



## En este número

- [Introducción](#)
- [Alcance](#)
- [Definición de un arrendamiento](#)
- [Modelo del arrendatario](#)
- [Modelo del arrendador](#)
- [Clasificación del arrendamiento](#)
- [Ingredientes del modelo de arrendamiento](#)
- [Presentación y revelación](#)
- [Transición](#)
- [Otras determinaciones clave](#)
- [Apéndice A – Glosario de estándares y otra literatura](#)
- [Apéndice B – Abreviaturas](#)

# Preguntas frecuentes acerca del nuevo estándar de arrendamientos, de FASB

Por Deloitte & Touche LLP's National Office, Accounting Services

## Introducción

Ha pasado más de un año desde que FASB emitió la [ASU 2016-02](#),<sup>1</sup> su nuevo estándar sobre la contabilidad de los arrendamientos (codificado en la ASC 842).<sup>2</sup> Si bien el estándar no será efectivo sino en el 2019,<sup>3</sup> las entidades han comenzado a plantear problemas de implementación.<sup>4</sup> Además, han surgido muchas preguntas acerca de los conceptos fundamentales del estándar, incluyendo la definición de un arrendamiento, pagos de arrendamiento, y presentación y revelación.

En este *Heads Up*, compartimos nuestras perspectivas sobre tales temas y abordamos las preguntas frecuentes acerca del estándar. También hemos incluido varias discusiones de orientación para resaltar ciertos problemas clave relacionados con la nueva orientación, algunos de los cuales permanecen sin ser resueltos a la fecha de emisión de esta publicación.

Para una vista de conjunto comprensiva de la ASU 2016-02, vea el *Heads Up* de marzo 2, 2016, de Deloitte.

<sup>1</sup> Para los títulos completos de los estándares, regulaciones, y otra literatura, vea el [Apéndice A](#). Para las definiciones de las abreviaturas, vea el [Apéndice B](#).

<sup>2</sup> La ASU 2016-02 fue emitida en febrero 25, 2016. El IFRS 16, que es el nuevo estándar de arrendamientos de IASB, fue emitido en enero 13, 2016.

<sup>3</sup> Para las entidades de negocio públicas, ciertas entidades sin ánimo de lucro, y ciertos planes de beneficio para empleados, la ASU 2016-02 es efectiva para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2018, y los consiguientes períodos intermedios. Para todas las otras entidades, la ASU es efectiva para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2020. Se permite la adopción temprana.

<sup>4</sup> En noviembre 30, 2016, por primera vez desde la emisión de la ASU 2016-02, FASB discutió problemas de implementación relacionados con el nuevo estándar de arrendamientos. La Junta señaló que en reuniones futuras de FASB abordaría los problemas de implementación planteados por los *stakeholders*, en lugar de formar un grupo de recursos para la transición [transition resource group (TRG)] similar a los TRG creados para abordar los problemas de transición relacionados con la nueva orientación para el reconocimiento de los ingresos ordinarios y las pérdidas de crédito.

Únase a nosotros el 8 de mayo a las 2.00 pm. EDT para un **Dbriefs webcast** sobre las preguntas frecuentes acerca del nuevo estándar de arrendamientos

## Alcance

### P&R 1 Consideraciones sobre la política de capitalización

Muchas entidades tienen políticas de contabilidad que establecen un umbral de materialidad para la capitalización de los activos fijos (i.e., propiedad, planta y equipo (PP&E)). Según tales políticas, los desembolsos por debajo del umbral establecido son llevados al gasto en el período en el cual se incurren, en oposición a ser capitalizados en el balance general y depreciados durante la vida del activo.

Dado que la ASC 842 requiere que las entidades reconozcan el activo de derecho de uso [right-of-use (ROU)] y el pasivo de arrendamiento para todos los arrendamientos (diferentes a los arrendamientos de corto plazo) y no contienen una excepción de "elemento de tiquete pequeño" similar a la contenida en el IFRS 16,<sup>5</sup> muchas entidades han preguntado si un umbral similar de capitalización puede ser establecido para los activos de arrendamiento y los pasivos de arrendamiento según la ASU 2016-02.

