



En este número

- [Introducción](#)
- [Apéndice – P&R sobre problemas de la transición](#)
 - [P&R 1 Adopción temprana de la ASC 842 en un período intermedio diferente al primer período intermedio de un año fiscal](#)
 - [P&R 2 Identificación de los pagos mínimos de alquiler](#)
 - [P&R 3 Pagos de arrendamiento operacional que fluctúan con base en una tasa o índice variable – Consideraciones de transición](#)

Al “arrendar” hay respuestas a las preguntas de transición

Por Elena Cilenti, Amy Winkler, James Barker, Kristin Bauer, y Brandon Coleman, Deloitte & Touche LLP

Introducción

Con menos de tres meses antes que la orientación de arrendamiento contenida en la ASC 842¹ se vuelva efectiva para las compañías públicas,² las entidades están incrementando su atención puesta en la contabilidad de la transición. El propósito de este *Heads Up* es proporcionar nuestros puntos de vista sobre ciertos problemas de transición sobre los cuales regularmente recibimos preguntas y que tendrán un impacto directo en los asientos de transición registrados por las compañías afectadas. Dos de los problemas han sido discutidos con FASB y con personal de la SEC y pueden incrementar la flexibilidad para los preparadores dependiendo de su contabilidad y materialidad históricas. Los temas abordados en este *Heads Up* incluyen los requerimientos de presentación de reportes intermedios asociados con la adopción temprana (incluyendo la adopción en el cuarto trimestre de 2018); la determinación de la obligación de arrendamiento para los arrendamientos operacionales existentes; y los matices de la contabilidad histórica de construya-para-adaptar, incluyendo las implicaciones de los deterioros históricos. Esta publicación también aborda las implicaciones de los eventos históricos de cese-de-uso, así como también un escenario común en la industria minorista, en el cual una compañía tiene un pasivo de la ASC 420, a la fecha de adopción, que excede la cantidad del activo de derecho-de-uso [right-of-use (ROU)] que de otra manera sería reconocido en la transición.

¹ Para los títulos de las referencias de la *FASB Accounting Standards Codification (ASC)*, vea [“Titles of Topics and Subtopics in the FASB Accounting Standards Codification,”](#) de Deloitte.

² Las compañías públicas incluyen las entidades públicas de negocio [public business entities (PBEs)] y ciertas entidades sin ánimo de lucro y planes de beneficios para empleados, tal y como adicionalmente se define en la ASC 842-10-65-1(a).

- [P&R 4](#)
[Enfoques para la contabilidad de los costos ejecutorios para arrendamientos operacionales, en la transición](#)
- [P&R 5](#)
[Des-reconocimiento de activos y pasivos existentes de construir-para-adaptar, en la transición](#)
- [P&R 6](#)
[Contabilidad para un activo construido-para-adaptar previamente deteriorado](#)
- [P&R 7](#)
[Consideraciones de transición relacionadas con la medición del arrendamiento cuando la entidad deja de usar un activo arrendado antes de la adopción de la ASC 842](#)
- [P&R 8](#)
[Medición inicial de un activo de ROU cuando un pasivo de la ASC 420 previamente reconocido excede el pasivo por arrendamiento reconocido en la transición](#)

Este *Heads Up* está dividido en dos partes. El cuerpo de esta publicación proporciona un resumen de alto nivel de cada uno de los problemas de transición. El [apéndice](#) contiene P&R que de manera comprensiva abordan cada uno de esos problemas, así como también nuestros puntos de vista sobre ellos.³

Para más información acerca de los problemas de transición relacionados con la adopción de la ASC 842, vea el [Capítulo 4](#) de *A Roadmap to Applying the New Leasing Standard*, de Deloitte. Los rectores que tengan cualesquiera otras preguntas acerca de la ASC 842 también deben consultar esta Hoja de Ruta, la cual sirve como una guía comprensiva a la nueva orientación de arrendamiento.

P&R 1 - Adopción temprana de la ASC 842 en un período intermedio diferente al primer período intermedio de un año fiscal

Para las PBE, así como también para ciertas entidades sin ánimo de lucro y planes de beneficio para empleados, la orientación contenida en la ASC 842 es efectiva para los períodos anuales, y los períodos intermedios dentro de esos períodos anuales, comenzando después de diciembre 15, 2018 (e.g., para las entidades con final de año calendario, los períodos anuales comienzan en enero 1, 2019). La orientación permite la adopción temprana en un período intermedio. La ASC 842 no aborda si a la entidad se le permite adoptar temprano la orientación en un período intermedio diferente a el primer período intermedio en un año fiscal, ni prohíbe de manera explícita la adopción temprana en cualquier período intermedio en un año fiscal. Nosotros consideramos que la entidad puede elegir adoptar temprano la orientación en un período intermedio diferente al primer período intermedio en un año fiscal y que, si es elegida, la adopción temprana debe ser reflejada al comienzo del período anual.

P&R 2 - Identificación de los pagos mínimos de alquiler

En la transición hacia la ASC 842, la obligación de arrendamiento para un arrendamiento operacional típicamente es medida mediante el uso de los restantes pagos mínimos de alquiler [minimum rental payments], tal y como se describe en la ASC 840. La ASC 840 no define el término “pagos mínimos de alquiler,” pero la Información sobre antecedentes y las Bases para las conclusiones contenidas en la ASU 2016-02⁴ señalan que la aplicación de este término debe ser similar al de según la orientación anterior. Sin embargo, según la ASC 840, hay diversidad en la práctica relacionada con cómo una entidad cuantifica los pagos mínimos de alquiler cuando prepara la revelación de los compromisos futuros según arrendamientos operacionales (i.e., cómo cuantificar los pagos de arrendamiento que dependen de un índice o tasa y si incluir o excluir los costos ejecutorios), tal y como se describe en las [P&R 3](#) y [PR4](#), respectivamente.

P&R 3 - Pagos de arrendamiento operacional que fluctúan con base en una tasa o índice variable – Consideraciones de transición

Al hacer la transición de sus arrendamientos operacionales según la ASC 840 hacia la nueva orientación de arrendamiento según la ASC 842, el arrendatario tiene que medir sus pasivos de arrendamiento a la fecha de la aplicación inicial mediante el uso de los pagos mínimos de alquiler restantes según la ASC 840. Existe diversidad en la práctica con relación al índice o tasa variable usada en la revelación de los futuros pagos de arrendamiento operacional (i.e., la “tala de compromisos de arrendamiento”) según la ASC 840, dado que algunas entidades históricamente han usado un índice o tasa actualizado (i.e., una tasa nueva/actual cada vez que se prepara la revelación), mientras que otras han usado el índice o tasa que existía al inicio del arrendamiento son actualizarla.

Con base en las discusiones formales con el personal de la SEC, cualquier enfoque histórico es aceptable y sería apropiado para el arrendatario usar el mismo enfoque para la aplicación inicial de la ASC 842 como históricamente la ha usado para propósitos de revelación según la ASC 840. La entidad que desea cambiar su enfoque histórico puede hacerlo con base en varios factores (e.g., materialidad de la política histórica frente a los estados financieros generales, la dirección del cambio, y las bases para el cambio). Las siguientes son algunas consideraciones relacionadas:

³ Tal y como ocurre con muchas otras preguntas interpretativas asociadas con la ASC 842, puede haber otros hechos y circunstancias relacionados con esos problemas que no fueron contemplados. La entidad debe interpretar de manera cuidadosa los puntos de vista contenidos en esta publicación, y nosotros fomentamos que las compañías afectadas discutan esos puntos de vista con sus asesores de contabilidad y con sus asesores.

⁴ FASB Accounting Standards Update No. 2016-02, *Leases*.

Únase a nosotros el 23 de octubre a las 2:00 p.m. ET para el **Dbriefs webcast**, "Public company lease accounting: Time for the final sprint."

- Si la entidad cambia su enfoque histórico desde el uso de la tasa de inicio al uso de una tasa actualizada, y el enfoque histórico representa una política de contabilidad material, se requiere preferencia y la entidad tiene que aplicar retrospectivamente el cambio de acuerdo con la ASC 250. El cambio en esta dirección generalmente sería visto como preferible.
- Si la entidad históricamente actualizó la tasa para propósitos de revelación, la entidad puede cambiarla usando la tasa de inicio sin necesitar realizar la valoración de preferencia. El cambio en esta dirección es consistente con la retroalimentación formal recibida del personal de FASB.
- Si, con base en la materialidad, el enfoque histórico de revelación no se considera que es una política de contabilidad elegida, la entidad podría cambiar el enfoque sin establecer preferencia y no está requerida a reflejar el cambio en períodos anteriores.

P&R 4 - Enfoques para la contabilidad de los costos ejecutorios para arrendamientos operacionales, en la transición

Según la ASC 840, era aceptable que la entidad incluya los costos ejecutorios en, o los excluya de, la revelación de los pagos mínimos de alquiler para los arrendamientos operacionales. El personal de FASB generalmente ha señalado que el arrendatario usaría su enfoque de revelación de la ASC 840 para determinar los pagos de arrendamiento cuando establezca su pasivo por arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842 y "eliminaría" el saldo. Con base en las discusiones con el personal de la SEC, para el arrendatario sería apropiado usar el mismo enfoque para la aplicación inicial de la ASC 842 que históricamente haya usado para propósitos de revelación según la ASC 840. La entidad que desee cambiar su enfoque histórico puede hacerlo cuando haga la transición hacia la ASC 842. Algunas consideraciones clave relacionadas con este problema son tal y como sigue:

- Si la inclusión (exclusión) de los costos ejecutorios no tiene un impacto material en los estados financieros, el arrendatario puede cambiar su tratamiento de los costos ejecutorios antes o a partir de la adopción de la ASC 842 sin valorar la preferencia.
- Si el enfoque histórico de la entidad relacionado con los costos ejecutorios tiene un impacto material en sus estados financieros, generalmente ello representará la elección de una política de contabilidad. Tal cambio tiene que ser aplicado retrospectivamente a todos los períodos presentados según la ASC 840.
- Nosotros no consideramos que sería apropiado (dependiendo de la materialidad del impacto en los estados financieros) que el arrendatario cambie su enfoque de revelación de la ASC 840 para los costos ejecutorios de una manera que reduzca la comparabilidad con su contabilidad de la ASC 842, incluyendo el impacto de la elección del arrendatario para incluir en, o excluir de, los componentes de no-arrendamiento, el pasivo por arrendamiento según la ASC 842.⁵

P&R 5 - Des-reconocimiento de activos y pasivos existentes de construir-para-adaptar, en la transición

La orientación de transición de construir-para-adaptar específica que los activos de construir-para-adaptar reconocidos según la ASC 840 deben ser res-reconocidos en la transición. La entidad no está requerida a valorar los principios de control de la ASC 842 durante los períodos comparativos (independiente de si el arrendatario era considerado propietario según la ASC 840) en la extensión en que la construcción esté completa y el arrendamiento comenzó antes de la fecha efectiva de la ASC 842. Esto es verdadero independiente de si la entidad elige los comparativos según la opción de la 840.⁶ Por consiguiente, el arrendatario debe (1) des-reconocer cualesquiera activos y pasivos de construir-para-adaptar que fueron capitalizados *únicamente como resultado* de que el arrendatario sea considerado el propietario contable y (2) reconocer la diferencia, si la hay, en patrimonio. Observe que

⁵ El arrendatario puede elegir, como política de contabilidad para cada clase de activo subyacente, no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento (lo cual incluye los costos caracterizados como costos ejecutorios según la ASC 840) en la fecha efectiva. Nosotros consideramos que la entidad puede elegir esta política ya sea para (1) tanto la población de arrendamientos existentes y los arrendamientos nuevos o modificados o (2) solo arrendamientos nuevos o arrendamientos modificados. La entidad que elija el expediente práctico puede aplicarlo a todos los arrendamientos existentes, independiente del tratamiento anterior de la entidad para los costos ejecutorios según la ASC 840, sin estar sujeta al requerimiento de preferencia contenido en la ASC 250. Para discusión anterior vea la [P&R 4](#) en el apéndice.

