de subyacente	Utilidad ^(d)
	Cuenta por cobrar de arrendamiento	Residual bruto ^(a)	Utilidad diferida	Neto ^(b)	Utilidad ^(c)		
0	\$ 18,829	\$ 5,171	\$ (862)	\$ 4,309	\$ 3,318	\$ 20,000	
1	15,506	5,493	(862)	4,631	1,499	17,400	\$ 1,900
2	11,979	5,837	(862)	4,975	1,312	14,800	1,900
3	8,222	6,201	(862)	5,339	1,112	12,200	1,900
4	4,235	6,588	(862)	5,726	901	9,600	1,900
5	-	7,000	(862)	6,138	676	7,000	1,900
Total					\$ 8,638		\$ 9,500

- (a) El activo residual bruto es el valor presente del activo residual estimado al final del término del arrendamiento (el valor presente de \$7,000 a la tasa de descuento del 6.2%). La cantidad residual bruta es subsiguientemente acrecentada a la tasa que el arrendador le carga al arrendatario.
- (b) El activo residual inicialmente es igual a \$4,309 [valor en libros del activo subyacente – (valor en libros del activo subyacente x [cuenta por cobrar de arrendamiento ÷ valor razonable del activo subyacente])] [(\$20,000 – (\$20,000 x [\$18,829 ÷ \$24,000]))].
- (c) La utilidad del año 0 de \$3,138 representa la utilidad reconocida al comienzo del arrendamiento cuando el activo arrendado es transferido al arrendatario. Es calculada como (1) la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros del activo arrendado al inicio (\$24,000 - \$20,000 = \$4,000) multiplicado por (2) la cuenta por cobrar de arrendamiento dividido por el valor razonable del activo arrendado al comienzo del arrendamiento (\$18,829 ÷ \$24,000 = 78%). En todos los otros periodos, la utilidad es igual a los ingresos periódicos por intereses en la cuenta por cobrar de arrendamiento más el acrecentamiento periódico del activo residual bruto.
- (d) La utilidad según el modelo de contabilidad del arrendamiento operacional es igual a los pagos anuales de arrendamiento (\$4,500) menos el gasto anual por depreciación del activo arrendado [(\$20,000 - \$7,000) ÷ 5 = \$2,600]. Esto es, \$1,900 = \$4,500 - \$2,600.

Apéndice A – Otras consideraciones sobre el arrendamiento

Re-valoración del término del arrendamiento

Según el ED, la re-valoración del término del arrendamiento sería requerida si los factores relevantes cambian de manera que el arrendatario tendría, o ya no tendría, un incentivo económico importante para renovar o terminar el arrendamiento. Cuando vuelve a valorar el término del arrendamiento, la entidad consideraría factores que sean similares a los que consideró al comienzo del arrendamiento (i.e., factores basados-en-el-contrato, basados-en-el-activo, basados-en-el-mercado, y específicos-de-la-entidad). Sin embargo, un cambio en los factores basados-en-el-mercado (tal como un cambio en las tasas de alquiler) por aislado no sería un originador de la re-valoración.

Cuando el término del arrendamiento cambie como resultado de la nueva valoración, la entidad necesitaría re-valorar los pagos de arrendamiento y la tasa de descuento que aplique a los pagos de arrendamiento. La re-valoración resultaría en un ajuste al activo de ROU del arrendatario y a la obligación para hacer los pagos de arrendamiento. El arrendador ajustaría el activo residual y la cuenta por cobrar de arrendamiento (usando una tasa de descuento revisada), con la compensación a ingresos netos.

El siguiente ejemplo ilustra la contabilidad propuesta según los enfoque de financiación y de línea recta para el arrendatario (1) a la fecha de comienzo del arrendamiento y (2) a partir de un cambio subsiguiente en las expectativas del arrendatario acerca de si hay un incentivo importante para ejercer la opción de renovación:

Ejemplo 3: Contabilidad del arrendatario, incluyendo la re-valoración de las opciones de renovación

Términos	
Término del arrendamiento	10 años (opción de renovación a 5 años)
Años de pago 1-5	\$ 2,000,000
Años de pago 6-10	\$ 2,500,000
Años de opción de renovación 11-15	\$ 3,000,000
Concesiones	Ninguna
Garantía del valor residual	Ninguna
Tasa incremental de préstamos(a) del arrendatario al comienzo del arrendamiento	7%
Tasa incremental de préstamos(b) del arrendatario en la fecha de re-valoración	8%

Contabilidad del arrendatario para el término inicial de arrendamiento (cuando no se ejercerá la opción de renovación)

El arrendatario originalmente concluyó que el término del arrendamiento sería 10 años porque no tenía un incentivo económico importante para renovar.

Año	Ambos métodos			Enfoque de financiación (Tipo A)			Enfoque de línea recta (Tipo B)		
	Pago	Pasivo de arrendamiento a final de año ^(b)	Gasto por intereses al 7% <X>	Activo de ROU a final de año	Gasto por amortización <Y> ^(d)	Gasto de arrendamiento <X+Y>	Activo de ROU a final de año	Gasto por amortización ^(c)	Gasto de arrendamiento <Z>
0		\$15,508,855		\$15,508,855			\$15,508,855		
1	\$2,000,000	14,594,475	\$1,085,620	13,957,969	\$1,550,886	\$2,636,506	14,344,475	\$1,164,380	\$2,250,000
2	2,000,000	13,616,088	1,021,613	12,407,083	1,550,886	2,572,499	13,116,088	1,228,387	2,250,000
3	2,000,000	12,569,214	953,126	10,856,197	1,550,886	2,504,012	11,819,214	1,296,874	2,250,000
4	2,000,000	11,449,059	879,845	9,305,311	1,550,886	2,430,731	10,449,059	1,370,155	2,250,000
5	2,000,000	10,250,493	801,434	7,754,425	1,550,886	2,352,320	9,000,493	1,448,566	2,250,000
6	2,500,000	8,468,028	717,535	6,203,539	1,550,886	2,268,421	7,468,028	1,532,465	2,250,000
7-9	7,500,000	2,336,448	1,368,421	1,550,882	4,652,657	6,021,078	2,086,449	5,381,579	6,750,000
10	2,500,000	-	163,551	-	1,550,882	1,714,433	-	2,086,449	2,250,000
Total	\$22,500,000		\$6,991,145		\$15,508,855	\$22,500,000		\$15,508,855	\$22,500,000