### Pregunta

¿Puede un arrendatario usar un umbral apropiado de capitalización cuando evalúe el requerimiento para reconocer, en el balance general, arrendamientos que de otra manera requieren el reconocimiento según la ASU?

### Respuesta

Sí. El párrafo BC122 de la [ASU 2016-02](#) establece, en parte:

Las entidades probablemente podrán adoptar umbrales razonables de capitalización por debajo del cual los activos de arrendamiento y los pasivos de arrendamiento no sean reconocidos, lo cual debe reducir los costos de aplicación de la orientación. La práctica de la entidad en este sentido puede ser consistente con muchas otras políticas de contabilidad de muchas entidades en otras áreas de los PCGA (por ejemplo, en la capitalización de las compras de propiedad, planta, y equipo).

Si bien el nuevo estándar de arrendamientos no proporciona una exención específica, la entidad no está requerida a aplicar los US GAAP a los elementos inmateriales; por ejemplo, la materialidad siempre es una consideración en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, la entidad no debe simplemente tomar por defecto su umbral existente para la capitalización de PP&E por las siguientes razones:

- El umbral existente de capitalización para PP&E es improbable que incluya el efecto de la base adicional de activo introducida por la ASU. Esto es, la adición de otro conjunto de activos no reconocido en el balance general de la entidad puede requerir un análisis fresco de los umbrales de capitalización de la entidad para asegurar que las cantidades agregadas no se volverán materiales.
- El umbral existente de capitalización para PP&E no afecta el lado pasivo del balance general. Según el nuevo estándar, si la entidad desea establecer un umbral que será usado para evitar contabilizar tanto los activos de ROU como los pasivos de arrendamiento en el balance general, tiene que considerar la materialidad, en el agregado, de todos sus activos de ROU y los pasivos de arrendamiento relacionados que serían excluidos como resultado de su adopción de tal umbral.

Un enfoque razonable para desarrollar el umbral de capitalización para los arrendamientos es usar el **menor** de los siguientes:

- Un umbral de capitalización para PP&E, incluyendo activos de ROU (i.e., el umbral tiene en cuenta el efecto de los activos arrendados determinado de acuerdo con la ASU 2016-02).
- Un umbral de reconocimiento para los pasivos que tenga en cuenta el efecto de los pasivos de arrendamiento determinado de acuerdo con la ASU.

<sup>5</sup> Según el IFRS 16, la entidad puede excluir de sus activos de ROU y de los pasivos de arrendamiento los arrendamientos para los cuales el activo subyacente sea de valor bajo. Vea los párrafos B3 hasta B8 en el IFRS 16 para información acerca de cómo valorar si un activo es de valor bajo.

Otro enfoque razonable para desarrollar el umbral de capitalización para los arrendamientos es registrar todos los pasivos de arrendamiento pero sujetos a los activos de ROU relacionados con tal umbral. Según este enfoque, si un activo de ROU está por debajo del umbral de capitalización establecido, inmediatamente sería reconocido como un gasto. En los períodos subsiguientes, las entidades amortizarían el pasivo de arrendamiento mediante el uso del método de interés efectivo, según el cual una porción de los pagos de arrendamiento periódicos reduciría el pasivo y lo restante sería reconocido como un gasto por intereses.

Además, cuando evalúan y aplican el umbral de capitalización para los arrendamientos determinado de acuerdo con la ASU, las entidades deben considerar lo siguiente:

- *El balance bruto de cada lado del asiento de arrendamiento* – Sería inapropiado para la entidad considerar solo el efecto neto del balance general del asiento de arrendamiento (el cual a menudo es cero) cuando valora la materialidad.
- *Requerimientos de revelación* – Nosotros esperamos que las entidades a menudo querrán omitir las revelaciones acerca de los arrendamientos que hayan determinado no requieren reconocimiento en el balance general con base en su uso de los umbrales de capitalización tal y como se discutió arriba. Nosotros consideramos que si bien puede ser apropiado omitir tales revelaciones, la entidad necesitará considerar el impacto de las revelaciones omitidas cuando realice la valoración de la materialidad para establecer los umbrales.
- *Implicaciones para el control interno sobre la información financiera (CIIF)* – Cuando las entidades revisen y cambien (o creen nuevos) umbrales de capitalización para propósitos de información financiero, deben ser conscientes de las implicaciones relacionadas con el CIIF. Además, deben ser considerados los requerimientos de revelación de la Forma 10-K y de la Forma 10-Q según la SEC Regulation S-K, Item 308(c), relacionados con cambios materiales en el CIIF.
- *SAB Topic 1.M (SAB 99)* – Las entidades pueden encontrar útil la orientación sobre la materialidad contenida en el SAB Topic 1.M cuando identifiquen el umbral apropiado de capitalización para los arrendamientos.