⁶ La FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2018-11, *Leases (Topic 842): Targeted Improvements*, enmendó la ASC 842 de manera que la entidad puede elegir no refundir sus períodos comparativos en la transición (los "Comparativos según la opción 840"). La ASU permite que las entidades cambien su fecha de aplicación inicial al comienzo del período de adopción. Para una discusión detallada de los comparativos según la opción 840, vea el *Heads Up* de agosto 7, 2018, de Deloitte.

los costos pagados por el arrendatario que fueron incluidos en el activo de construir-para-adaptar pueden no haber sido capitalizados *únicamente como resultado* de la designación de construir-para-adaptar y por consiguiente debe ser mantenida (y quizás re-caracterizada) en la transición. Por ejemplo, los costos considerados pagos de arrendamiento pagados por anticipados o pagos para mejoramientos del arrendatario-propietario no serían des-reconocidos a través de patrimonio en la transición. Esta P&R discute los requerimientos de des-reconocimiento y contiene ejemplos que ilustran la aplicación de esos requerimientos.

P&R 6 - Contabilidad para un activo construido-para-adaptar previamente deteriorado

Según la ASC 840, el activo de construido-para-adaptar y la obligación de financiación pueden ser reconocidos en el balance general del arrendatario como resultado de la designación de las transacciones como construido-para-adaptar. Según este modelo considerado de propiedad, las entidades miraron la orientación de deterioro contenida en la ASC 360, que puede haber resultado en el reconocimiento de cargos históricos de deterioro relacionados con activo de construido-para-adaptar. Tal y como se discute en la [P&R 5](#), la orientación de transición sobre construir-para-adaptar específica que cualesquiera activos y pasivos de construir-para-adaptar reconocidos según la ASC 840 deben ser des-reconocidos en la transición a menos que el arrendamiento aún no haya comenzado en la fecha efectiva y el arrendatario controle el esfuerzo de construcción de acuerdo con la ASC 842. La ASC 842 aborda la medición del arrendamiento relacionada con situaciones en las cuales el pasivo de ASC 420 haya sido previamente registrado para un arrendamiento operacional pero no discute los deterioros históricos de la ASC 360 para los acuerdos de construir-para-adaptar que serán contabilizados como arrendamientos según la nueva orientación. Como resultado, las entidades han cuestionado cómo los anteriores cargos de deterioro reconocidos en un activo de construir-para-adaptar deben ser tratados en la transición dado que el activo con el cual el deterioro está relacionado será des-reconocido a partir de la adopción de la ASC 842 y reemplazado por un activo de ROU. Específicamente, las entidades han preguntado si los anteriores deterioros deben afectar la medición del nuevo activo de ROU y, si es así, cómo.

En la extensión en que un deterioro histórico fue reconocido y el indicador o los indicadores de deterioro continúan existiendo a la fecha de la transición, nosotros consideramos que el arrendatario debe sujetar un activo de ROU recientemente reconocido a una prueba completa de deterioro de acuerdo con la ASC 360 a la fecha efectiva de la ASC 842. De acuerdo con ello, el arrendatario determinaría una cantidad de deterioro "nueva" con base en la prueba de deterioro realizada a la fecha efectiva.

P&R 7 - Consideraciones de transición relacionadas con la medición del arrendamiento cuando la entidad deja de usar un activo arrendado antes de la adopción de la ASC 842

Según la ASC 840, cuando una entidad deja de usar un activo sujeto a un arrendamiento operacional, la entidad aplica la orientación contenida en la ASC 240 para determinar si reconocer un pasivo por sus costos relacionados con la terminación del arrendamiento operacional y los costos que continuarán siendo incurridos sin económicamente beneficiar a la entidad, compensados por el ingreso de sub-arrendamiento asumido. De acuerdo con la ASC 420, la entidad registraría el pasivo de esta manera independiente de si el arrendatario tiene la intención de sub-arrendar el activo.

Según la ASC 420 y la ASC 840, la entidad se considera que ha dejado de usar un activo incluso si la entidad tiene la intención y la capacidad de sub-arrendar el activo. Sin embargo, según la ASC 842, la determinación del cese de uso ya no es relevante; más aún, la entidad tiene que determinar si el activo arrendado es abandonado de acuerdo con la ASC 360.

Según la ASC 842, nosotros no consideramos que el activo de ROU sea abandonado si la entidad ha dejado de usar el activo subyacente pero actualmente está sub-arrendando (o planea sub-arrendar) el activo. Quien recibe de la entidad los pagos de sub-arrendamiento se considera que está obteniendo beneficios económicos provenientes del uso del activo subyacente según la ASC 842. Sin embargo, si la entidad deja de usar el activo arrendado antes de la adopción de la ASC 842 y no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo, la entidad no debe reconocer el activo de ROU a partir de la adopción de la ASC 842. En esa situación, en la extensión en que cualquier pasivo de la ASC 420 asociado sea menor que el valor en libros del activo de ROU que de otra manera sería reconocido para compensar el correspondiente pasivo por arrendamiento, cualquier porción restante del activo de ROU no compensada por el pasivo de la ASC 420 debe ser dado de baja como un ajuste a patrimonio.

P&R 8 - Medición inicial de un activo de ROU cuando un pasivo de la ASC 420 previamente reconocido excede el pasivo por arrendamiento reconocido en la transición

Antes de la adopción de la ASC 842, el arrendatario podía haber reconocido, de acuerdo con la ASC 420, un pasivo por costos tales como mantenimiento (incluyendo mantenimiento del área común [common-area maintenance (CAM)], seguros, e impuestos a la propiedad asociados con una actividad de salida o disposición relacionada con un arrendamiento operacional. A partir de la adopción de la ASC 842, después que se han establecido el pasivo por arrendamiento y el correspondiente activo de ROU, los pasivos de la ASC 420 reducen el valor en libros del activo de ROU.⁷ En ciertas circunstancias, el valor en libros de pasivo de la ASC 420 del arrendatario inmediatamente antes de la fecha efectiva de la ASC 842 para un arrendamiento operacional existente puede exceder la cantidad que de otra manera sería reconocida como el activo de ROU a la fecha efectiva (e.g., si el pasivo de la ASC 420 del arrendatario incluyó CAM, seguros, e impuestos a la propiedad). Nosotros no consideramos que sería apropiado que el arrendatario reconozca en la transición un activo de ROU negativo. Vea la [P&R 8](#) en el apéndice para los enfoques que nosotros consideramos son aceptables en este escenario.

⁷ Tal y como se discute en la [P&R 7](#), si la entidad (1) ha dejado de usar un activo antes de la fecha de adopción de la ASC 842 y esa designación no ha cambiado a la fecha de la adopción y (2) no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo a la fecha de la adopción, nosotros no consideramos que sea apropiado que la entidad reconozca un activo de ROU a partir de la adopción.

Apéndice – P&R sobre problemas de la transición

P&R 1 - Adopción temprana de la ASC 842 en un período intermedio diferente al primer período intermedio de un año fiscal

Para las compañías públicas,⁸ la orientación contenida en la ASU 2016-02 (i.e., ASC 842) es efectiva para los períodos anuales, y los períodos intermedios dentro de esos períodos anuales, que comiencen después de diciembre 15, 2018 (e.g., para las entidades de final de año calendario, los períodos anuales que comiencen en enero 1, 2019). Para las entidades diferentes a compañías públicas, la orientación es efectiva para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2019 (e.g., para las entidades de final de año calendario, los períodos anuales que comiencen en enero 1, 2020), y los períodos intermedios que comiencen después de diciembre 15, 2020. La adopción temprana es permitida para todas las entidades.

A las compañías públicas se les permite adoptar temprano la orientación en un período intermedio. La ASC 842 no aborda si a la entidad le está permitido adoptar temprano la orientación en un período intermedio diferente al primer período intermedio en un año fiscal, ni específicamente prohíbe la adopción temprana en cualquier período intermedio en un año fiscal.

Pregunta

¿Puede una compañía pública adoptar temprano la ASC 842 en un período intermedio diferente al primer período intermedio en un año fiscal y, si es así, cuáles son las implicaciones de la presentación de reportes?

Respuesta

Nosotros consideramos que la entidad puede elegir adoptar temprano la ASC 842 en un período intermedio diferente al primer período intermedio en un año fiscal (e.g., a octubre 1, 2018, el comienzo del cuarto trimestre de la entidad con final de año calendario). Si es elegida, la adopción temprana debe ser reflejada al comienzo del período anual de acuerdo con la ASC 842-10-65-1(a), que señala que la ASC 842 es efectiva para las compañías públicas en los períodos intermedios dentro del período anual de adopción.

Además, nosotros consideramos que, en ausencia de cualquier referencia específica en los requerimientos de transición de la ASU sobre la adopción prospectiva en un período intermedio, los preparadores deben aplicar la orientación contenida en la ASC 250-10-45-14, que establece:

El cambio en principio de contabilidad hecho en un período intermedio será reportado mediante aplicación retrospectiva de acuerdo con los párrafos 250-10-45-5 hasta 45-8. Sin embargo, la excepción de impracticabilidad contenida en el párrafo 250-10-45-9 puede no ser aplicado a los períodos intermedios anteriores al cambio del año fiscal en el cual se haga el cambio. Cuando es impracticable la aplicación retrospectiva a los períodos intermedios anteriores al cambio, el cambio deseado solo puede ser hecho al comienzo del año fiscal subsiguiente.

Por consiguiente, la adopción temprana, que haga la entidad con final de año calendario, de la ASC 842 en el segundo, tercero, o cuarto trimestre de 2018 debe ser reflejada como si la entidad hubiera adoptado la ASC 842 en enero 1, 2018. De acuerdo con ello, **la aplicación de la ASC 842 para todo el año fiscal** es requerida en tales circunstancias. Como resultado, de acuerdo con la SEC Regulation S-K, Item 302(a), los datos financieros trimestrales seleccionados en la Form 10-K de final de año 2018 tiene que reflejar la adopción de la ASC 842. Además, cuando la entidad subsiguientemente presenta períodos comparativos 2018 en los estados financieros intermedios para el primer, segundo, o tercer trimestre de 2019, los estados financieros comparativos 2018 deben reflejar la aplicación de la ASC 842.

Esta respuesta está adicionalmente respaldada por una discusión reciente en la reunión del Center for Audit Quality de septiembre de 2018, en la cual el personal de la SEC también discutió los problemas relacionados con las compañías emergentes en crecimiento [emerging growth companies (EGCs)] que hayan elegido adoptar la ASC 606 (el “nuevo estándar de ingresos ordinarios”) mediante el uso de las fechas efectivas para las no-PBE. El personal de la SEC confirmó que la entidad de final de año calendario que pierda su condición de EGC durante el 2018, estaría requerida a reportar en su Form 10-K para el 2018 la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios a enero 1, 2018, mediante el uso de la fecha de adopción para las compañías públicas. Además, tal entidad reflejará la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios en todos los períodos trimestrales para el año de adopción (y para el primer año si fue seleccionado el método de adopción retrospectivo) en sus datos financieros trimestrales seleccionados, de acuerdo con la SEC Regulation S-K, Item 302(a).

⁸ Vea nota 2.



Conectando los puntos

Después de la emisión de la ASC 606, la SEC les proporcionó a las EGC una comodidad relacionada con la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Específicamente, las EGC podrían elegir usar el enfoque de transición disponible para los no-emisores (e.g., adopción a enero 1, 2019, para las entidades con final de año calendario). Además, al igual que los no-emisores, las EGC podrían escoger **no aplicar** el nuevo estándar de ingresos ordinarios a los períodos intermedios dentro de sus períodos de adopción anual elegidos. Tal y como se señala arriba, según la orientación actual contenida en la ASC 842 y en la ASC 250, las PBE (que pueden incluir EGC) están requeridas a aplicar la ASC 842 a los períodos intermedios en el año de adopción.

El [parágrafo 11110.2](#) del SEC's Financial Reporting Manual (FRM) proporciona la siguiente P&R aplicable a una EGC que usa la fecha de adopción de no-PBE para la ASC 606 mediante la adopción del estándar para los períodos anuales que comiencen en enero 1, 2019, y los períodos intermedios que comiencen en enero 1, 2020 (para las entidades de final de año calendario).

Pregunta

Una EGC de final de año calendario que ha elegido seguir la transición de contabilidad aplicable a no-emisores elige adoptar la ASU 2014-09 para los períodos anuales comenzando en enero 1, 2019 y para los períodos intermedios dentro de los [períodos] anuales comenzando en enero 1, 2020. ¿La compañía tiene que reflejar la adopción del nuevo estándar en los datos financieros trimestrales (S-K Item 302(a)) contenidos en su reporte anual 2019?