Al final del año 6 el arrendamiento realizó mejoramientos importantes al activo arrendado y por consiguiente re-valoró el término del arrendamiento. Como resultado de la revaloración, el arrendatario determinó que ahora tiene un incentivo económico importante para ejercer la opción de renovación al final del año 1. El cálculo que se presenta a continuación ilustra la contabilidad para el término del arrendamiento extendido.

Ejemplo 3 (continuación): Contabilidad del arrendatario, incluyendo la re-valoración de las opciones de renovación

Al final del año 6:

Valor en libros del pasivo de arrendamiento: \$8,468,028

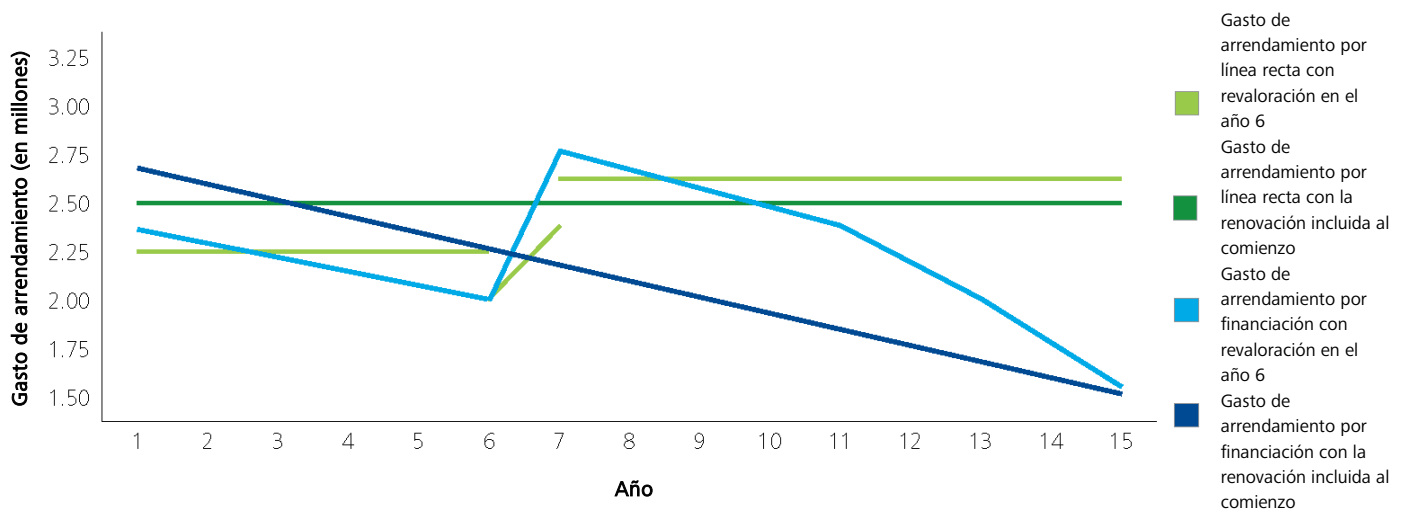
Nuevo valor presente del pasivo de arrendamiento dado el término de arrendamiento revisado: \$17,084,600

El asiento contable en la fecha de revaloración es como sigue tanto para el enfoque de financiación como para el enfoque de línea recta:

Asiento de diario	Débito	Crédito
Activo arrendado	\$8,616,572	
Pasivo de arrendamiento		\$8,616,572 ^(e)

Año	Ambos métodos			Enfoque de financiación (Tipo A)			Enfoque de línea recta (Tipo B)		
	Pago	Pasivo de arrendamiento a final de año ^(b)	Gasto por intereses al 7% <X>	Activo de ROU a final de año	Gasto por amortización <Y> ^(d)	Gasto de arrendamiento <X+Y>	Activo de ROU a final de año	Gasto por amortización ^(c)	Gasto de arrendamiento <Z>
1-6	\$12,500,000	\$17,084,600		\$14,820,114		\$14,764,486	\$16,084,600		\$13,500,000
7	2,500,000	15,951,368	\$1,366,768	13,173,435	\$1,646,678	3,013,447	14,784,701	\$1,299,899	2,666,667
8	2,500,000	14,727,477	1,276,109	11,526,756	1,646,679	2,922,788	13,394,143	1,390,558	2,666,667
9	2,500,000	13,405,676	1,178,198	9,880,077	1,646,679	2,824,877	11,905,674	1,488,469	2,666,667
10-12	8,500,000	7,731,292	2,825,616	4,940,039	4,940,038	7,765,654	6,731,292	5,174,382	7,999,998
13	3,000,000	5,349,795	618,503	3,293,360	1,646,679	2,265,182	4,683,128	2,048,164	2,666,667
14	3,000,000	2,777,778	427,984	1,646,680	1,646,680	2,074,664	2,444,445	2,238,683	2,666,667
15	3,000,000	-	222,222	-	1,646,680	1,868,902	-	2,444,445	2,666,667
Total	\$37,500,000		\$7,915,400		\$14,820,114	\$37,500,000		\$16,084,600	\$37,500,000