### Ejemplo

Un arrendatario participa en un arrendamiento a cinco años de una máquina para usar en sus operaciones. El arrendatario determina que su activo de ROU y su pasivo de arrendamiento son medidos a \$3,260 al comienzo del arrendamiento.

Para identificar el umbral apropiado de capitalización para sus activos de ROU y sus pasivos de arrendamiento, el arrendatario considera lo siguiente:

- Los saldos brutos (más que el saldo neto) de sus activos de ROU y pasivos de arrendamiento.
- Las revelaciones que serían omitidas si ciertos activos de ROU y pasivos de arrendamiento no fueran reconocidos.
- Los controles internos apropiados para que el arrendatario aplique y monitoree el umbral de capitalización.
- Las consideraciones sobre materialidad contenidas en el SAB Topic 1.M.

Luego de considerar esos factores, el arrendatario determina que (1) el umbral apropiado de capitalización para PP&E, incluyendo los activos de ROU, es \$3,500 y (2) el umbral apropiado de reconocimiento para los pasivos de arrendamiento es \$3,000. El arrendatario debe aplicar el más bajo de los dos umbrales cuando determine si registrar el arrendamiento en su balance general. Dado que la medición inicial del activo de ROU y el pasivo de arrendamiento del arrendatario excede el umbral de \$3,000 establecido para los pasivos de arrendamiento (i.e., el más bajo de los dos umbrales), el arrendatario debe reconocer el activo de ROU y el pasivo de arrendamiento en su balance general al comienzo del arrendamiento.

Alternativamente, el arrendatario puede escoger reconocer el pasivo de arrendamiento de \$3,260 pero no el activo de ROU con base en el umbral establecido de \$3,500 para PP&E, incluyendo los activos de ROU (i.e., el arrendatario puede escoger llevar al gasto el costo del activo de ROU al comienzo del arrendamiento).

## Definición de un arrendamiento

### **P&R 2 Activos con un componente importante de servicio**

#### ***Antecedentes***

Una entidad puede participar en un acuerdo de servicio que involucra PP&E necesaria para satisfacer las obligaciones de desempeño del contrato. La importancia de la PP&E para la entrega general del servicio puede variar dependiendo del tipo de acuerdo.

Por ejemplo, a un cliente contrata servicios de transporte para enviar un paquete desde Múnich hasta Milwaukee le importa poco la PP&E usada para prestar el servicio. En contraste, un cliente que contrata un buque y tripulación por un período especificado para transportar sus bienes donde y cuando escoge es probable que esté más interesado en la PP&E usada en el acuerdo. Ambos acuerdos, sin embargo, involucran un componente importante de servicio prestado por el proveedor para operar la PP&E usada para cumplir sus obligaciones de transporte.

A menudo, la valoración de si un contrato es o contiene un arrendamiento será sencilla. Sin embargo, la evaluación será más complicada cuando un acuerdo de servicio incluye un activo físico especificado o cuando tanto el cliente como el proveedor toman decisiones acerca del uso del activo subyacente. Ejemplos de esos acuerdos más ambiguos y complejos incluyen los acuerdos que involucran servicios de computación en la nube (i.e., si hay un arrendamiento del equipo del respaldo, tal como mainframes y servidores) y servicios de televisión por cable (i.e., si la caja del cable proporcionada al cliente es un activo arrendado).

#### ***Pregunta***

¿La entidad necesita evaluar un acuerdo de servicio que involucra el uso de PP&E para determinar si el acuerdo contiene un arrendamiento?