Respuesta

No. La EGC no necesita acelerar la aplicación del estándar a los períodos intermedios para el único propósito de reportar complementariamente datos financieros trimestrales.

Si bien el alivio que la SEC proporcionó en el parágrafo 11110.2 del FRM específicamente aplica a la adopción de la ASC 606, la SEC puede permitir alivio para las EGC que adopten la ASC 842. Sin embargo, en ausencia de orientación adicional de la SEC, nosotros consideramos que la EGC debe reflejar la adopción de la ASC 842 como al comienzo del período anual en el cual la entidad adopta la ASC 842, incluyendo la aplicación a los consiguientes períodos intermedios.

Nosotros fomentamos que las entidades afectadas monitoreen los desarrollos futuros relacionados con este tema y consulten con sus auditores y con sus asesores contables.

P&R 2 - Identificación de los pagos mínimos de alquiler

En la transición hacia la ASC 842, la obligación de arrendamiento para un arrendamiento operacional típicamente es medida mediante el uso de los restantes pagos mínimos de alquiler, tal y como se describe en la ASC 840.

Pregunta

¿Qué se incluye en los pagos mínimos de alquiler?

Respuesta

Si bien la ASC 840 no define el término “pagos mínimos de alquiler,” la ASC 840-20-50-2 señala que los arrendatarios tienen que revelar los futuros pagos mínimos de alquiler a la fecha del balance general para los arrendamientos operacionales que satisfagan ciertas condiciones:

Para los arrendamientos operacionales que tengan términos de arrendamiento no-cancelables iniciales o restantes en exceso de un año, el arrendatario tiene que revelar ambos de los siguientes:

- a. Los futuros **pagos mínimos de alquiler** requeridos a la fecha del último balance general presentado, en el agregado y por cada uno de los cinco años fiscales sucesivos.
- b. El total de los alquileres mínimos a ser recibidos en el futuro según sub-arrendamientos no-cancelables a la fecha del último balance general presentado. [Añadido el énfasis]

FASB ha confirmado que la intención de requerir, en la transición, que los arrendatarios midan los arrendamientos operacionales mediante usar los pagos mínimos de alquiler de la ASC 840 es aliviar la carga de la determinación del pasivo por arrendamiento en la transición. Esto es, al proporcionar la anterior revelación según el ASC 840, el arrendatario debe poder determinar las cantidades brutas debidas según el arrendamiento y descontar los pagos requeridos para determinar el pasivo inicial de arrendamiento según la ASC 842. Esto es consistente con el parágrafo BC390 de la ASU 2016-02, que establece que la aplicación del término “pagos mínimos de alquiler” debe ser similar a según la orientación anterior.

Nosotros hemos observado diversidad en la práctica relacionada con dos aspectos de la revelación de los futuros pagos mínimos de alquiler según la ASC 840:

1. *Pagos de arrendamiento que dependen de un índice o tasa* – Algunas entidades han incluido la tasa más actual a la fecha del balance general cuando revelan los futuros pagos mínimos de alquiler, mientras que otras entidades han incluido la tasa en efecto al inicio del arrendamiento. La ASC 840-10-25-4 y 25-5 define que constituye o qué no constituye un pago mínimo de arrendamiento (en oposición a un pago mínimo de “alquiler”). Esos párrafos establecen (añadido el énfasis):

25-4 Esta orientación aborda qué constituye pagos mínimos de arrendamiento según el criterio de pagos-mínimos-de-arrendamiento contenido en el párrafo 840-10-25-1(d) desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. Los pagos de arrendamiento que dependen de un factor directamente relacionado con el uso futuro de la propiedad arrendada, tales como horas máquina de uso o volumen de ventas durante el término de arrendamiento, son alquileres contingentes y, de acuerdo con ello, se excluyen en su totalidad de los pagos mínimos de arrendamiento... Sin embargo, **los pagos de arrendamiento que dependen de un índice o tasa existente, tales como el índice de precios al consumidor o la tasa de interés preferencial, serán incluidos en los pagos mínimos de arrendamiento con base en el índice o tasa existente al inicio del arrendamiento; cualesquiera incrementos o disminuciones** en los pagos de arrendamiento que resulten de cambios subsiguientes en el índice o tasa **son alquileres contingentes** y por lo tanto afectan la determinación del ingreso como causado.

25-5 Para el arrendatario, los pagos mínimos de arrendamiento comprenden los pagos que el arrendatario está obligado a hacer o puede ser requerido a hacer en vinculación con la propiedad arrendada, **excluyendo** ambos de los siguientes:

- a. **Alquileres contingentes**
- b. Cualquier garantía por parte del arrendatario por la deuda del arrendador y la obligación del arrendatario para pagar (aparte de los pagos de alquiler) costos ejecutorios tales como seguros, mantenimiento, e impuestos en conexión con la propiedad arrendada.

En una reciente discusión formal, el personal de la SEC señaló que cualquier enfoque histórico es aceptable y que una entidad puede, dependiendo de los hechos y circunstancias, desviarse de su política histórica cuando mida sus arrendamientos a la fecha de la aplicación inicial. Vea la [P&R 3](#) para discusión adicional de los pagos de arrendamiento que fluctúen con base en un índice o tasa en el contexto de la transición de los arrendamientos operacionales de la compañía según la ASC 840 hacia la nueva orientación de arrendamiento según la ASC 842.

2. *Costos ejecutorios (i.e., seguros, impuestos a la propiedad, y CAM)* – Algunas entidades han concluido que los costos ejecutorios hacen parte de los pagos mínimos de alquiler según la ASC 840 y otras entidades no. Una indagación técnica con el personal de la SEC ha confirmado que cualquier interpretación es aceptable según la ASC 840. Vea la [P&R 4](#) para información adicional en relación con la inclusión o exclusión de los costos ejecutorios en la determinación del pasivo por arrendamiento del arrendatario para los arrendamientos operacionales existentes en la transición, incluyendo consideraciones para las entidades que desean cambiar su enfoque histórico según la ASC 840.

P&R 3 - Pagos de arrendamiento operacional que fluctúan con base en una tasa o índice variable – Consideraciones de transición

Al hacer la transición de sus arrendamientos operacionales según la ASC 840 hacia la nueva orientación de arrendamiento según la ASC 842, el arrendatario tiene que medir sus pasivos de arrendamiento a la fecha de aplicación inicial mediante el uso de los pagos mínimos de alquiler restantes, y definidos en la ASC 840. Igual que la ASC 842, la ASC 840 contiene orientación diseñada a abordar los pagos variables que dependen de un índice o tasa, incluyendo cómo la entidad debe ver los mecanismos de pago cuando determine los pagos mínimos de alquiler para propósitos de clasificación y medición. Si bien la ASC 842 es clara sobre el tratamiento de los pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o tasa, nosotros somos conscientes de diversidad en la práctica relacionada con cómo tales pagos han sido tratados según la AS 840, particularmente con relación a la revelación de los futuros pagos de arrendamiento operacional requeridos por la ASC 840-20-50-2(a) (comúnmente referida como la “tabla de compromisos de arrendamiento”). Si bien la ASC 840 parece clara sobre el tratamiento de tales pagos para propósitos de clasificación y medición inicial (si es aplicable), es menos clara en cómo la tabla de compromisos de arrendamiento debe ser construida en las revelaciones requeridas en las notas. Para propósitos de clasificación y medición inicial, la ASC 840 requiere que los arrendatarios calculen los pagos mínimos de alquiler con base en el índice o tasa existente al *inicio del arrendamiento*. Sin embargo, la ASC 840 no discute cómo determinar los futuros pagos de arrendamiento para propósitos de revelación, y algunas entidades han usado información actualizada del índice/tasa para este propósito con la creencia de que la revelación es principalmente una revelación de liquidez y por consiguiente debe reflejar información actualizada acerca de las obligaciones de la entidad en cada fecha de balance general. Otras entidades han continuado presentando los futuros pagos de arrendamiento para propósitos de revelación mediante usar el índice o tasa existente al inicio del arrendamiento.

Pregunta 3a

Al hacer la transición hacia la ASC 842, ¿qué tasa el arrendatario en un arrendamiento operacional debe usar para determinar la tasa o índice que debe emplear para determinar los pagos de arrendamiento que se incluyen en el cálculo del pasivo por arrendamiento del arrendatario según la ASC 842?

Respuesta

Depende. La ASC 842-10-65-1(l) aborda la transición para los arrendamientos operacionales y establece:

El arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de la suma de los siguientes, usando una tasa de descuento para el arrendamiento... establecida a la fecha de aplicación...

1. Los restantes pagos mínimos de alquiler (tal y como son definidos según la [ASC] 840).
2. Cualesquiera cantidades probables de ser adeudadas por el arrendatario según la garantía del valor residual.

Tal y como se discute en el párrafo BC390 de la ASU 2016-02, FASB tuvo la intención de que el arrendatario efectivamente “escapara” los arrendamientos existentes según la ASC 840 a partir de la adopción de la ASC 842 (i.e., el arrendatario debe usar su tabla de pago mínimo de alquiler revelada según la ASC 840 como la base para inicialmente medir sus pasivos de arrendamiento operacional según la ASC 842). Sin embargo, la orientación de transición contenida en la ASC 842-10-65 guarda silencio sobre el índice o tasa que debe ser usado para determinar los pagos de arrendamiento en la transición, diferente a vía la referencia a los pagos mínimos de alquiler según la ASC 840, la cual, tal y como se describe arriba, ha sido interpretada de manera diferente en la práctica para propósitos diferentes a clasificación y medición inicial. Por esta razón, los *stakeholders* han expresado dos alternativas potenciales:

- *Alternativa 1* – Usar el índice o tasa que fue empleado para calcular los pagos mínimos de arrendamiento del arrendatario al inicio del arrendamiento.
- *Alternativa 2* – Usar el índice o tasa existente a la fecha de aplicación inicial de la ASC 842.

Co base en discusiones formales con personal de la SEC, nosotros entendemos que para el arrendatario sería aceptable usar el mismo enfoque para la aplicación inicial que históricamente ha usado para propósitos de revelación según la ASC 840. En otras palabras, si el arrendatario usó la tasa de inicio para su revelación de la ASC 840, sería aceptable que el arrendatario use la tasa de inicio cuando determine sus pasivos de arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842. De igual manera, si el arrendatario históricamente ha actualizado el índice o tasa para su revelación de la ASC 840, sería aceptable que el arrendatario use la tasa a la fecha de la aplicación inicial cuando determine sus pasivos de arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842. El personal de la SEC ha señalado que considera que la definición de pagos mínimos de alquiler contenida en la ASC 840 – para propósitos diferentes a clasificación y medición inicial – es ambigua y que por consiguiente es aceptable usar ya sea el índice/tasa original o actualizar el índice/tasa para propósitos de revelación de la ASC 840. El personal de la SEC ve el enfoque histórico relacionado con el desarrollo de la revelación de la ASC 840 como una elección de política y por consiguiente generalmente esperaría que la entidad aplique consistentemente su enfoque seleccionado cuando haga la transición hacia la ASC 843. Sin embargo, la entidad puede cambiar su enfoque histórico con base en varios factores, incluyendo la materialidad de la política histórica para los estados financieros en general, la dirección del cambio (e.g., cambiar desde la tasa de inicio a la tasa de aplicación inicial o viceversa), y la base para hacer el cambio. Las siguientes son consideraciones relacionadas con cada uno de esos factores:

- *Materialidad*⁹- La entidad debe primero valorar la importancia de su política (el uso de la tasa de inicio en oposición a una tasa actualizada) en el contexto de los estados financieros en general. Nosotros generalmente consideramos que la entidad puede cambiar su enfoque histórico en la extensión en que la política sea inmaterial para los estados financieros en general.
- *Dirección del cambio* – Nosotros consideramos que la entidad puede cambiar desde usar una tasa actualizada hasta usar la tasa de inicio cuando determine sus pasivos de arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842. El cambio en esta dirección es consistente con la retroalimentación formal recibida del personal de FASB en relación con los requerimientos de la ASC 840, y muchas entidades se han basado en tal retroalimentación como parte de sus procesos de implementación. Tal cambio también es más consistente con la lectura literal de la definición de pagos mínimos de arrendamiento contenida en la ASC 840. Por consiguiente, nosotros no consideramos que la entidad estaría requerida a aplicar la orientación de contabilidad contenida en la ASC 250-10 cuando haga tal cambio. Sin embargo, nosotros también consideramos que, en ciertas circunstancias, una compañía puede cambiar desde usar la tasa de inicio hasta usar una tasa actualizada cuando determine sus pasivos de arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842. La entidad que desee hacerlo puede estar sujeta a los requerimientos de preferencia contenidos en la ASC 250-10, tal y como se discute en la siguiente viñeta.