- (a) Es usada la tasa incremental de préstamos porque no se conoce la tasa que el arrendador le carga al arrendatario.
- (b) Se usa el método de interés efectivo para calcular el pasivo de arrendamiento, independiente del patrón de reconocimiento del gasto.
- (c) Según el método de línea recta, el gasto por amortización se calcula como la diferencia entre el gasto de arrendamiento y el gasto por intereses.
- (d) Según el enfoque de financiación, el activo de ROU sería amortizado de la misma manera que los otros activos no-financieros.
- (e) Cantidad calculada como la diferencia entre el nuevo valor presente del pasivo de arrendamiento y el valor en libros del pasivo de arrendamiento (\$17,084,600 – 8,468,028)
- (f) El gasto por línea recta revisado se calcula como el total de los pagos de arrendamiento (\$37,500,000) ajustado por el gasto de arrendamiento hasta la fecha (\$13,500,000) dividido por el término restante de arrendamiento (9 años). Esto es, $\$2,666,667 = ((\$37,500,000 - \$13,500,000) \div 9)$.



Pagos variables de arrendamiento basados en un índice

Tal y como se indica arriba en la sección de pagos de arrendamiento, los pagos variables de arrendamiento que se basen en un índice o tasa serían incluidos en la medición del activo de ROU del arrendatario y en la obligación de arrendamiento. Además, para medir tales pagos las entidades usarían la tasa al contado (spot), más que una tasa futura (forward), y los pagos serían vueltos a ser medidos al final de cada período de presentación de reporte. Los arrendatarios reconocerían los cambios en la tasa que se relacione con el período corriente, haciéndolo a través de ingresos corrientes, y cualesquiera cambios relacionados con períodos futuros resultarían en un cambio al activo de ROU y a la obligación de arrendamiento. El arrendatario no necesitaría revisar la tasa de descuento como resultado de un cambio en el índice de precios al consumidor (IPC).

Ejemplo 4: Pagos de arrendamiento según el IPC

Términos

Término del arrendamiento	5 años (sin opciones de renovación)
Tasa que el arrendador le carga al arrendatario	7%
Tipo de arrendamiento	Arrendamiento por línea recta (Tipo B)
Pagos anuales de arrendamiento	\$2,000,000 (cantidad base) – ajustada por los cambios en el IPC (ajuste del IPC)

El primer pago de arrendamiento fue realizado el 1 de enero. Cada pago subsiguiente se realiza el 31 de diciembre.

Año	IPC	Pago	Pasivo ^(a)	Intereses <A>	Activo de ROU ^(b)	Gasto de amortización <A-B>	Gasto de arrendamiento ^(c) 0
0	172	\$ 2,000	\$ 6,774		\$ 8,774		
1	174	2,023	5,310	\$ 474	7,333	\$ 1,526	\$ 2,000
2	175	2,035	3,679	371	5,714	1,652	2,023
3	177	2,058	1,913	258	3,982	1,777	2,035
4	178	2,070	-	135	2,070	1,923	2,058
5	180	-	-	-	-	2,070	2,070
Total		\$ 10,186		\$ 1,238		\$ 8,948	\$ 10,186

- (a) El pasivo se mide al valor presente de los pagos de arrendamiento futuros esperados restantes (mediante usar la tasa al contado IPC). AL final del año 1, el pasivo es ajustado por \$85 (\$7,333 - \$7,248) para hacerlo igual al valor presente de los cuatro pagos de arrendamiento restantes de \$2,023 cada uno (con un ajuste de compensación al activo de ROU), el pasivo es ajustado por el pago realizado el 31 de diciembre.
- (b) El activo de ROU inicialmente es medido al valor presente de los pagos de arrendamiento esperados al comienzo del arrendamiento (el valor presente de 5 pagos de \$2,000 (pagos de arrendamiento anticipados)). En los años subsiguientes, el activo de ROU es ajustado por (1) los cambios en el pasivo de arrendamiento que resulten de un cambio en el IPC y (2) el gasto por amortización. En el año 1, el ajuste al pasivo de arrendamiento (y, como resultado, el activo de ROU), como resultado del cambio en el IPC es un incremento de \$85. Esto es, $\$7,333 = \$8,774 - \$1,526 + \85 .
- (c) El gasto de arrendamiento es igual a la porción a pro rata de la suma sin descuento del total de los pagos de arrendamiento esperados (ajustada por los cambios en la tasa IPC al contado) menos el gasto de arrendamiento ya reconocido. Esas cantidades se calculan al comienzo de cada año. Para el año 2, el gasto de arrendamiento es calculado como una porción a pro rata de \$10,092 que es el total esperado de los pagos de arrendamiento (1 pago de \$2,000 y 4 pagos de \$2,023) menos la cantidad del gasto de arrendamiento previamente reconocida (\$2,000). Esto es, $\$2,023 = (\$10,092 - \$2,000) \div 4$.

Opciones de compra

Las opciones de compra con un "incentivo económico importante para ejercerlas" serían incluidas en los pagos de arrendamiento. La expectativa de si una opción de compra será ejercida debe ser revalorada de una manera consistente con la orientación sobre la re-evaluación de las opciones de renovación. Si la expectativa cambia, los pagos de arrendamiento y la tasa de descuento tienen que ser revisados. Además, los arrendamientos que incluyan una opción de compra con un incentivo económico importante para ejercerlo al comienzo del arrendamiento serían contabilizados como un arrendamiento financiero (arrendatarios) o según el método de cuenta por cobrar y residual (arrendadores).

Sanción por la opción del término

Las juntas concluyeron que la contabilidad para las sanciones por la opción del término debe ser consistente con la contabilidad para las opciones para extender o terminar el arrendamiento. Si el arrendatario estaría requerido a pagar una sanción por la falla en renovar el arrendamiento y el período de renovación no ha sido incluido en el término del arrendamiento, esa sanción debe ser incluida en los pagos de arrendamiento reconocidos.