#### ***Respuesta***

Sí. De acuerdo con la ASC 842-10-15-2, la entidad está requerida al inicio del contrato a identificar si el contrato contiene un arrendamiento. No todos los arrendamientos serán etiquetados como tales, y los arrendamientos pueden estar implícitos en acuerdos más grandes. Por ejemplo, acuerdos de suministro, acuerdos de compra de energía, y contratos de perforación de petróleo y gas pueden contener arrendamientos (i.e., puede haber el arrendamiento implícito de una facilidad de fabricación, activo de generación, o taladro de perforación, respectivamente). Si PP&E es identificada en un acuerdo (ya sea explícita o implícitamente), el cliente y el proveedor tienen ambos que determinar si el cliente controla el uso de la PP&E durante el período de uso.

Según la ASC 842, la determinación de si un acuerdo es o contiene un arrendamiento es crítica. La falla del arrendatario para identificar los arrendamientos, incluyendo los implícitos en acuerdos de servicio, es probable que lleve a un error del estado financiero dado el requerimiento contenido en la ASC 842 de que todos los arrendamientos, diferentes a los arrendamientos de corto plazo, sean reflejados en el balance general. De otro modo, si el cliente concluye que el contrato es un acuerdo de servicio y no contiene un arrendamiento implícito, el cliente no está requerido a reflejar el contrato en su balance general (a menos que sea requerido por otros US GAAP). La valoración del acuerdo puede ser más crítica según la ASC 842 que según la orientación corriente sobre arrendamientos dado que según la ASC 840, el tratamiento que en el balance general y en el estado de ingresos se da a los arrendamientos operacionales a menudo es el mismo que el de los acuerdos de servicio.

## P&R 3 Beneficios económicos y atributos tributarios

### Antecedentes

La ASC 842-10-15-3 establece que un "contrato es o contiene un arrendamiento si el contrato transmite el derecho a controlar el uso de la propiedad, planta, o equipo identificada (un activo identificado) por un período de tiempo en intercambio por consideración." La ASC 842-10-15-4 especifica que al determinar si el cliente tiene el derecho a controlar el uso del activo identificado, la entidad necesitaría evaluar si el cliente tiene ambos de los siguientes:

- **"El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo identificado"** (adicionado el énfasis).
- "El derecho a dirigir el uso del activo identificado."

Los beneficios económicos consisten en beneficios directos o indirectos derivados del **uso** del activo (e.g., usar, tener, o sub-arrendar el activo) e incluyen el resultado primario del activo y los sub-productos. Pueden ser tangibles o intangibles (e.g., créditos renovables de energía).

Ciertos tipos de activos subyacentes pueden proporcionar beneficios tributarios únicos o atributos tributarios únicos para el propietario. A menudo, tales beneficios tributarios o atributos tributarios son proporcionados porque el gobierno ha decidido incentivar inversiones en el desarrollo de los activos. Esos beneficios o atributos pueden ser críticos para la decisión de inversión del comprador y a menudo económicamente justifican una inversión en un activo o tecnología de otra manera no-económico.

### Pregunta

¿Debe la entidad considerar los atributos tributarios asociados con la propiedad del activo subyacente cuando evalúa si el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo?

### Respuesta

No. La entidad no debe considerar ninguno de los atributos tributarios asociados con la propiedad del activo subyacente cuando evalúa si el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo.

La ASC 842-10-15-17 señala que los beneficios económicos pueden ser realizados a partir de una transacción comercial con un tercero. Los atributos tributarios, por naturaleza, no pueden ser vendidos en una transacción comercial porque están relacionados con la propiedad del activo.

Este enfoque es consistente con la manera como los outputs son determinados según la ASC 840 y por consiguiente no se espera que cambien en la práctica a partir de la adopción de la ASU 2016-02.

### Ejemplo 1

El propietario de un automóvil eléctrico puede recibir un crédito tributario de inversión que ya sea una cantidad fija en dólares o una porción del precio de compra. Sin embargo, en su evaluación de si el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo, la entidad que reporta no debe considerar el crédito tributario de inversión asociado con el automóvil eléctrico.

Dado que el arrendamiento transmite solo el derecho a usar (y no la propiedad de) el activo subyacente, los beneficios relacionados con la propiedad del activo no deben ser incluidos en la valoración de si un acuerdo contiene un arrendamiento. Más aún, esta evaluación no debe ser limitada a los beneficios económicos que resulten del activo durante el período del contrato que puedan ser realizados a partir de una transacción comercial con un tercero. Los créditos tributarios de inversión están relacionados con la propiedad de un activo, y los beneficios asociados con los créditos no pueden ser vendidos a terceros.