⁹ La entidad no está requerida a aplicar los US GAAP a elementos inmateriales; por consiguiente, la materialidad siempre es una consideración en la preparación de los estados financieros. La valoración de la materialidad es específica-de-la-compañía e involucra consideraciones cualitativas y cuantitativas. La revelación explícita del estado financiero de la compañía de su tratamiento histórico según la ASC 840 puede servir como evidencia cualitativa de que la política es material.

- *Bases para el cambio* – Si la entidad que históricamente ha usado la tasa de inicio para sus revelaciones de la ASC 840 desea cambiar la tasa (i.e., desea usar la tasa a la fecha de la aplicación inicial) para determinar sus pasivos de arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842, puede hacerlo si el cambio es apropiado con base en la orientación contenida en la ASC 250-10 sobre cambios de contabilidad. En otras palabras, si el enfoque histórico representa una política material y la entidad quiere cambiar su tratamiento histórico, estaría sujeta a los requerimientos de preferencia contenidos en la ASC 250-10-45-2(b). En este sentido, el personal de la SEC señaló que generalmente considera que el uso de una tasa o índice actualizado resultaría en una descripción más exacta de los activos de ROU y de los pasivos de arrendamiento del arrendatario a la fecha de la transición; nosotros por consiguiente consideramos que el personal de la SEC vería como preferible el uso de un índice/tasa actualizado.

La siguiente tabla resume los puntos de vista del personal de la SEC y del personal de FASB respecto de si es aceptable que una entidad cambie su enfoque histórico de revelación a partir de la transición hacia la ASC 842 cuando calcule su pasivo inicial de arrendamiento según la ASC 842:

Enfoque histórico de revelación de la ASC 840	Enfoque de transición de la ASC 842	Puntos de vista sobre la aceptabilidad
Tasa de inicio	Tasa de inicio	El personal de la SEC lo ve como aceptable
Tasa actualizada	Tasa actualizada	El personal de la SEC lo ve como aceptable
Tasa de inicio	Tasa actualizada	Valore la preferencia ¹⁰ - Personal de la SEC
Tasa actualizada	Tasa de inicio	El personal de FASB lo ve como aceptable

Pregunta 3b

Si la entidad cambia su política de contabilidad desde usar la tasa al inicio del arrendamiento hacia usar una tasa actualizada cuando calcule su pasivo por arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842, ¿tal cambio tiene que ser reflejado retrospectivamente de acuerdo con la ASC 250?

Respuesta

Depende. Si el uso de la tasa de inicio (en oposición a una tasa actualizada) representa una política de contabilidad material, el cambio hacia una tasa actualizada necesitaría ser preferible y la aplicación retrospectiva estaría requerida de acuerdo con la ASC 250. Sin embargo, si la política no se considera material para los estados financieros en general, la entidad podría hacer el cambio sin establecer la preferencia y de igual manera no estaría requerida¹¹ a reflejar el cambio en períodos anteriores.

Tal y como se discute en la [Pregunta 3a](#) arriba, el personal de la SEC ha señalado que generalmente sería preferible usar una tasa actualizado dado que el uso de tal tasa resulta en mejor información en relación con los compromisos futuros del arrendatario a partir de la adopción de la nueva orientación.

Pregunta 3c

La discusión anterior se refiere a la tasa apropiada para que la entidad la use al hacer la transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842 para los pasivos por arrendamiento **operacional**. ¿La decisión de la entidad para cambiar su enfoque (i.e., usar una diferente tasa de adopción) afecta su reconocimiento de los pasivos de arrendamiento en la transición para los arrendamientos de capital/financieros?

Respuesta

Depende. Nosotros generalmente consideramos que el análisis contenido en las [Pregunta 3a](#) y [3b](#) arriba está limitado al portafolio de arrendamientos operacionales de la entidad y no afectaría la medición de los pasivos de arrendamiento de capital/financiero en la transición. Una excepción a esta regla podría surgir para las entidades que **no** elijan el "paquete de expedientes prácticos" y tengan arrendamientos de capital según la ASC 840 que se conviertan en arrendamientos operacionales según la ASC 842.

Cuando el paquete de expedientes prácticos es elegido o cuando la clasificación de un arrendamiento de capital de otra manera permanece sin modificación a partir de la adopción de la ASC 842, nosotros no esperaríamos que el cambio relacionado con la medición de los arrendamientos operacionales afecte la medición de los arrendamientos de capital/financieros. Nosotros no consideramos que la elección de política (tasa de inicio vs. tasa actualizada) existe para los arrendamientos de capital según la ASC 840. La ASC 840 es clara sobre la medición inicial de los pasivos por arrendamiento de capital y no requiere (o permite) re-medicación por los cambios en un índice/tasa. Dado que la

¹⁰ La determinación de la preferencia es requerida según la ASC 250 si la entidad que está haciendo la transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842 desea cambiar desde usar la tasa de inicio a usar una tasa actualizada para calcular su pasivo por arrendamiento, provisto que la política histórica tiene un impacto material en los estados financieros.

¹¹ Si bien en esta circunstancia la entidad no está requerida a reflejar el cambio en períodos históricos, nosotros consideramos que a la entidad le está permitido hacerlo dado que el cambio incrementaría la comparabilidad.

medición inicial de los pasivos por arrendamiento de capital es clara y las revelaciones en las notas del total de los pasivos por arrendamiento de capital pendientes según la ASC 840 están vinculados directamente con el balance general, no hay ambigüedad en el índice/tasa usado para satisfacer los requerimientos de revelación para los arrendamientos de capital según la ASC 840. Además, la orientación de transición contenida en la ASC 842 para los arrendamientos de capital/financieros señala que deben ser reconocidos al valor en libros del activo de arrendamiento y del pasivo por arrendamiento de capital inmediatamente antes de la adopción (i.e., los saldos simplemente son trasladados).

Cuando el paquete de expedientes prácticos no es elegido y la clasificación del arrendamiento cambia desde capital hacia operacional, el arrendatario está requerido a des-reconocer el anterior arrendamiento de capital registrado según la ASC 840 y registrar el nuevo arrendamiento operacional según la ASC 842 mediante medir el pasivo por arrendamiento operacional y el activo de ROU. Nosotros consideramos que, en tales circunstancias, la entidad debe medir su pasivo por arrendamiento de una manera consistente con sus otros pasivos por arrendamiento operacional reconocidos a partir de la transición. Al hacerlo, la entidad debe considerar el índice en el índice/tasa usado para medir esos pasivos en la transición, si es aplicable.

P&R 4 - Enfoques para la contabilidad de los costos ejecutorios para arrendamientos operacionales, en la transición

Según la ASC 840, los costos ejecutorios incluyen tres componentes primarios: (1) impuestos a la propiedad, (2) seguros, y (3) mantenimiento (e.g., CAM). Dado que la ASC 840 no distingue entre esos tres componentes, el enfoque históricamente aceptable ha sido incluir todos los costos ejecutorios en (o excluirlos completamente) de las revelaciones acerca de los pagos de alquiler restantes provistos según la ASC 840. Sin embargo, según la ASC 842, el mantenimiento es considerado un componente de no-arrendamiento mientras que los impuestos a la propiedad y los seguros ni son considerados un componente de arrendamiento ni un componente de no-arrendamiento; en lugar de ello, la consideración atribuible a los impuestos de propiedad y a los seguros es asignada a los componentes contenidos en el acuerdo.

Tal y como se discute arriba y adicionalmente se discutió en la [P&R 2](#), según la ASC 840 era aceptable que los costos ejecutorios se incluyeran en o se excluyeran de la revelación de los pagos mínimos de alquiler para los arrendamientos operacionales. Además, el personal de FASB generalmente ha señalado que el arrendatario (1) usaría su revelación de la ASC 840 para determinar los pagos de arrendamiento cuando calcule el pasivo por arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842 y (2) “eliminaría” el saldo.¹² Además, en la 2017 AICPA Conference on Current SEC and PCAOB Developments, el personal de la SEC señaló que “no objeta que las entidades registradas consistentemente apliquen sus conclusiones históricas de política de contabilidad en relación con la composición de los pagos mínimos de arrendamiento cuando concluyan si los costos ejecutorios deben ser incluidos en los restantes pagos mínimos de alquiler para los propósitos de establecer el pasivo por arrendamiento en la transición.”

Sin embargo, dadas las diferencias en cómo esos costos son tratados según la ASC 842, han surgido preguntas acerca de si sería aceptable que la entidad, a partir de la adopción de la ASC 842, trate los costos ejecutorios de manera diferente cuando calcule el pasivo de arrendamiento en la transición que históricamente ha tratado los costos para propósitos de revelación (e.g., cambiar desde incluir los costos ejecutorios, hasta excluirlos de, la determinación de los pagos por arrendamiento).

Pregunta 4a

¿Es aceptable que el tratamiento de la entidad respecto de los costos ejecutorios difiera de la práctica histórica cuando la entidad inicialmente esté midiendo el pasivo por arrendamiento como parte de su transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842?

Respuesta

Depende. Con base en las discusiones con el personal de la SEC, si la política de la entidad sobre los costos ejecutorios tiene un impacto material¹³ sobre los estados financieros de la entidad, el cambio en si los costos ejecutorios se incluyen en los pagos mínimos de alquiler satisface la definición de un “cambio de contabilidad” y estaría sujeta a los requerimientos de preferencia contenidos en la ASC 250-10-45-2(b). La ASC 250-10-20 (y el glosario maestro de la ASC) define un “cambio en principio de contabilidad,” en parte, como “un cambio desde un principio de contabilidad generalmente aceptado hacia otro principio de contabilidad generalmente aceptado cuando haya dos o más principios de contabilidad generalmente aceptados que apliquen.” Por lo tanto, el cambio del arrendatario en el tratamiento de los costos ejecutorios a la fecha efectiva de la ASC 842 representa un cambio desde su política histórica según la ASC 840.

¹² El párrafo BC390 de la ASU 2016-02 establece que el “efecto práctico del método de transición retrospectivo modificado, particularmente cuando es combinado con los expedientes prácticos que se ofrecen, es que la entidad ‘eliminaría’ los saldos existentes al comienzo del primer período comparativo presentado de acuerdo con los anteriores PCGA” (agregado el énfasis)

¹³ Vea [nota 9](#).

Las discusiones con el personal de la SEC han abordado adicionalmente cómo la entidad debe valorar la preferencia de cambiar si los costos ejecutorios se incluyen en los “pagos mínimos de alquiler.” En la valoración de la preferencia, la entidad tiene que realizar un análisis bien razonado y debe considerar, entre otras cosas, la política de contabilidad prospectiva del arrendatario según la ASC 842, incluyendo la elección de la entidad para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento. Nosotros consideramos que la entidad puede elegir el expediente práctico para ya sea (1) tanto la población de arrendamientos existentes como los arrendamientos nuevos o modificados o (2) solo arrendamientos nuevos o modificados. Por ejemplo, si el arrendatario planea elegir el expediente práctico para contabilizar los componentes de no-arrendamiento contenidos en un contrato como parte del solo componente de arrendamiento con el cual estén relacionados según la ASC 842 para **solo los arrendamientos nuevos o modificados** (i.e., la entidad no está seleccionando elegir el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para los arrendamientos existentes), esta elección generalmente sería un factor que apoya la preferencia de cambiar desde excluir los costos ejecutorios provenientes de los pagos mínimos de alquiler según la ASC 840 para incluirlos según la ASC 842 para la población de **arrendamientos existentes** (vea la [Pregunta 4c](#) adelante). Nosotros también entendemos que el cambio desde incluir los costos ejecutorios hasta excluir tales costos generalmente sería visto negativamente por el personal de la SEC, y generalmente no sería preferible, si el cambio es hecho solamente para reducir el pasivo por arrendamiento en la transición.