Sub-arrendamientos

La propuesta aplicaría a los arrendamientos de activos de ROU contenidos en un sub-arrendamiento. Cuando el arrendador determina cuál modelo de contabilidad aplicar a un acuerdo de sub-arrendamiento, el arrendador intermediario debe evaluar la transacción con base en el activo arrendado subyacente, no con base en el activo de ROU. De manera similar, el sub-arrendatario determinaría si aplicar el enfoque de financiación o de línea recta, haciéndolo con base en el activo arrendado subyacente. La valoración de cuál modelo deben aplicar el arrendador intermediario y el sub-arrendatario se centrará por lo tanto en la vida económica útil y en el valor razonable del activo arrendado subyacente.

Nota del editor: La entidad A (arrendatario del arrendamiento cabeza) participa en un acuerdo con un arrendador propietario, Prop Co (el arrendador del arrendamiento cabeza), para arrendar propiedad – que consta de terreno y una edificación con una vida útil económica restante de 20 años – por un período de 10 años. Dos años después, A participa en un acuerdo de sub-arrendamiento con la Entidad B (arrendatario del sub-arrendamiento) para arrendar toda la propiedad por el período restante de ocho años de arrendamiento cabeza. En la determinación de cuál modelo de contabilidad debe aplicar el arrendador, la valoración se centrará en la propiedad (más que en el activo de ROU). En este caso, porque el sub-arrendamiento no es por la porción principal de la vida útil estimada restante de la propiedad y el valor presente de los pagos de sub-arrendamiento no equivale a sustancialmente todo el valor razonable de la propiedad, A contabilizaría el sub-arrendamiento según el enfoque de arrendamiento operacional. La entidad A también continuaría contabilizando el arrendamiento cabeza según el enfoque de línea recta.

Garantías del valor residual

Según el ED, el arrendatario debe incluir como pagos de arrendamiento las cantidades que se espera sean pagadas según las garantías del valor residual, diferentes a las proporcionadas por un tercero no-relacionado. El arrendador solamente reconocería como pagos de arrendamiento las cantidades por cobrar según las garantías del valor residual cuando la contraparte para la garantía del valor residual también reciba los beneficios del activo residual al final del término del arrendamiento. En todas las otras situaciones, el arrendador no reconocería las cantidades que se espere sean pagadas según las garantías del valor residual sino sólo cuando se reciban; sin embargo, el arrendador debe considerar las garantías del valor residual cuando valore por deterioro al activo residual.

Nota del editor: La contabilidad para las garantías del valor residual sería un cambio importante en relación con los actuales US GAAP. Por ejemplo, según los actuales US GAAP, el arrendatario tiene que incluir la cantidad establecida de la garantía del valor residual, más que el estimado de la deficiencia, en la determinación de sus pagos mínimos de arrendamiento. De acuerdo con ello, la cantidad de los pagos de arrendamiento (y por consiguiente el activo y el pasivo de arrendamiento) puede ser menor según la propuesta que según los requerimientos actuales del arrendamiento de capital.

Al abordar la medición subsiguiente, el ED propone que las cantidades que se espere sean por pagar según las garantías del valor residual incluidas en el pasivo de arrendamiento del arrendatario deben ser revaloradas cuando los eventos o las circunstancias señalen que ha habido un cambio en las cantidades que se espere sean por pagar. El cambio al pasivo de arrendamiento del arrendatario como resultado de los cambios en los estimados de las garantías del valor residual debe ser reconocido como un ajuste al activo de ROU.

Derivados implícitos

Los contratos de arrendamiento serían valorados por los derivados implícitos potenciales de acuerdo con los US GAAP aplicables en la bifurcación de los derivados implícitos.

Diferencias de cambio

Las diferencias de cambio relacionadas con el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento por los arrendamientos denominados en moneda extranjera serían reconocidas en utilidad o pérdida. Esto es consistente con la orientación sobre diferencias de cambio existente en los US GAAP (ASC 830).

Arrendamientos a-la-medida

En los acuerdos de arrendamiento a-la-medida, el arrendatario típicamente participa en la construcción del activo. Según la orientación actual sobre la contabilidad para los acuerdos a-la-medida, el arrendatario algunas veces se considera el propietario contable de la propiedad arrendada. Sin embargo, el ED no mantendría la orientación actual; más aún, los pagos realizados por el arrendatario en vinculación con la construcción del activo serían contabilizados de acuerdo con los otros US GAAP que sean aplicables (e.g., inventarios). En contraste, cualesquiera pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo (independiente de si se realizan durante el período de construcción) serían contabilizados como pagos de arrendamiento. En las situaciones en las cuales el

arrendatario controla el activo subyacente (e.g., el terreno en el cual será construida la propiedad arrendada) antes del comienzo del arrendamiento, se debe aplicar la contabilidad de la venta-y-retro-arrendamiento.

Transacciones de venta-y-retro-arrendamiento

Dado que para los arrendamientos el ED elimina la contabilidad fuera de balance, las juntas consideran que se minimizan las oportunidades para estructuración que ofrecen las transacciones de venta-y-retro-arrendamiento. Por consiguiente, el ED propone que las entidades deben consultar la orientación sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios para determinar si satisfacen las condiciones de una venta. Cuando aplique la orientación propuesta sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios para determinar si el activo subyacente ha sido vendido en una transacción de venta-y-retro-arrendamiento, la entidad debe evaluar toda la transacción. Esto es, la entidad debe considerar que mantendrá la posesión física del activo en arrendamiento. Sin embargo, la existencia del arrendamiento puede no impedir que la entidad contabilice toda la transacción como una venta-y-retro-arrendamiento. Por consiguiente, provisto que el vendedor/arrendatario no tiene “la capacidad para dirigir el uso de y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo,” la transacción puede calificar para la contabilidad de venta-y-retro-arrendamiento más que como un acuerdo de financiación. Si se satisfacen tales condiciones, el vendedor/arrendatario usaría el “enfoque de todo el activo” en la contabilidad de la transacción – des-reconociendo todo el activo subyacente y reconociendo el activo de ROU asociado con el retro-arrendamiento. Además, el ED propone que si la consideración es a valor razonable, no se diferirían las ganancias o pérdidas.