## Ejemplo 2

El propietario de una facilidad de generación de energía renovable tal como eólica o una granja solar puede recibir créditos tributarios de producción basados en una cantidad en dólares por unidad de electricidad que la facilidad produzca. Sin embargo, en su evaluación de si un cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo, la entidad que reporta no debe considerar los créditos tributarios de producción asociados con la facilidad de generación de energía renovable.<sup>6</sup>

Si bien la cantidad del crédito tributario de producción es derivada del output producido por el activo subyacente (e.g., el crédito es calculado como \$0.023 por kilovatio hora de electricidad producida por la facilidad de generación de energía renovable), los beneficios del crédito pueden ser recibidos solo por el propietario del activo subyacente. Similar a los créditos tributarios de inversión, los créditos tributarios de producción están relacionados con la propiedad de un activo, y los beneficios asociados con los créditos no pueden ser vendidos a terceros.

## Discusiones de orientación – Definición de un arrendamiento



### Determinación de si existe un arrendamiento en acuerdos que involucran derechos a usar porciones de activos más grandes

Hemos recibido una serie de preguntas acerca de los denominados acuerdos de “uso secundario” en los cuales un cliente comparte el uso de parte de un activo más grande por un período definido. Ejemplos de tales acuerdos incluyen publicidad colocada en el lado de un activo fijo y adjuntos de clientes no-utilizables de cables de distribución (e.g., cables) a postes de servicio. A menudo, se nos ha preguntado (1) cómo valorar los beneficios económicos cuando dos partes contemporáneamente usan el mismo activo y (2) qué unidad de cuenta usar para la evaluación del control (el activo más grande o la porción que esté siendo compartida).

La ASC 842-10-15-16 proporciona orientación sobre la evaluación de si una porción de un activo sería considerada un “activo identificado” y potencialmente estaría sujeta a la ASC 842. Según esta orientación, una “capacidad u **otra porción** de un activo que no es físicamente distinto... no es un activo identificado, a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo y por consiguiente le proporcione al cliente el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo” (añadido el énfasis).

Algunas veces surgen preguntas en relación con la distinción física, particularmente en escenarios que involucran un activo más grande, una porción específica del cual es compartida por una o más partes durante un período definido para uso de diferentes maneras. Un ejemplo sería el muro exterior de una edificación del cual a una parte se le otorgó el derecho exclusivo a usarlo para publicidad mientras que los ocupantes del edificio continúan usando el muro para apoyar su residencia, protección de los elementos, y similar. A diferencia de situaciones que involucran el arrendamiento de un piso de un edificio de varios pisos, el cual es funcionalmente independiente y único, esos escenarios involucran usos simultáneos pero diferentes de una porción de un activo más grande. Otros ejemplos incluyen la colocación de paneles solares en una sección específica de un techo y el adjuntar cables para un lugar específico de un poste de servicio (en ambos casos, el propietario continúa usando todo el activo al tiempo que permite que otra parte use una porción del activo para un propósito diferente durante un período definido). En la extensión en que en esos acuerdos haya derechos importantes de sustitución, un arrendamiento generalmente no estará presente. Sin embargo, nosotros entendemos que muchos de los escenarios que se encuentran en la práctica no permiten la sustitución.

<sup>6</sup> Atributos tributarios tales como el crédito tributario de producción de electricidad renovable son diferentes de los créditos de energía renovable. De acuerdo con la ASC 842-10-15-17, los créditos de energía renovable son sub-productos del uso de una facilidad de generación de energía renovable y reflejan beneficios que pueden ser realizados a partir de una transacción comercial con un tercero. El Ejemplo 9, Caso A, contenido en la ASC 842-10-55-108 hasta 55-111 ilustra un contrato para energía/poder que contiene un arrendamiento. En la ASC 842-10-55-111(a), FASB concluye que los créditos de energía renovable contenidos en el ejemplo son un beneficio económico derivado del uso de una facilidad de generación de energía renovable.