Además, nosotros consideramos que cuando la entidad hace la transición desde la ASC 840 hacia la 842 y elige tanto (1) cambiar su práctica histórica relacionada con la contabilidad para los costos ejecutorios con base en el requerimiento de preferencia contenido en la ASC 250 y (2) los comparativos según la opción de la 840, el cambio tiene que ser aplicado retrospectivamente. El cambio en su práctica histórica es un cambio electivo de política de contabilidad hecho con base en la ASC 250 y no es requerido por la ASC 842. Por consiguiente, las revelaciones históricas del estado financiero (i.e., los futuros pagos mínimos de alquiler requeridos por la ASC 840-20-50-2(a), históricamente referida como la “tabla de compromisos de arrendamiento”) que será presentada cuando la entidad adopta la ASC 842 mediante usar los comparativos según la opción de la 840 deben tener en cuenta el cambio de contabilidad hecho de acuerdo con la ASC 250.

En resumen, cuando haga la transición hacia la ASC 842, al arrendatario se le puede permitir cambiar el enfoque que históricamente haya usado según la ASC 840 para incluir o excluir los costos ejecutorios. Si el enfoque existente según la ASC 840 tiene un impacto material en los estados financieros, el cambio necesitaría ser hecho con base en que sea preferible. De otro modo, si el enfoque histórico de la entidad relacionado con los costos ejecutorios no tiene un impacto material en los estados financieros, la entidad puede cambiar su enfoque histórico según la ASC 840 y no estaría requerida a valorar la preferencia. Al desarrollar los requerimientos de transición, FASB esperó que el arrendatario podría “eliminar” sus pagos mínimos de alquiler existentes. Por consiguiente, al hacer la transición hacia la ASC 842, el arrendatario debe considerar los siguientes principios en la determinación de su enfoque relacionado con los costos ejecutorios:

- Para la entidad era aceptable ya sea incluir los costos ejecutorios, o excluirlos de, la revelación de los pagos mínimos de alquiler; por consiguiente, ha surgido diversidad en la práctica. El enfoque histórico nunca habría afectado la medición de los arrendamientos operacionales (a causa del tratamiento fuera-de-balance según la ASC 840) y la política histórica puede nunca haber sido material para las revelaciones del estado financiero.
- Si la inclusión (exclusión) de los costos ejecutorios *no tiene un impacto material* en los estados financieros, el arrendatario puede cambiar su tratamiento de los costos ejecutorios antes o a partir de la adopción de la ASC 842 sin valorar la preferencia e igualmente no estaría requerida¹⁴ para reflejar el cambio de política de la ASC 840 en períodos anteriores, dado que esos períodos continuarían siendo presentados según la ASC 840 si la entidad está eligiendo los comparativos según la opción de la 840. Si el arrendatario explícitamente ha revelado en sus estados financieros su enfoque para incluir (excluir) los costos ejecutorios según la ASC 840, tal revelación puede ser un indicador de que la política es material.
- Tal y como se discutió antes, la elección entre dos métodos aceptables de presentación de la información de revelación es un principio de contabilidad para el cual el cambio en el método tiene que ser preferible según la ASC 250-10-45-11 hasta 45-13 si la política de la entidad sobre los costos ejecutorios tiene un impacto material en sus estados financieros. Este cambio tiene que ser aplicado retrospectivamente a todos los períodos presentados según la ASC 840. Prácticamente, el único impacto de la aplicación retrospectiva debe ser la revisión de la revelación de la tabla de compromisos de arrendamiento para el año terminado inmediatamente antes de la fecha de aplicación inicial. Esta tabla histórica tiene que ser incluida de nuevo en los estados financieros (trimestrales y anual) en el año de adopción si se eligen los comparativos según la opción de la 840.

¹⁴ Si bien no es requerida a reflejar el cambio en los períodos históricos en esta circunstancia, nosotros consideramos que a la entidad le está permitido hacerlo dado que el cambio incrementaría la comparabilidad.

Pregunta 4b

Cuando hace la transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842, ¿cómo debe la entidad tratar los costos ejecutorios si la entidad elige, como expediente práctico, combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para los arrendamientos existentes en la transición?

Respuesta

El arrendatario puede elegir, como política de contabilidad para cada clase de activo subyacente,¹⁵ no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento (incluyendo los costos ejecutorios) en la fecha efectiva. Nosotros consideramos que el arrendatario puede elegir tal política tanto para la población de arrendamientos existentes como para los arrendamientos nuevos y modificados, dado que el arrendatario puede preferir comparabilidad y aplicación consistente para todos los arrendamientos independiente de si comenzaron antes de la fecha efectiva.

La orientación sobre el expediente práctico según la cual el arrendatario puede elegir no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento guarda silencio sobre el tratamiento de los no-componentes en un contrato (e.g., costos ejecutorios tales como impuestos a la propiedad y seguros). Específicamente, la ASC 842-10-15-37 solo discute los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, estableciendo lo siguiente:

Como expediente práctico, el arrendatario puede, como elección de política de contabilidad por clase de activo subyacente, escoger no separar los componentes de no-arrendamiento de los componentes de arrendamiento y en lugar de ello contabilizar por separado cada componente de arrendamiento y los componentes de no-arrendamiento asociados con ese componente de arrendamiento como un solo componente de arrendamiento.

Cuando el expediente práctico es elegido, cualquier porción de la consideración contenida en el contrato que de otra manera sería asignada a los componentes de no-arrendamiento es en lugar de ello contabilizada como parte del componente de arrendamiento relacionado, par apósitos de clasificación, reconocimiento, y medición. Además, cualesquiera pagos relacionados con no-componentes serían contabilizados como parte del componente de arrendamiento relacionado (i.e., los pagos asociados no serían asignados entre los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento dado que todos ellos son tratados como un solo componente de arrendamiento). Por consiguiente, la entidad que elige el expediente práctico lo haría para tanto los componentes de no-arrendamiento como para los no-componentes del contrato (e.g., costos ejecutorios). La entidad que elige esta política de contabilidad para los arrendamientos existentes por lo tanto contabilizaría todos los costos ejecutorios como parte de sus pagos de arrendamiento, independiente de si la entidad había incluido o excluido los costos ejecutorios cuando determine los pagos mínimos de alquiler (i.e., la “tabla de compromisos de arrendamiento”) según la ASC 840.

Tal y como se discute en la [Pregunta 4a](#), el personal de la SEC ha señalado que el cambio en si los costos ejecutorios se incluyen en los pagos mínimos de alquiler satisface la definición de un “cambio en principio de contabilidad” y estaría sujeto a los requerimientos de preferencia contenidos en la ASC 250-10-45-2(b), si la política de la entidad sobre los costos ejecutorios tiene un impacto material en sus estados financieros. Sin embargo, nosotros no consideramos que el mismo requerimiento aplicaría cuando la entidad elige el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, incluyendo los no-componentes de un contrato (e.g., costos ejecutorios), para los arrendamientos existentes en la transición. La pregunta planteada al personal de la SEC involucró la capacidad de la entidad registrada para cambiar su tratamiento de los costos ejecutorios, pero no se basó en la elección del expediente práctico. Nosotros consideramos que la entidad puede elegir el expediente práctico en la transición para todos los arrendamientos existentes, independiente del tratamiento anterior que la entidad haya dado a los costos ejecutorios, sin estar sujeta al requerimiento de preferencia contenido en la ASC 250-10-45-2(b).

Pregunta 4c

Cuando hace la transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842, ¿cómo debe la entidad tratar los costos ejecutorios si la entidad elige, como expediente práctico, combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para solo los arrendamientos nuevos o modificados?

Respuesta

Tal y como se discute en la [Pregunta 4b](#) arriba, el arrendatario puede elegir, como política de contabilidad para cada clase de activo subyacente, no separar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento (incluyendo los costos ejecutorios) en la fecha efectiva. Nosotros consideramos que el arrendatario puede elegir tal política para ya sea (1) tanto la población de arrendamientos existentes como para los arrendamientos nuevos o modificados o (2) solo los arrendamientos nuevos o modificados. Con relación a los arrendamientos nuevos o modificados, esta elección solo aplica a los que comiencen o sean modificados en o después de la fecha efectiva de la ASC 842. Cuando se hace esta elección solo para los arrendamientos nuevos o modificados, el arrendatario que históricamente ha excluido los costos

¹⁵ Dependiendo de la elección de la entidad (hecha por clase de activo subyacente) para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, toda o una porción de los arrendamientos de la entidad pueden ser afectados por esta elección. En contraste, la selección de política de la ASC 840 de la entidad para incluir o excluir los costos ejecutorios es una elección de toda-la-entidad. De acuerdo con ello, en tales circunstancias pueden surgir inconsistencias entre la ASC 840 y la ASC 842.

ejecutorios de su revelación del pago mínimo de alquiler según la ASC 840 puede ser capaz de cambiar para incluir los costos ejecutorios según la ASC 842 para la población de arrendamientos existentes, tal y como se describe adelante.

Tal y como se discute en la [Pregunta 4a](#), el personal de la SEC ha señalado que el cambio en si los costos ejecutorios se incluyen en los “pagos mínimos de alquiler” satisface la definición de un “cambio en principio de contabilidad,” y estaría sujeto a los requerimientos de preferencia contenidos en la ASC 250-10-45-2(b), si la política de la entidad sobre los costos ejecutorios tiene un impacto material en sus estados financieros. Nosotros consideramos que este requerimiento aplicaría cuando la entidad **no elige** el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, incluyendo los no-componentes de un contrato (e.g., costos ejecutorios), para la población de arrendamientos existentes en la transición (i.e., la entidad elige el expediente práctico para solo los arrendamientos nuevos o modificados) pero desea cambiar desde excluir los costos ejecutorios según la ASC 840 hacia incluir los costos ejecutorios cuando determine el pasivo de apertura por arrendamiento según la ASC 842. Vea la [Pregunta 4d](#) adelante para consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación de la preferencia. Tal y como se discute en la [Pregunta 4b](#) arriba, si la entidad ha elegido aplicar el expediente práctico en la transición a todos los arrendamientos existentes, el cambio en relación con el tratamiento anterior dado por la entidad a los costos ejecutorios no estaría sujeto al requerimiento de preferencia contenido en la ASC 250-10-45-2(b).

Pregunta 4d

¿En qué situaciones es apropiado que una entidad cambie su enfoque de revelación de la ASC 840 para los costos ejecutorios para los arrendamientos existentes en la transición?

Respuesta

Nosotros no consideramos que sería apropiado (dependiendo de la materialidad del impacto según la ASC 840) que el arrendatario cambie su enfoque de revelación de la ASC 840 para los costos ejecutorios, tal y como se discute en la [Pregunta 4a](#), de una manera que reduzca la comparabilidad para con la contabilidad de la ASC 842, incluyendo el impacto en la elección del arrendatario para incluir o excluir los componentes de no-arrendamiento.

Nosotros esperamos que uno de los escenarios que aparecen abajo aplicará a la entidad que desea cambiar su enfoque de revelación para los costos ejecutorios en la transición. Nosotros adicionalmente ampliamos respecto de si consideramos que puede ser apropiado que la entidad cambie su enfoque de revelación de la ASC 840 para los arrendamientos existentes en la transición, dependiendo del escenario.