Nota del editor: Para abordar las preocupaciones relacionadas con las transacciones de venta-y-retro-arrendamiento que incluyan un forward (futuro) o una opción de comprar o vender en el activo subyacente, las juntas decidieron como parte del proyecto de reconocimiento de ingresos ordinarios que si el vendedor/arrendatario tiene que o puede recomprar el activo (forward u opción de compra), la entidad concluiría que la venta no ha ocurrido y la transacción sería tratada como una financiación o un arrendamiento. De manera similar, si el comprador/arrendador tiene la opción para venderle el activo al vendedor/arrendatario a un precio menor que el precio original (opción de venta), y al inicio del contrato el comprador/arrendador tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, la entidad también concluiría que la venta no ha ocurrido y que la transacción sería tratada como un arrendamiento. Durante sus discusiones sobre el proyecto de ingresos ordinarios las juntas señalaron que sólo los términos sustantivos deben ser considerados en la evaluación del forward o de la opción de comprar o vender.

Fecha de comienzo del arrendamiento

El ED propone que al inicio del contrato, tanto los arrendatarios como los arrendadores evaluarían si el contrato contiene un arrendamiento e identificarían los componentes del arrendamiento. Sin embargo, la medición y el reconocimiento iniciales serán a la fecha del comienzo del arrendamiento más que al comienzo del arrendamiento. Cualesquiera pagos de arrendamiento hechos por el arrendatario por el derecho a usar el activo antes que el activo esté disponible para uso (fecha del comienzo) debe ser contabilizado como pagos parados por anticipado por el activo de ROU. Esos pagos serían entonces agregados al activo de ROU a la fecha del comienzo.

Además, el ED propone que al comienzo del arrendamiento la entidad determinaría la clasificación del arrendamiento, la entidad no estaría requerida a volver a valorar su clasificación a menos que el arrendamiento sea subsiguientemente modificado y contabilizado como un nuevo arrendamiento.

Modificaciones

Las modificaciones que resulten en un cambio importante resultarían en el des-reconocimiento del contrato existente y el reconocimiento de un nuevo arrendamiento a la fecha efectiva de la modificación. La diferencia en los valores en libros del activo de ROU y el pasivo de arrendamiento sería reconocida a través de utilidad y pérdida.

Terminación del arrendamiento

Cuando se termine el arrendamiento, el arrendador probaría por deterioro la cuenta por cobrar de arrendamiento, haciéndolo de acuerdo con la ASC 310. El arrendador reclasificaría la cuenta por cobrar de arrendamiento y el activo residual haciéndolo con base en la naturaleza del activo subyacente (e.g., propiedad, planta y equipo).

Costos por préstamos

Las entidades incluirían los gastos por intereses incurridos en el arrendamiento a fin de determinar los costos por préstamos a ser capitalizados por los activos que califiquen. De acuerdo con ello, al calcular la “tasa de capitalización” aplicada al activo que califique, las entidades incluirían los gastos por intereses reconocidos por los arrendamientos financieros. Dado que para los arrendamientos por línea recta no se registran los gastos por intereses, esos arrendamientos no afectarían la tasa de capitalización.

Apéndice B – Requerimientos de presentación y revelación

Presentación - Arrendatario

Según el ED, los activos de ROU y los pasivos de arrendamiento serían presentados por separado de los otros activos y pasivos en el estado de posición financiera o revelados por separados en las notas. La entidad debe separar los activos de ROU y los pasivos de arrendamiento para los arrendamientos que contabilice como arrendamientos financieros de los que contabilice como arrendamiento por línea recta. Si el arrendatario opta por no presentar los activos de ROU y los pasivos de arrendamiento por separado en el estado de posición financiera, el activo de ROU debe ser clasificado de manera consistente con los activos propios que sean similares al activo subyacente asociado con el arrendamiento y el arrendatario debe revelar el elemento de línea que incluya esas cantidades.

Para los arrendamientos contabilizados según el enfoque de financiación, la entidad presentaría los intereses y la amortización por separado en el estado de ingresos comprensivos. Inversamente, si la entidad contabiliza el arrendamiento según el enfoque de línea recta, la entidad presentaría el gasto en una sola línea (que incluya tanto los intereses como la amortización).

La presentación que el arrendatario hace en el estado de flujos de efectivo también se basa en la clasificación del arrendamiento. Para los arrendamientos clasificados según el enfoque de financiación, el pago de efectivo hacia principal sería tratado como una actividad de financiación y el pago de efectivo hacia intereses sería tratado como una actividad de operación de acuerdo con los US GAAP que sean aplicables. El efectivo pagado por (1) arrendamientos según el enfoque de línea pago, (2) pagos variables, y (3) arrendamientos de corto plazo sería clasificado como actividades de operación en el estado de flujos de efectivo. Además, los activos de ROU que sean requeridos en intercambio por pasivos de arrendamiento serían revelados como una transacción complementaria que no es en efectivo.