Nosotros estamos trabajando continuamente con otros en la profesión para desarrollar orientación que pueda ser usada para analizar esos acuerdos. Las siguientes son algunas de las consideraciones que hasta la fecha hemos discutido y que en últimas pueden ser relevantes para la determinación de si existe un arrendamiento:

- ¿El acuerdo involucra un uso compartido del activo más grande, incluyendo la porción especificada en el acuerdo?
- ¿La porción que esté siendo usada por el cliente es funcionalmente independiente y por consiguiente separable del activo más grande?
- ¿Por diseño la porción que esté siendo usada por el cliente es comercialmente importante para el propietario del activo?

### **Uso compartido**

Los acuerdos de uso compartido típicamente involucrarán el uso contemporáneo del mismo activo (o de la misma porción de un activo más grande) para diferentes propósitos. Un ejemplo puede ser un terreno que le da al tenedor del terreno el derecho a enterrar un oleoducto subterráneo mientras que el terrateniente retiene derechos significativos para usar el terreno para cultivo u otros propósitos. De igual manera, muchos escenarios de publicidad caracterizan el uso compartido (e.g., un anuncio desplegado en la parte superior de un camerino en un estado de béisbol, en el lado de un bus, o en el piso de una tienda de comestibles). Por otro lado, si el propietario del activo contemporáneamente no está usando el activo (o contractualmente no le está permitido usar el activo), puede no existir uso compartido. Este puede ser el caso de un operador de una torre de antenas de celulares que le permite a un cliente usar un sitio específico de alojamiento en la torre por un período definido. Los acuerdos de uso compartido puede ser menos probable que contengan arrendamiento, mientras que los acuerdos de uso exclusivos (i.e., acuerdos en los cuales un cliente tiene uso exclusivo de una porción de un activo más grande) puede ser más probable que contenga arrendamientos. El juicio puede estar involucrado en la determinación de si un acuerdo particular caracteriza uso compartido o exclusivo de la porción del activo más grande.

### **Independencia funcional**

Puede ser útil evaluar la independencia funcional de la porción que esté siendo usada por el cliente, incluyendo el uso y diseño funcional del activo que esté sujeto al acuerdo. En la extensión en que la porción que esté siendo usado por el cliente tenga un uso funcional discreto (e.g., un piso específico de una edificación), podría ser más probable que la porción que esté siendo usada sea físicamente distinta y un activo identificado. Por otra parte, si la porción que esté siendo usada no es funcionalmente distinguible del activo más grande (e.g., un lugar en un poste de servicio), puede haber una base razonable para ver al activo más grande como el activo identificado en el acuerdo.

### **Importancia comercial por diseño**

También puede ser útil considerar la importancia comercial por diseño – esto es, los objetivos comerciales del propietario del activo cuando construyó o compró el activo. En la extensión en que el activo fue construido o comprado con el objetivo comercial de arrendar una porción específica o porciones a otros (e.g., localizaciones específicas de alojamiento en una torre de antenas celulares), podría ser más probable que la porción que esté siendo usada para esos propósitos sea físicamente distinta y por consiguiente un activo identificado. Por otro lado, si el activo fue construido o comprado sin tal objetivo comercial (e.g., un poste de servicio), puede haber base razonable para ver al activo más grande como el activo identificado contenido en el acuerdo.

## Determinación de si existe un arrendamiento

Los anteriores indicadores pueden ayudar a las entidades a valorar las circunstancias en las cuales el uso de una porción de un activo puede razonablemente ser visto como secundario, o incidental, uso de esa porción del activo de manera que el propietario retenga los beneficios económicos importantes derivados del uso de esa porción. Algunas veces, puede ser razonable ver al activo más grande como el activo identificado en el acuerdo y valorar el control (incluyendo los beneficios económicos) con esa base. Tal enfoque generalmente resultaría en una probabilidad incrementada de que el acuerdo no contiene un arrendamiento dado que el cliente no obtiene sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo más grande (los beneficios económicos del cliente están limitados a la porción que usa).

## Pasos siguientes

Este problema continúa evolucionando, y es posible que FASB y la SEC deseen compartir las perspectivas antes que sea finalizada cualquier orientación relacionada con la implementación. Las compañías que estén involucradas en esos tipos de acuerdos deben consultar con sus asesores de contabilidad y monitorear los desarrollos sobre el tema.