- *Escenario 1* – La entidad históricamente excluyó los costos ejecutorios de sus revelaciones del pago mínimo de alquiler según la ASC 840 pero tiene la intención de elegir el expediente práctico relacionado con la combinación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para **solo los arrendamientos nuevos o modificados** (vea la [Pregunta 4c](#) arriba). La entidad puede preferir cambiar desde excluir los costos ejecutorios según la ASC 840 hacia incluirlos según la ASC 842 para la **población de arrendamientos existentes**. Tal entidad estará sujeta a la determinación de preferencia que se discute en la [Pregunta 4a](#) si la inclusión/exclusión de los costos ejecutorios según la ASC 840 tiene un impacto material en los estados financieros.
- *Escenario 2* – La entidad históricamente excluyó los costos ejecutorios de sus revelaciones del pago mínimo de alquiler según la ASC 840 y tiene la intención de elegir el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento **para tanto los arrendamientos existentes como para los nuevos o modificados**. La entidad entonces incluirá los componentes de no-arrendamiento según la ASC 842 en el cálculo del pasivo de arrendamiento para la población de arrendamientos existentes en la transición. Tal entidad no estará sujeta a la determinación de preferencia tal y como se discute en la [Pregunta 4b](#) cuando la entidad elija el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento, incluyendo los no-componentes de un contrato (e.g., costos ejecutorios), para los arrendamientos existentes en la transición.
- *Escenario 3* – La entidad históricamente incluyó los costos ejecutorios en sus revelaciones del pago mínimo de alquiler según la ASC 840 y no tiene la intención de elegir el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para los arrendamientos nuevos o existentes. La entidad desea excluir los costos ejecutorios para los arrendamientos existentes cuando inicialmente calcule su pasivo por arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842. Tal entidad estará sujeta a la determinación de la preferencia que se discute en la [Pregunta 4a](#) si la inclusión/exclusión de los costos ejecutorios según la ASC 840 tiene un impacto material en los estados financieros. La entidad en este escenario también debe contemplar la composición de los costos ejecutorios según la ASC 840 tal y como sigue:
 - *Escenario 3A* – Los costos ejecutorios de la entidad según la ASC 840 predominantemente constan de costos de mantenimiento, los cuales son considerados un componente de no-arrendamiento según la ASC 842. En esta situación, cambiar desde incluir los costos ejecutorios según la ASC 840 hacia excluir los costos ejecutorios en la transición hacia la ASC 842 generalmente **mejora la comparabilidad** entre los arrendamientos existentes y los nuevos o modificados.
 - *Escenario 3B* – Los costos ejecutorios de la entidad según la ASC 840 predominantemente constan de impuestos a la propiedad y seguros (i.e., no-componentes según la ASC 842). En esta situación, cambiar desde incluir los costos

ejecutorios según la ASC 840 hacia excluir los costos ejecutorios en la transición hacia la ASC 842 generalmente **no mejora la comparabilidad** entre los arrendamientos existentes y los nuevos o modificados.

Lograr la comparabilidad perfecta entre la ASC 840 y la ASC 842 puede ser difícil (a menos que todos los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento sean combinados para los arrendamientos nuevos y existentes) porque “costos ejecutorios” es un concepto de la ASC 840 y los componentes de los costos ejecutorios están caracterizados de manera diferente según la ASC 842, tal y como se describió en los antecedentes arriba. En los anteriores escenarios, el tratamiento de costos que la entidad de para impuestos a la propiedad, seguros, y mantenimiento a partir de la adopción de la ASC 842 cambia desde el tratamiento histórico según la ASC 840. Nosotros consideramos que tal cambio debe mejorar la comparabilidad entre la ASC 840 y la ASC 842, tal y como se ilustra en los Escenarios 1, 2 y 3A arriba. El escenario 3B **no mejorará la comparabilidad** dado que impuestos a la propiedad y seguros (i.e., no-componentes) **son mayores que** el mantenimiento. Por consiguiente, cuando valoren la preferencia, los arrendatarios deben considerar cuidadosamente la importancia de los impuestos a la propiedad y los seguros comparados con la del mantenimiento.

Tal y como arriba señalamos, nosotros no consideramos que para una entidad sería apropiado cambiar su enfoque de revelación de la ASC 840 de una manera que reduzca la comparabilidad para con elección de la ASC 842 para incluir o excluir los componentes de no-arrendamiento. Considere el siguiente escenario adicional en el cual la **comparabilidad no es mejorada**:

- *Escenario 4* – Una entidad históricamente incluyó los costos ejecutorios en sus revelaciones del pago mínimo de alquiler según la ASC 840 y tiene la intención de elegir el expediente práctico para combinar los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento para los arrendamientos nuevos o modificados. La entidad desea cambiar su tratamiento para excluir los costos ejecutorios cuando inicialmente calcule su pasivo por arrendamiento a partir de la adopción de la ASC 842 para la población de arrendamientos existentes. La entidad que elige hacerlo estaría sujeta a la determinación de preferencia, tal y como se discute en la [Pregunta 4a](#), si la inclusión/exclusión de los costos ejecutorios según la ASC 840 tiene un impacto material en los estados financieros. Sin embargo, nosotros consideramos que sería inapropiado que tal entidad cambie su tratamiento de los costos ejecutorios para los arrendamientos existentes a partir de la adopción de la ASC 842, dado que hacerlo reduciría la comparabilidad entre la ASC 840 y la ASC 842.

La tabla que se presenta a continuación resume si (1) los anteriores escenarios mejoran la comparabilidad entre el enfoque de revelación según la ASC 840 y el enfoque de medición según la ASC 842; (2) una entidad en estos escenarios está requerida a determinar la preferencia según la ASC 250 para el cambio de su enfoque histórico de la contabilidad para los costos relacionados con impuestos a la propiedad, seguros, y mantenimiento; y (3) el cambio en el tratamiento de tales costos es apropiado.

	¿Mejora la comparabilidad?	¿Determinación de preferencia requerida según la ASC 250? ¹⁶	¿Es apropiado el cambio en el tratamiento de los costos ejecutorios? ¹⁷
Escenario 1	Sí	Sí	Generalmente sí, sujeto a un análisis bien razonado de la preferencia
Escenario 2	Sí	No	Sí
Escenario 3A	Sí	Sí	Generalmente sí, sujeto a un análisis bien razonado de la preferencia
Escenario 3B	No	Sí	Generalmente no
Escenario 4	No	Sí	Generalmente no

Dado que los costos ejecutorios son caracterizados de manera diferente según la ASC 840 a como lo son según la ASC 842, lo siguiente generalmente es verdadero:

- El pasivo por arrendamiento en un arrendamiento bruto de inmueble que excluye los costos ejecutorios según la ASC 840, y para el cual el arrendatario elige separar los componentes de no-arrendamiento, será **más bajo** si el arrendamiento comienza antes de la fecha efectiva de la ASC 842 que si el arrendamiento comienza en o después de la fecha efectiva de la ASC 842. La razón para el pasivo más bajo en este caso es que los impuestos a la propiedad y los seguros serían excluidos según la ASC 840 pero serían asignados principalmente (o totalmente) al componente de arrendamiento según la ASC 842.

¹⁶ La determinación de la preferencia es requerida según la ASC 250 si la entidad desea tratar los costos ejecutorios, de manera diferente a su práctica histórica, cuando haga la transición desde la ASC 840 hacia la ASC 842 y la inclusión (exclusión) de los costos ejecutorios tenga un impacto material en los estados financieros (vea la [Pregunta 4a](#) arriba).

¹⁷ La entidad debe realizar un análisis bien razonado de la preferencia para determinar si el cambio en los costos ejecutorios es apropiado (vea la [Pregunta 4a](#) arriba). El hecho de que el cambio mejore la comparabilidad entre la ASC 840 y la ASC 842 no solo es determinante de si el cambio en la política es preferible. Otros factores a considerar en el análisis de preferencia incluyen, pero no está limitado a, si el cambio en la política es consistente con la orientación según la ASC 842, la composición de los costos asociados con la actividad de arrendamiento esperada después de la adopción, la comparabilidad con las compañías relevantes de pares, y si el cambio resulta en medición relevante del pasivo a partir de la adopción de la ASC 842.

- Inversamente, el pasivo por arrendamiento en un arrendamiento bruto de inmueble que incluye los costos ejecutorios según la ASC 840, y para el cual el arrendatario elige separar los componentes de no-arrendamiento, será **más alto** si el arrendamiento comienza antes de la fecha efectiva de la ASC 842 que si el arrendamiento comenzará en o después de la fecha efectiva de la ASC 842. La razón para el pasivo más alto en este caso es que el mantenimiento sería incluido según la ASC 840 pero representaría un componente de no-arrendamiento según la ASC 842.
- El enfoque seleccionado para incluir o excluir los costos ejecutorios según la ASC 840 en un arrendamiento neto triple no debe tener un impacto importante, dado que los costos ejecutorios típicamente son variables (y reembolsados, o pagados directamente, por el arrendatario) y por consiguiente no se incluyen en los pagos mínimos de alquiler.

P&R 5 - Des-reconocimiento de activos y pasivos existentes de construir-para-adaptar, en la transición

La orientación de transición sobre construir-para-adaptar especifica que cualesquiera activos y pasivos de construir-para-adaptar reconocidos según la ASC 840 deben ser des-reconocidos en la transición. Sin embargo, la orientación de transición no aborda de manera explícita si los principios de la ASC 842 relacionados con controlar un activo en construcción deben ser aplicados durante los períodos comparativos según la ASC 842, si es aplicable.

Pregunta 5a

¿Los principios de la ASC 842 relacionados con controlar un activo durante la construcción tienen que ser aplicados cuando la construcción fue completada y el arrendamiento comenzó antes de la fecha efectiva de la ASC 842?

Respuesta

No. La entidad no está requerida a valorar los principios de control de la ASC 842 (independiente de si el arrendatario fue considerado propietario según la ASC 840) en la extensión en que el contrato esté completo y el arrendamiento comenzó antes de la fecha efectiva de la ASU. El personal de FASB estuvo de acuerdo con esta aplicación de transición para los acuerdos de construir-para-adaptar. Esta respuesta es aplicable independiente de si la entidad elige los comparativos según la opción de la 840.

Por consiguiente, en tales circunstancias, la orientación de des-reconocimiento en la transición contenida en la ASC 842-10-65-1(u) debe ser aplicada. La ASC 842-10-65-1(u) establece:

El arrendatario aplicará el enfoque de transición retrospectivo modificado para los arrendamientos contabilizados como acuerdos de construir-para-adequar según el Topic 840 que existan a, o se participe en ellos después de, el comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros (si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(1)) o que existan al comienzo del período de presentación de reporte en el cual la entidad aplique por primera vez el contenido pendiente que se vincule con este párrafo (si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(2)) tal y como sigue:

1. Si la entidad ha reconocido activos y pasivos solamente como resultado de una **designación de construir-para-adequar de una transacción** de acuerdo con el Topic 840, la entidad hará lo siguiente:
 - i. Si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(1), la entidad des-reconocerá esos activos y pasivos al último entre el comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la fecha en que el arrendatario sea determinado que es el propietario contable del activo de acuerdo con el Topic 840.
 - ii. Si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(2), la entidad des-reconocerá esos activos y pasivos al comienzo del período de presentación de reporte en el cual la entidad aplique por primera vez el contenido pendiente que vincule con este párrafo.
 - iii. Cualquier diferencia en (i) o (ii) será registrada como un ajuste a patrimonio a la fecha en que esos activos y pasivos fueron des-reconocidos de acuerdo con (u)(1)(i) o (ii).
2. Si el período de construcción del arrendamiento de construir-para-adaptar concluyó antes del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros (si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(1)) o si concluyó antes del comienzo del período de presentación de reporte en el cual la entidad aplica por primera vez el contenido pendiente que vincula con este párrafo (si la entidad elige el método de transición contenido en (c)(2)), y la transacción calificó como una transacción de venta y retro-arrendamiento de acuerdo con el Subtopic 840-40 antes de esa fecha, la entidad seguirá para el arrendamiento los requerimientos generales de transición del arrendatario. [Añadido el énfasis]

De acuerdo con ello, el arrendatario debe (1) des-reconocer cualesquiera activos y pasivos de construir-para-adaptar que fueron reconocidos *solamente como resultado de* que el arrendatario sea considerado propietario contable y (2) reconocer la diferencia, si la hay, en patrimonio. Sin embargo, los costos pagados-por-el-arrendatario que fueron incluidos en el activo de construir-para-adequar pueden no haber sido

capitalizados *solamente como resultado de* la designación de construir-para-adequar. Por ejemplo, el considerado propietario contable puede haber financiado parte de los costos de construcción y tales costos pueden ser considerados pagos de arrendamiento pagados por anticipados o pagos por mejoramientos adeudados-por-el-arrendatario cuando el acuerdo sea contabilizado como un arrendamiento. De acuerdo con ello, en la transición, esos costos serían trasladados y retenidos a su cantidad actualmente reconocida (i.e., el saldo amortizado o depreciado). Esto es, esos costos habrían sido reconocidos en ausencia de la designación de construir-para-adaptar y por consiguiente no deben ser des-reconocidos a través de patrimonio en la transición.