Nota del editor: Los constituyentes han expresado preocupaciones acerca del potencial efecto de los dos enfoques diferentes en la presentación de los arrendamientos en los estados financieros. De manera específica, han surgido preocupaciones acerca de si el uso de diferentes enfoques en últimas simplificaría la actual contabilidad del arrendamiento. Por ejemplo, un arrendatario puede estar requerido a usar dos enfoques diferentes (i.e., financiación y línea recta) para contabilizar los arrendamientos de similares activos subyacentes (e.g., dos propiedades inmobiliarias diferentes). Dependiendo de la clasificación del arrendamiento, algunos arrendamientos serían presentados como un gasto en una sola línea en el estado de ingresos comprensivos (i.e., arrendamientos por línea recta) mientras que otros serían presentados como un gasto separado de intereses y financiación (i.e., arrendamientos financieros). Además, la clasificación afectaría cómo el arrendamiento se presenta en el estado de flujos de efectivo, lo cual podría ser confuso para los usuarios del estado financiero. Nosotros esperamos que los constituyentes expresarán esas preocupaciones en las cartas comentario dirigidas a las juntas sobre el ED.

Revelación – Arrendatario

Los arrendatarios estarían requeridos a revelar cierta información, que incluye:

- Una conciliación de los saldos inicial y final del pasivo de arrendamiento según los enfoques tanto de financiero como de línea recta (i.e., el ponerse al día, por separado, del pasivo de arrendamiento según cada enfoque). Las compañías privadas estarían exentas de revelar esta información.
- Un análisis de la maduración de los pasivos para hacer los pagos de arrendamiento. El análisis debe incluir los flujos de efectivo no descontados para todos los arrendamientos y debe ser conciliado con el total del pasivo por arrendamiento.
- La maduración de los compromisos contractuales asociados con los servicios y otros componentes que no sean de arrendamiento.
- Los gastos relacionados con pagos variables de arrendamiento (que no se incluyan en el pasivo de arrendamiento).

Presentación - Arrendador

Según el enfoque de cuenta por cobrar y residual, las cuentas por cobrar de arrendamiento y los activos residuales serían presentados por separado en el estado de posición financiera o revelados en las notas. Tanto la amortización de la cuenta por cobrar de arrendamiento según el método del interés efectivo como el acrecentamiento del activo residual serían presentados como ingresos por intereses en el estado de ingresos comprensivos. Esas cantidades serían presentadas por separado de los ingresos que no sean de arrendamiento, haciéndolo en el estado de ingresos comprensivos o reveladas en las notas. Las entradas de efectivo provenientes de un arrendamiento serían clasificadas como una actividad de operación en el estado de flujos de efectivo.

Revelación - Arrendador

Los requerimientos más importantes de revelación para los arrendadores incluyen:

- La revelación tabular de los ingresos relacionados con arrendamiento, incluyendo (1) utilidad reconocida al comienzo del arrendamiento, (2) ingresos por intereses en la cuenta por cobrar de arrendamiento, (3) ingresos por intereses en el activo residual, (4) ingresos variables de arrendamiento, (5) ingresos de arrendamiento de corto plazo, y (6) ingresos resultantes de los pagos de arrendamiento operacional.
- Información acerca de las bases y los términos a partir de los cuales se determinan los pagos variables de arrendamiento.
- Información acerca de la existencia y los términos de las opciones, incluyendo las opciones de renovación y terminación.
- Una descripción cualitativa de las opciones de compra contenidas en los acuerdos de arrendamiento, incluyendo información acerca de la extensión en la cual la entidad está sujeta a tales acuerdos.
- Análisis de la maduración de los flujos de efectivo no descontados, por separado para los arrendamientos según cuenta por cobrar y residual y los arrendamientos operacionales. El análisis de maduración debe mostrar, como mínimo, los flujos de efectivo no descontados a ser recibidos en cada uno de los cinco primeros años luego de la fecha de presentación de reporte y el total de las cantidades para los años siguientes.
- Información acerca de cómo la entidad administra su exposición al activo subyacente, incluyendo (1) su estrategia de administración del riesgo, (2) el valor en libros del activo residual que esté cubierto por garantías del valor residual, y (3) si el arrendador tiene cualesquiera otros medios para reducir su exposición ante el riesgo del activo residual (e.g., acuerdos de recompra con el fabricante a quien el arrendador le compró el activo subyacente u opciones para venderle de nuevo el activo subyacente al fabricante) para los arrendamientos de cuenta por cobrar y residual.
- Para los arrendamientos de cuenta por cobrar y residual, el arrendador debe revelar una conciliación de los saldos inicial y de cierre de la cuenta por cobrar de arrendamiento y del activo residual.

Apéndice C - Transición

Arrendatarios

El ED propone que los arrendatarios que tengan arrendamientos de capital podrían ya ser trasladar las cantidades registradas a la fecha de la aplicación inicial (las cantidades serían reclasificadas como activos de ROU y obligaciones para hacer los pagos de arrendamiento) o aplicar el enfoque retrospectivo pleno a esos arrendamientos. Los arrendatarios que trasladen las cantidades registradas a la fecha de la aplicación inicial todavía estarían sujetos a los requerimientos de presentación y revelación del ED (i.e., el arrendatario estaría requerido a reclasificar sus anteriores arrendamientos de capital como arrendamientos financieros y aplicar toda la orientación de presentación y revelación que sea aplicable).

Nota del editor: Cualesquiera modificaciones que resulten en cambios importantes a los términos o condiciones contractuales de un arrendamiento, cuando el arrendatario haya elegido trasladar las cantidades registradas por los arrendamientos de capital según los requerimientos de transición, pueden causar que el contrato sea considerado un nuevo arrendamiento. En tales casos, el arrendatario necesitaría contabilizar el arrendamiento revisado según la nueva orientación de arrendamiento.