### Contrato para servicios de red (Ejemplo 10, Caso A, en ASC 842-10-55-124 hasta 55-126)

Nosotros hemos recibido una serie de preguntas en relación con el resultado del Ejemplo 10, Caso A, en ASC 842-10-55-124 hasta 55-126. Ese ejemplo involucra un contrato para servicios de red según el cual una compañía de telecomunicaciones (el proveedor) instala y configura múltiples servidores en un sitio del cliente para apoyar las necesidades de red del cliente (principalmente el almacenamiento y transporte de datos). Durante el término del acuerdo, el proveedor toma decisiones acerca de cómo desplegar el conjunto de servidores para satisfacer las solicitudes del cliente. Si bien el acuerdo involucra equipo dedicado, alguno del cual es mantenido en los locales del cliente, la conclusión alcanzada en el ejemplo es que el acuerdo no contiene un arrendamiento dado que el cliente no controla los servidores individuales

Algunos pueden encontrar que este resultado es contra intuitivo dado que los servidores están dedicados únicamente para el cliente por el término del acuerdo. Sin embargo, la conclusión resalta un cambio importante en relación con la orientación actual sobre los arrendamientos. De manera específica, según la ASC 842, el cliente tiene que obtener el control del(os) activo(s) contenido(s) en el acuerdo para tener un arrendamiento, y el control no está limitado a tener el derecho a todo el resultado productivo del activo (una de las circunstancias que permitiría que la entidad concluya que un acuerdo es un arrendamiento según la orientación actual contenida en la ASC 840). Más aún, el control según la ASC 842 es una prueba de dos partes que se centra en (1) los beneficios económicos y (2) el derecho a dirigir el uso del(os) activo(s) identificado(s). En el ejemplo, no se satisface la segunda condición; por consiguiente, el acuerdo no contiene un arrendamiento.

Una serie de *stakeholders* ha preguntado acerca de los factores clave que resultan en la conclusión de que el cliente en el ejemplo no tiene el derecho a dirigir el uso de los servidores. Por ejemplo, si el derecho a enviar una planta de energía (i.e., decirle al propietario-operador cuándo producir electricidad) le transmite al cliente el derecho a dirigir el uso de la planta (tal y como es ilustrado por el Ejemplo 9, Caso C, en ASC 842-10-55-117 hasta 55-123), ¿por qué el derecho a determinar cuándo y cuáles datos almacenar o transportar mediante el uso de la red de igual manera no le transmitiría al cliente el control de los servidores subyacentes?

Nosotros entendemos lo siguiente en relación con los factores clave que están detrás de la conclusión contenida en el Ejemplo 10, Caso A:

- El centro de atención del análisis está en si cada servidor individual, en oposición a toda la red, es un arrendamiento. En el ejemplo, el proveedor está prestando un servicio (una red de cierta capacidad y calidad) mediante el uso de activos dedicados. Por consiguiente, el análisis del control debe ser realizado a nivel del activo (i.e., a nivel del servidor individual).
- La consideración de “cómo y para qué propósito” el activo es usado, tal y como se describe en la ASC 842-10-15-25, está igualmente centrada en las decisiones relacionadas con cada servidor individual – no en el resultado producido por la red general.
- El patrón de hechos involucra múltiples activos (múltiples servidores individuales), y el proveedor mantiene la discreción para desplegar cada servidor individual de cualquier manera que el proveedor decida cumple de la mejor manera el servicio general de la red.
- Dado que cada servidor por sí mismo puede desempeñar diferentes funciones (e.g., almacenar datos, transportar datos), el proveedor tiene el derecho a tomar decisiones significativas acerca de cuál(es) servidor(es) debe(n) ser usado(s) para satisfacer una solicitud particular del cliente.
- El cliente no puede decidir cómo y para qué propósito cada servidor individual es usado y no puede impedir que el proveedor tome esas decisiones. Las decisiones del cliente están limitadas a cómo el cliente usa la red y no se extienden a los servidores individuales.