Ejemplo

La Compañía C, una entidad pública de año calendario que ha elegido la opción de no refundir los períodos comparativos presentados cuando hace la transición hacia la ASC 842 (los “comparativos según la opción de la 840”), participó en un acuerdo con el Desarrollador D para arrendar las sedes corporativas recientemente construidas.¹⁸ El Desarrollador D comenzó a construir las sedes corporativas en agosto 1, 2016, y la construcción se espera que esté completa en noviembre 12, 2018, tiempo en el cual comenzará el arrendamiento. La Compañía C financió \$6 millones de los costos de construcción durante el período de construcción, y el total de los costos del proyecto se espera que sea de \$40 millones. Por consiguiente, D financiará \$34 millones de los costos de construcción. Además, C incurrió en \$1 millón por muebles y accesorios (los “mejoramientos”). Asumiendo que C fue considerado el propietario contable de las sedes corporativas durante la construcción y que la contabilidad de venta-retro-arrendamiento no sería lograda al comienzo del arrendamiento según la ASC 840. Los diversos asientos de diario para contabilizar el proyecto de construcción resultaron en los siguientes saldos de cuentas a noviembre 12, 2018:

Propiedad, planta y equipo (PPE)	41 millones	
Efectivo		7 millones
Obligación de financiación		34 millones

A partir de la transición hacia la ASC 842, C está requerida a des-reconocer las cantidades relacionadas con la contabilidad de construir-para-ajustar porque la construcción de las sedes corporativas estaba completada, y el arrendamiento comenzó, antes de enero 1, 2019 (la fecha efectiva de la ASC 842). Por consiguiente, en su fecha de adopción (enero 1, 2019), C des-reconocería toda la obligación de financiación porque fue reconocida solamente como resultado de la designación de construir-para-ajustar. La Compañía C retendría una porción de su saldo de PP&E relacionado con la cantidad que pagó antes del comienzo del arrendamiento menos los ajustes por la medición subsiguiente (i.e., depreciación), si bien esta cantidad estaba incluida en el valor en libros del activo de construido-para-ajustar. Como resultado, la porción no-amortizada de \$6 millones del pago de financiación de la construcción debe ser trasladada en el activo de ROU porque representa un pago de arrendamiento pagado por anticipado. De manera similar, el saldo no amortizado de \$1 millón por los mejoramientos pagados por el arrendatario sería trasladado en la transición y no castigado como un ajuste de patrimonio. El restante activo de construir-para-ajustar sería des-reconocido. La compensación entre el saldo resultante del activo de construir-para-ajustar y la obligación de financiación, sería reconocida en patrimonio.

La contabilidad subsiguiente para los mejoramientos debe ser consistente con la de para otras mejoras de arrendamiento. Esto es, el período de amortización estaría limitado al término del arrendamiento de acuerdo con la ASC 842-20-35-12.

Los asientos de diario en la transición se muestran adelante. Observe que, por simplicidad, no hay ajustes por la medición subsiguiente entre noviembre 12, 2018, y la fecha efectiva de la ASC 842 (i.e., depreciación de la edificación, amortización de los \$6 millones en alquiler pagado por anticipado, o pagos sobre la obligación de financiación). Esos ajustes de medición subsiguiente muy probablemente resultarían en un ajuste a patrimonio, el cual no se describe adelante.

Obligación de financiación	34 millones	
Activo de ROU	6 millones	
PP&E		40 millones*

* El saldo de \$1 millón por mejoramientos pagados por el arrendatario fue incluido en el saldo de cuenta de PPE&E de \$41 millones a noviembre 12, 2018. Dado que esta cantidad es retenida, solo \$40 millones del saldo de cuenta de PP&E es removido en el asiento de diario de transición.

La Compañía C también podría reconocer como un pasivo de arrendamiento cualesquiera pagos de arrendamientos que permanezcan, junto con un activo de ROU de compensación, de acuerdo con los requerimientos de transición del arrendatario contenidos en la ASC 842-10-65-1(k) hasta 65-1(t).

¹⁸ El resultado de este ejemplo no sería afectado por si la entidad eligió los comparativos según la opción de la 840.

Pregunta 5b

¿Cómo debe el arrendatario enfocar la transición para un acuerdo de construir-para-ajustar cuando la construcción no fue completada, y el arrendamiento no había comenzado, a la fecha efectiva de la ASC 842?

Respuesta

La tabla que aparece a continuación resume el enfoque de transición que la entidad debe usar en esas circunstancias.

Determinación de la ASC 840	Determinación de la ASC 842	Enfoque de transición
El arrendatario era considerado el propietario	El arrendatario tiene el control durante la construcción	No hay cambio en la contabilidad; el activo y la obligación de financiación permanecen en el balance general durante los períodos comparativos y a la fecha efectiva.
El arrendatario era considerado el propietario	El arrendatario no tiene el control durante la construcción	Si se determinó que el arrendatario se considera el propietario contable según la ASC 840 antes de la fecha de la aplicación inicial, des-reconozca el activo y la financiación reconocida <i>solamente como resultado de</i> la designación de construir-para ajustar y refleje la diferencia, si la hay, en patrimonio. Si el arrendatario se determinó que es el propietario contable del activo durante los períodos comparativos (i.e., la construcción comenzó durante los períodos comparativos), y no fue elegida la opción de comparativos según la 840, el arrendatario debe revertir el impacto de la contabilidad por los elementos de línea apropiados y no reverta el impacto a través de patrimonio.
El arrendatario no fue considerado el propietario	El arrendatario tiene el control durante la construcción	Reconozca el activo y la obligación de financiación a la última de la fecha de aplicación inicial o la fecha en la cual el arrendatario se determinó es el propietario contable del activo de acuerdo con la ASC 842. Si el arrendatario elige los comparativos según la opción de la 840, el activo y la obligación de financiación serán reconocidos a la fecha efectiva de la ASC 842. Vea el ejemplo que aparece a continuación.

Ejemplo

La Compañía A, una entidad pública de año calendario que no ha elegido los comparativos según la opción de la 840, ha participado en un acuerdo con la Compañía B para arrendar un estudio de televisión recientemente construido. La Compañía B comenzó a construir el estudio de televisión en junio 8, 2017, y la construcción se espera esté completa en noviembre 5, 2019. El arrendamiento comenzará una vez que la construcción esté completa. Durante el período de construcción, A puede adquirir el estudio de televisión en proceso de construcción y por consiguiente se considera que controla el proyecto de construcción según la ASC 842. Asuma que A no fue determinado que es el propietario contable de acuerdo con la ASC 840. Cuando A inicialmente aplica la ASC 842, dado que A se considera que controla el proyecto de construcción según la ASC 842 a la fecha efectiva, tiene que reconocer el costo del activo en proceso (y la obligación de financiación como compensación) durante los períodos comparativos comenzando en junio 8, 2017.

Si A había elegido los comparativos según la opción de la 840, A primero reconoce el activo y la obligación de financiación a enero 1, 2019 (la fecha efectiva de la ASC 842).

P&R 6 - Contabilidad para un activo construido-para-adaptar previamente deteriorado

Según la ASC 840, el activo de construido-para-adaptar y la obligación de financiación pueden ser reconocidos en el balance general del arrendatario como resultado de la designación de la transacción como construido-para-adaptar, tal y como se describe en la P&A 5. Después de eso, según la ASC 360, el arrendatario podría haber determinado que el grupo de activos que contiene el activo de construido-para-adaptar estaba deteriorado, resultando en la medición de una pérdida por deterioro, de la cual una porción fue reconocida contra el activo de construido-para-ajustar.

Las determinaciones generales de transición contenidas en la ASC 842 señalan que el arrendatario que reconoció el activo porque fue considerado el propietario según la orientación de construido-para-ajustar de la ASC 840, de acuerdo con la ASC 842-10-65-1(u),¹⁹ (1) des-reconocería el activo y la financiación reconocidos *solamente como resultado de* la designación de construido-para-ajustar y (2) aplicaría los requerimientos generales de transición del arrendatario. Además, la ASC 842-10-65-1(m)(2) y la ASC 842-10-65-1(o), que aplican a los arrendamientos operacionales y a los arrendamientos financieros, respectivamente, proporcionan la siguiente orientación sobre la contabilidad para el activo de ROU en la transición cuando exista un pasivo de la ASC 420:

¹⁹ Vea la P&R 5 para un extracto de la orientación de transición contenida en la ASC 842-10-65-1(u).

- (m) Para cada arrendamiento clasificado como un arrendamiento operacional de acuerdo con los párrafos 842-10-25-2 hasta 25-3, el arrendatario inicialmente medirá el activo de derecho-de-uso a la medición inicial del pasivo de arrendamiento ajustado por ambos de los siguientes: ...
 - (2) El valor en libros del pasivo reconocido de acuerdo con el Topic 420 en la salida o disposición de las obligaciones de costo por el arrendamiento ...
- (o) Para cada arrendamiento clasificado como arrendamiento financiero de acuerdo con el párrafo 842-10-25-2, el arrendatario tiene que medir el activo de derecho-de-uso a la proporción aplicable del pasivo de arrendamiento a la fecha del comienzo, el cual puede ser imputado a partir del pasivo de arrendamiento determinado de acuerdo con (l). La proporción aplicable es el término de arrendamiento restante a la fecha de aplicación como es determinado en (c) en relación con el término total de arrendamiento. El arrendatario ajustará el activo de derecho-de-uso reconocido por el valor en libros de cualesquiera pagos de arrendamiento pagados por anticipados o causados y el valor en libros de cualquier pasivo reconocido de acuerdo con el Topic 420 para el arrendamiento.

Con base en la anterior orientación, está claro que en la transición el activo de ROU inicial generalmente es registrado neto de cualquier pasivo de la ASC 420. Sin embargo, según el modelo de propiedad considerada, las entidades que históricamente han visto la orientación de deterioro contenida en la ASC 360 en lugar de la orientación de costo de salida contenida en la ASC 420. Como resultado, las entidades han preguntado cómo los anteriores cargos de deterioro reconocidos en un activo de construido-para-ajustar deben ser tratados en la transición dado que el activo con el cual se relaciona el deterioro será des-reconocido a partir de la adopción de la ASC 842. En otras palabras, las entidades han preguntado si el cargo histórico de deterioro de la ASC 360 debe o podría afectar la medición del activo de ROU en la transición.

Pregunta

Cuando el arrendatario previamente reconoció deterioro por un activo de construido-para-ajustar sujeto a des-reconocimiento según la ASC 842-10-65-1(u)(1), ¿cómo debe el arrendatario considerar el deterioro histórico cuando en la transición reconozca y mida el activo de ROU relacionado?

Respuesta

Nosotros consideramos que el arrendatario debe sujetar el recientemente reconocido activo de ROU a una prueba completa de deterioro de acuerdo con la ASC 360 a la fecha efectiva de deterioro de la ASC 842 si el indicador de deterioro continúa existiendo a esa fecha. De acuerdo con ello, el arrendatario determinaría la "nueva" cantidad de deterioro con base en la prueba realizada a la fecha efectiva. Además, nosotros consideramos que es aceptable reconocer la pérdida de deterioro, si la hay, determinada a la fecha de aplicación inicial de la ASC 842 mediante un ajuste a patrimonio, con la correspondiente reducción al valor en libros del activo de ROU. Nosotros pensamos que el reconocimiento de la pérdida por deterioro en patrimonio es apropiado dado que refleja una circunstancia única en la cual el ajuste efectivamente resulta de un indicador de deterioro que surgió antes de la fecha de aplicación inicial de la ASC 842.

Sin embargo, dado que la ASC 842 no proporciona orientación clara sobre esta situación, puede haber otros enfoques aceptables. Nosotros fomentamos que los *stakeholders* que estén afectados por este problema consulten con sus asesores de contabilidad y con sus auditores para entender sus puntos de vista.