Para los arrendamientos operacionales, el arrendatario primero necesitaría determinar cuál enfoque aplicará subsiguientemente cuando contabilice el arrendamiento. Si aplica el enfoque de financiación, el arrendatario puede usar el enfoque retrospectivo pleno o seguir el enfoque retrospectivo modificado, al comienzo del primer período comparativo presentado:

- Reconocer el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento, medido al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes y descontado por la tasa incremental de préstamos del arrendatario a la fecha de la transición (a las entidades que no sean públicas se les permitiría hacer una elección de política de contabilidad para usar la tasa de descuento libre de riesgo).
- Reconocer el activo de ROU calculado como si los pagos restantes de arrendamiento representen los pagos de arrendamiento durante la vida del arrendamiento y luego ponderado por el término restante del arrendamiento.
- Aplicar al activo de ROU cualquier activo o pasivo resultante de los pagos de arrendamiento desiguales.
- Registrar en ganancias retenidas cualquier diferencia.

Para los arrendamientos operacionales que estarían sujetos al enfoque de línea recta, el arrendatario podría aplicar el enfoque retrospectivo pleno o aplicar el siguiente enfoque retrospectivo modificado, al comienzo del primer período comparativo presentado:

- Reconocer el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento, medido al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes descontado por la tasa incremental de préstamos del arrendatario a la fecha de la transición.
- Reconocer un activo de ROU igual al pasivo relacionado para hacer los pagos de arrendamiento.
- Aplicar al activo de ROU cualquier activo o pasivo resultante de los pagos de arrendamiento desiguales.

El siguiente ejemplo muestra cómo el arrendatario calcularía el activo de ROU y el pasivo de arrendamiento según los enfoques de financiación y de línea recta de acuerdo con las determinaciones para la transición propuestas por las juntas.

Ejemplo 5: Transición del arrendatario

Un arrendamiento con los siguientes términos fue previamente contabilizado como un arrendamiento operacional.

Términos	
Término del arrendamiento	10 años
Fecha de adopción	Comienzo del año 7 (restando 4 años)
Pagos de arrendamiento	\$100: años 1 a 5; \$120: años 6 a 10 (los pagos ocurren al final del año)
Tasa de descuento	10% (tanto al inicio del arrendamiento como a la adopción de la orientación propuesta)

	Enfoque de financiación				Enfoque de línea recta			
	Pasivo de arrendamiento ^(a)	Activo de ROU	Reversa de la causación por línea recta ^(f)	Ganancias retenidas	Pasivo de arrendamiento ^(a)	Activo de ROU	Reversa de la causación por línea recta ^(f)	Ganancias retenidas
Retrospectivo pleno	\$ 380	\$ 265 ^(b)	\$ 40	\$ 75	\$ 380	\$ 340 ^(d)	\$ 40	-
Retrospectivo modificado	380	255	40	85	380	340 ^(e)	40	-

- (a) El pasivo de arrendamiento se calcula al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes (\$120 por 4 años descontado al 10%)
- (b) El activo de ROU según el enfoque retrospectivo pleno (financiación) se calcula en proporción (4 de 10 años restantes) al activo de ROU inicial (valor presente de los pagos actuales o \$662)
- (c) El activo de ROU según el enfoque retrospectivo modificado (financiación) se calcula en proporción (4 de 10 años restantes) al activo inicial de ROU "hipotético." El activo inicial de ROU "hipotético" es el valor presente de los pagos de arrendamiento por todo el término del arrendamiento (10 años) provisto que los pagos futuros fueron realizados durante todo el término del arrendamiento (i.e., el valor presente de \$120 pagos de arrendamiento por 10 años descontado al 10% o \$737). El arrendatario también necesitaría ajustar el activo de ROU por cualesquiera pagos de arrendamiento reconocidos pagados por anticipados o causados (en este caso, una reducción al activo de ROU por la causación según línea recta de \$40). Esto es, $\$255 = (\$737 \times 4/10) - \$40$.
- (d) El activo de ROU según el enfoque retrospectivo pleno (línea recta) se calcula mediante tomando el activo inicial de ROU (valor presente de los pagos actuales de arrendamiento o \$662) y ajustando el activo por los 6 años de amortización (\$321) para registrar un gasto por línea recta de \$110 por año.
- (e) El activo de ROU según el enfoque retrospectivo modificado (línea recta) se establece a una cantidad igual al pasivo de arrendamiento. El arrendatario ajustaría el activo de ROU por cualesquiera pagos de arrendamiento pagados o causados previamente reconocidos (en este caso, una reducción del activo de ROU por causación de línea recta de \$40). Esto es, $\$340 = \$380 - \$40$.
- (f) Esta cantidad representa el pasivo creado como resultado del incremento de los pagos de arrendamiento durante el término del arrendamiento por los arrendamientos contabilizados como arrendamientos operacionales según las determinaciones actuales contenidas en la ASC 840. La cantidad se calcula como la diferencia entre el gasto anual de arrendamiento de \$110 (total de pagos de arrendamiento de \$1,100 por 10 años) por 6 años o \$660 y el total de los pagos de arrendamiento por 6 años de \$620.

Arrendadores

Los arrendadores pueden aplicar el enfoque retrospectivo pleno. De manera alternativa, para los arrendamientos previamente clasificados como tipo-venta y los arrendamientos de financiación directa, los arrendadores pueden reclasificar como cuenta por cobrar de arrendamiento el valor en libros de la inversión de arrendamiento justo antes del primer período presentado. El arrendador todavía necesitaría aplicar los requerimientos de presentación del ED.

Para los arrendamientos operacionales anteriores que ahora se determinaron sean un arrendamiento de cuenta por cobrar y residual, los arrendadores:

- Reconocerían el activo de cuenta por cobrar de arrendamiento, medido como el valor presente de los pagos de arrendamiento restantes descontados por la tasa que el arrendador le carga al arrendatario, al comienzo del arrendamiento (ajustado por cualesquiera cargos por deterioro previamente reconocidos).
- Reconocerían el activo residual medido según las determinaciones de medición propuestas del modelo de la cuenta por cobrar y residual del arrendador, con base en la información disponible para el primer período comparativo presentado.
- Des-reconocerían el activo arrendado y cualquier activo o pasivo resultante de los pagos de arrendamiento desiguales.