P&R 7 - Consideraciones de transición relacionadas con la medición del arrendamiento cuando la entidad deja de usar un activo arrendado antes de la adopción de la ASC 842

Según la ASC 840, cuando una entidad deja de usar un activo sujeto a un arrendamiento operacional, la entidad aplica la orientación contenida en la ASC 420 para determinar si reconocer un pasivo por sus costos relacionados con la terminación del arrendamiento operacional y los costos que continuarán siendo incurridos sin económicamente beneficiar a la entidad. Provisto que los criterios contenidos en la ASC 420 relacionados con el reconocimiento de un pasivo se satisfacen, el pasivo es medido como la diferencia entre los costos de arrendamiento restantes a ser pagados por el arrendatario, compensados por el supuesto para los ingresos de sub-arrendamiento. De acuerdo con la ASC 420-10-30-8, la entidad registraría el pasivo de esta manera independiente de si el arrendatario tiene la intención de sub-arrendar el activo. La ASC 420-10-30-8, establece:

Si el contrato es un arrendamiento operacional, el valor razonable del pasivo a la fecha del cese-de-uso será determinado con base en los alquileres de arrendamiento restantes, ajustado por los efectos de cualesquiera elementos pagados por anticipado o diferidos según el arrendamiento, **y reducidos por los alquileres de sub-arrendamiento estimados que razonablemente podrían ser obtenidos de la propiedad, incluso si la entidad no tiene la intención de participar en un sub-arrendamiento.** Los alquileres de arrendamiento restantes no serán reducidos a una cantidad menor que cero. [Añadido el énfasis]

Por consiguiente, según la ASC 420 y la ASC 840, se considera que una entidad ha dejado de usar un activo si la entidad tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo. Sin embargo, según la ASC 842, la determinación de cese-de-uso ya no es relevante; más aún, la entidad tiene que determinar si el activo arrendado es abandonado de acuerdo con la ASC 360.

Según la ASC 842, si la entidad planea abandonar el activo arrendado, nosotros consideramos que la entidad debe cambiar prospectivamente la vida útil del activo de ROU, de manera tal que el activo de ROU esté plenamente amortizado para la fecha del abandono.

Pregunta 7a

Según la ASC 842, ¿un activo de ROU se considera abandonado si la entidad ha dejado de usar el activo subyacente pero actualmente está sub-arrendando (o planea sub-arrendar) el activo?

Respuesta

No. Según la ASC 842, el activo de ROU es reconocido durante el período en el cual la entidad tiene el derecho a usar un activo sujeto a un arrendamiento. Una de las condiciones para un arrendamiento es que la entidad tiene que obtener sustancialmente todos los beneficios económicos provenientes del uso del activo subyacente. En un escenario de sub-arrendamiento, si bien la entidad misma no está usando el activo, el recibo que la entidad hace de los pagos de sub-arrendamiento sería considerado como obtención de beneficios económicos provenientes del uso del activo subyacente según la ASC 842. La ASC 842-10-15-17 proporciona evidencia de esta noción y establece, en parte:

Un cliente puede obtener beneficios económicos derivados del uso de un activo directa o indirectamente de muchas maneras, tales como mediante usar, tener, o sub-arrendar el activo. Los beneficios económicos derivados del uso de un activo incluyen su resultado primario y los sub-productos (incluyendo potenciales flujos de efectivo derivados de esos elementos) y otros beneficios económicos provenientes del uso del activo que podrían ser realizados a partir de una transacción comercial con un tercero. [Añadido el énfasis]

Dado que la entidad todavía está obteniendo beneficios económicos provenientes del uso del activo mediante el sub-arrendamiento del activo, nosotros no consideramos que el arrendatario ha abandonado un activo si una entidad tiene tanto la intención como la capacidad para sub-arrendar. Esto es verdadero incluso si el arrendatario todavía no ha identificado un sub-arrendatario antes que el arrendatario deje de usar el activo.

Pregunta 7b

¿Si la entidad deja de usar un activo arrendado antes de la adopción de la ASC 842 y no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo, debe la entidad reconocer un activo de ROU a partir de la adopción de la ASC 842?

Respuesta

No. Nosotros no consideramos que sea apropiado reconocer un activo de ROU a partir de la adopción de la ASC 842 si la entidad (1) ha dejado de usar un activo antes de la fecha de adopción de la ASC 842 y esa designación no ha cambiado a la fecha de la adopción, y (2) no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo. Sin embargo, la entidad todavía estaría requerida a reconocer un pasivo de arrendamiento igual al valor presente de los pagos de arrendamiento restantes según el contrato. Normalmente, la entidad reconocería el correspondiente activo de ROU; sin embargo, en esta situación, cualesquiera pasivos previamente reconocidos según la ASC 420 (e.g., pasivos de cese-de-uso) serían reconocidos como una reducción al valor en libros del activo de ROU. Además, en la extensión en que el pasivo de la ASC 420 sea menor que el valor en libros del activo de ROU que de otra manera sería reconocido para compensar el correspondiente pasivo de arrendamiento, cualquier porción restante del activo de ROU no compensada por el pasivo de la ASC 420 sería castigada como un ajuste a patrimonio. Nosotros consideramos que es apropiado registrar el ajuste a través de patrimonio porque el evento de cese-de-uso ocurrió antes de la fecha de aplicación inicial de la ASC 842. Vea la [P&R 8](#) adelante para discusión del efecto de un pasivo de la ASC 420 previamente reconocido que excede el pasivo de arrendamiento que tiene que ser reconocido en la transición.

P&R 8 - Medición inicial de un activo de ROU cuando un pasivo de la ASC 420 previamente reconocido excede el pasivo por arrendamiento reconocido en la transición

Antes de la adopción de la ASC 842, el arrendatario puede haber reconocido, de acuerdo con la ASC 420, un pasivo por el costo asociado con una actividad de salida o disposición relacionada con un arrendamiento operacional. Específicamente, la ASC 420-10-30-9 establece que el "pasivo por los costos que continuarán siendo incurridos según un contrato por su término restante sin beneficio económico para la entidad será [reconocido y] medido a su valor razonable" cuando la entidad deje de usar el derecho transmitido por el contrato. Además, la ASC 420-10-30-8 señala que "si el contrato es un arrendamiento operacional, el valor razonable de activo a la fecha del cese-de-uso será determinado con base en los alquileres de arrendamiento restantes."

Según la ASC 840, el arrendatario puede haber incluido cantidades relacionadas con mantenimiento (incluyendo CAM), seguros, e impuestos a la propiedad en la medición de su pasivo de la ASC 420. El arrendatario lo habría hecho independiente de si tales costos eran fijos o variable, caso en el cual serían estimados.

Cuando un arrendatario está aplicando los requerimientos de transición contenidos en la ASC 842, en la extensión en que fueron reconocidos pasivos de la ASC 420, tales saldos deben reducir el valor en libros del activo de ROU de acuerdo con la ASC 842-10-65-1(m)(2), que establece:

Para cada arrendamiento clasificado como un arrendamiento operacional de acuerdo con los párrafos 842-10-25-2 hasta 25-3, el arrendatario inicialmente medirá el activo de derecho-de-uso a la medición inicial del pasivo de arrendamiento ajustado por ambos de los siguientes: ...

2. El valor en libros de cualquier pasivo reconocido de acuerdo con el Topic 420 por obligaciones de salida o costos de disposición por el arrendamiento.

En ciertas circunstancias, el valor en libros del pasivo de la ASC 420 del arrendatario inmediatamente antes de la fecha efectiva de la ASC 842 para un arrendamiento operacional existente puede exceder la cantidad que será reconocida por el pasivo de arrendamiento a la fecha efectiva (e.g., si el pasivo de la ASC 420 del arrendatario incluyó CAM, seguros, e impuestos a la propiedad). En consecuencia, la medición del activo de ROU, incluyendo el ajuste pleno por el pasivo de la ASC 420 de acuerdo con la ASC 842-10-65-1(m)(2), puede resultar en un valor en libros del activo de ROU por debajo de cero.

Pregunta

¿Cómo debe un arrendatario contabilizar un arrendamiento en la transición en la cual el pasivo de la ASC 420 existente excede el activo de ROU que de otra manera sería reconocido en la transición?

Respuesta

Nosotros no consideramos que sería apropiado que el arrendatario reconozca en la transición un activo de ROU negativo. Si bien la ASC 842 no proporciona orientación clara sobre esta situación, nosotros pensamos que para el arrendatario sería aceptable usar uno de los siguientes enfoques:

- *Enfoque 1: Mantener el pasivo de la ASC 420 por las cantidades que excedan el activo de ROU inicial* – La entidad podría reducir el activo de ROU a cero, con la correspondiente disminución del pasivo de la ASC 420. La porción restante del pasivo de la ASC 420 sería retenida y sería contabilizada después de la fecha efectiva de la misma manera como fue contabilizado antes de la fecha efectiva (i.e., de acuerdo con la ASC 420). Nosotros consideramos que este enfoque es aceptable porque le permitiría al arrendatario efectivamente “eliminar” su pasivo restante. Como parte de este enfoque, la entidad no estaría requerida a reconocer esos costos a través del estado de ingresos una segunda vez (i.e., una vez cuando el pasivo de la ASC 420 fue establecido antes de la fecha efectiva y de nuevo cuando esos costos sean actualmente incurridos después de la fecha efectiva).
- *Enfoque 2: Mantener la porción del pasivo de la ASC 420 relacionada con los costos ejecutorios* – Tal y como se discute en la [P&R 7](#), si la entidad (1) ha dejado de usar un activo antes de la fecha de adopción de la ASC 842 y esa designación no ha cambiado a la fecha de la adopción y (2) no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar el activo a la fecha de la adopción, nosotros no consideramos que para la entidad sea apropiado reconocer un activo de ROU a partir de la adopción. De acuerdo con ello, la aplicación del Enfoque 2 dependerá de la intención y capacidad de la entidad para sub-arrendar.
 - 2A – Si la entidad tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar, la entidad podría reducir el activo de ROU por la porción del pasivo de la ASC 420 relacionada con los costos de arrendamiento. La entidad también reduciría el pasivo de la ASC 420 por la cantidad correspondiente y retener la porción del pasivo de la ASC 420 en la extensión en que esté relacionado con costos ejecutorios.
 - 2B – Si la entidad no tiene la intención y la capacidad para sub-arrendar, la entidad podría reducir a cero el activo de ROU, con la disminución correspondiente del pasivo de la ASC 420, reteniendo el pasivo de la ASC 420 solo por la porción restante relacionada con los costos ejecutorios.

Tanto en el Enfoque 2A como en el Enfoque 2B, el pasivo de la ASC 420 que permanezca sería contabilizado después de la fecha efectiva de la misma manera como fue contabilizado antes de la fecha efectiva (i.e., de acuerdo con la ASC 420). Tal y como ocurre con el Enfoque 1, nosotros consideramos que este enfoque es aceptable porque permitiría que el arrendatario efectivamente “elimine” su pasivo restante. Como parte de este enfoque, la entidad no estaría requerida a reconocer esos costos a través del estado de ingresos una segunda vez (i.e., una vez cuando el pasivo de la ASC 420 fue establecido antes de la fecha efectiva y de nuevo cuando esos costos sean actualmente incurridos después de la fecha efectiva).

- *Enfoque 3: Des-reconocer cualquier pasivo restante de la ASC 420, luego el activo de ROU es castigado a cero, mediante un ajuste a patrimonio* – La entidad podría reducir el pasivo de la ASC 420 por la misma cantidad que redujo a cero el activo de ROU. La porción restante del

pasivo de la ASC 420 podría ser castigada con un ajuste a patrimonio. Los costos subyacentes a la cantidad que sería ajustada a patrimonio serían reconocidos a través del estado de ingresos en períodos futuros como un gasto dado que se incurren después de la fecha efectiva. De acuerdo con ello, según este enfoque, el arrendatario reconocerá ciertos costos a través del estado de ingresos dos veces (i.e., una vez en períodos antes de la adopción de la ASC 842 cuando el pasivo de la ASC 420 fue establecido con su correspondiente gasto, y de nuevo cuando esos costos son incurridos después de la adopción de la ASC 842, porque el pasivo de compensación en el balance general ya no existe). Si bien nosotros no pensamos que este sea un resultado intencional de la orientación de transición contenida en la ASC 842 o un resultado deseable para los arrendatarios, nosotros consideramos que este enfoque es aceptable porque permitiría la remoción del pasivo existente de la ASC 420, tal y como es contemplado según la orientación de transición de la ASC 842.

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 en www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions).

Dbriefs para ejecutivos financieros

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

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

Para suscribirse a *Dbriefs*, o para recibir publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Services Department, de Deloitte, por favor regístrese en My.Deloitte.com.

DART y US GAAP Plus

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

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

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

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

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

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

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

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 25, Issue 17 – October, 2018 – At "Lease" There Are Answers to Transition Questions** – 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.