El ED no traslada la orientación existente sobre los arrendamientos apalancados. A los arrendamientos apalancados los arrendadores aplicarían el enfoque retrospectivo pleno.

Transacciones de venta-y-retro-arrendamiento

Para la transacción de venta-y-retro-arrendamiento que resultó en un arrendamiento de capital, el arrendador/arrendatario:

- No re-evaluaría la conclusión previamente alcanzada sobre el reconocimiento de la venta.
- No re-mediría los activos de arrendamiento y los pasivos de arrendamiento previamente reconocidos en el balance general.
- Continuaría amortizando cualquier ganancia o pérdida diferida en la venta, haciéndolo durante el término del arrendamiento en el estado de ingresos.

El vendedor/arrendatario haría lo siguiente para la transacción de venta-y-retro-arrendamiento que resultó en clasificación de arrendamiento operacional o si previamente no se dio satisfacción al reconocimiento de la venta:

- Re-evaluaría la conclusión de la venta previamente alcanzada con base en el criterio contenido en el estándar propuesto sobre reconocimiento de los ingresos ordinarios. Si se satisface el criterio de la venta, el vendedor/arrendatario mediría los activos de arrendamiento y los pasivos de arrendamiento de acuerdo con el modelo de arrendamiento propuesto y reconocería cualquier ganancia o pérdida diferida en las ganancias retenidas de apertura en la transición a la nueva orientación del arrendamiento.
- Si, como resultado de la re-evaluación, no se satisface el criterio de la venta, toda la transacción sería contabilizada como una financiación.

El vendedor/arrendatario también podría elegir aplicar el enfoque retrospectivo pleno.

Otros requerimientos de transición

El ED no determina orientación de transición sobre arrendamientos de corto plazo, sub-arrendamientos, vidas útiles de mejoramientos de las mejoras a los locales arrendados, arrendamientos construidos-a-la-medida, y compras y ventas en-sustancia.

Los arrendadores que previamente habían titularizado cuentas por cobrar de arrendamiento provenientes de arrendamientos operacionales continuarían contabilizando la titularización como un préstamo asegurado.

El ED tampoco retiene la excepción de transición contenida en la ASC 840-10 (anteriormente EITF Issue 01-83), según la cual ciertas transacciones son heredadas y no están sujetas a una evaluación en conformidad con la estructura del Issue 01-8 a menos que subsiguientemente fueran modificadas. De acuerdo con ello, la entidad necesitará evaluar los acuerdos que previamente puedan no haber sido analizados según la orientación sobre la definición de arrendamiento.

Para los arrendamientos operacionales favorables y desfavorables existentes adquiridos mediante combinaciones de negocios, los arrendatarios, a partir de la transición, des-reconocerían los activos y pasivos asociados y registrarían cualquier ajuste de compensación al activo de ROU. Los arrendadores que apliquen el modelo de cuenta por cobrar y residual registrarían en ganancias retenidas el ajuste de compensación.

Alivio para la transición

Para suavizar la carga de la adopción que la entidad haga del nuevo estándar, el ED permite algún alivio de transición, que incluye:

- No requerir la inclusión de los costos directos iniciales en la medición del activo de ROU (desde la perspectiva del arrendatario) o de la cuenta por cobrar de arrendamiento (desde la perspectiva del arrendador) para los arrendamientos que comiencen antes de la fecha efectiva del estándar final.
- Permitir el uso de la retrospectiva en la preparación de la información comparativa, incluyendo la determinación de si un contrato es o contiene un arrendamiento.

³ EITF Issue No. 01-8, "Determining Whether an Arrangement Contains a Lease."

Suscripciones

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

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

- Estrategia de negocios e impuestos
- Gobierno corporativo
- Orientando el valor de la empresa
- Información financiera
- Información financiera para impuestos
- Inteligencia frente al riesgo
- Sostenibilidad
- Tecnología
- Transacciones & eventos de negocio

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

Está disponible el registro para este próximo webcast de *Dbriefs*. Use el vínculo para registrarse:

- [Outlook for Transactions and Business Events: Cautious Optimism or Ongoing Uncertainty?](#) (Mayo 23, 2 p.m. (EDT)).

Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool

[Biblioteca técnica: la herramienta de investigación contable de Deloitte]

Deloitte tiene disponible, sobre la base de suscripción, el acceso a su biblioteca en línea de literatura sobre contabilidad y revelación financiera. Denominada Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool, la biblioteca incluye material de FASB, EITF, AICPA, PCAOB, IASB y SEC, además de los manuales de contabilidad propios de la SEC y los manuales de la SEC y otra orientación interpretativa de la contabilidad y de la SEC.

Actualizada cada día de negocios, Technical Library tiene un diseño intuitivo y un sistema de navegación que, junto con sus poderosas características de búsqueda, le permiten a los usuarios localizar rápidamente información en cualquier momento, desde cualquier computador. Además, los suscriptores de Technical Library reciben *Technically Speaking*, la publicación semanal que resalta las adiciones recientes a la librería.

Además, los suscriptores de Technical Library tienen acceso al *Deloitte Accounting Journal*, que de manera breve resume los recientes desarrollos en el establecimiento del estándar de contabilidad.

Para más información, incluyendo detalles sobre la suscripción y una demostración en línea, visite www.deloitte.com/us/techlibrary.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 20, Issue 15 – May 17, 2013 It's the Lease We Can Do – Boards Issue Exposure Drafts on Leases** – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.

Deloitte se refiere a una o más de 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 150 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 200.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.