Nosotros consideramos que esos factores clave ayudan a diferenciar la conclusión contenida en el Ejemplo 10, Caso A, de la conclusión contenida en el Ejemplo 10, Caso Case B (ASC 842-10-55-127 hasta 55-130). En el Caso B, el acuerdo involucra un solo servidor, y el cliente toma las decisiones críticas acerca de cuáles datos almacenar o transportar mediante el uso de ese único servidor así como también cómo (o si) integrar ese servidor individual en sus operaciones más amplias. Por consiguiente, nosotros consideramos que el Caso B es más análogo que el Caso A al Ejemplo 9, Caso C, el cual involucra derechos de despacho sobre una planta de energía (también un activo individual).

Entender los factores clave de distinción contenidos en los anteriores ejemplos debe ayudarles a los preparadores a identificar los arrendamientos según la ASC 842. Sin embargo, los ejemplos ilustrativos son solo eso – ejemplos. Cada uno de ellos representa una aplicación de la estructura, lo cual requiere un análisis detallado de los hechos y circunstancias específicos. Si usted tiene preguntas acerca de sus acuerdos y si ellos deben ser analizados de una manera similar al análisis contenido en el Ejemplo 10, Caso A, nosotros recomendamos discutir esas preguntas con sus auditores o con sus asesores de contabilidad.



### Servidumbres

Una servidumbre es un derecho a cruzar o de otra manera usar la tierra de otra persona para un propósito especificado. La mayoría de las servidumbres proporcionan derechos limitados al tenedor de la servidumbre, tal como el derecho a cruzar el terreno o el derecho a construir y mantener en el terreno equipo especificado. Por ejemplo, una utilidad de electricidad típicamente obtendrá una serie de servidumbres contiguas que le permitan construir y mantener su sistema de transmisión eléctrica en el terreno de propiedad de terceros. Las servidumbres pueden ser perpetuas o basadas-en-término y pueden ser pagadas por anticipado o pagadas con el tiempo.

Históricamente, algunas compañías han considerado que las servidumbres son activos intangibles según la ASC 350. De hecho, la ASC 350 contiene un ejemplo ilustrativo de servidumbres adquiridas para apoyar el desarrollo de una tubería de gas. En contraste, algunas compañías pueden haber considerado que las servidumbres son arrendamientos o contratos ejecutorios. Cuando preparan sus estados financieros, muchas compañías han presentado las cantidades pagadas por anticipado relacionadas con servidumbres en la sección PP&E de sus balances generales porque PP&E está estrechamente asociada con la servidumbre que las respalda. Nosotros entendemos que los requerimientos de presentación de reportes de FERC también pueden haber influido en la geografía del balance general para las compañías reguladas por esa agencia.

Han surgido preguntas acerca de si las servidumbres o los derechos-de-modo están dentro del alcance del nuevo estándar de arrendamientos. Muchos han afirmado que esos acuerdos son intangibles según la ASC 350 y que por consiguiente calificarían para la excepción del alcance a la ASC 842 relacionada con arrendamientos de activos intangibles. Sin embargo, dado que las servidumbres generalmente involucran derechos relacionados con el uso de terreno, las servidumbres primero deben ser analizadas según la ASC 842 para determinar si son o contienen un arrendamiento. Esta valoración debe ser realizada por todas las entidades, incluyendo las que tenían una política de tratar las servidumbres como intangible (vea adelante para las consideraciones especiales para las compañías que elijan aplicar el expediente práctico contenido en la ASC 842-10-65-1(f) cuando hagan la transición hacia la ASC 842).

Cuando una servidumbre es perpetua, nosotros no esperaríamos que el acuerdo satisfaga la definición de un arrendamiento dada la carencia del término establecido. Para las servidumbres basadas-en-término (incluyendo las que tienen términos largos, tales como 100 años), el análisis muy probablemente será más extensivo e involucrará la consideración del control del terreno subyacente. Muchos acuerdos de servidumbre pueden no transmitir el control del terreno al tenedor de la servidumbre dados los derechos limitados transmitidos así como los beneficios económicos que el propietario continúa disfrutando (i.e. el tenedor de la servidumbre no puede obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del terreno). Por ejemplo, en un acuerdo en el cual a una compañía se le permite operar activos de transmisión eléctrica a través de los terrenos de un agricultor, será importante entender si el agricultor todavía puede usar la superficie en acres encima o bajo la cual los activos operan. Si es así, el tenedor de la servidumbre puede concluir que no controla el terreno asociado porque el agricultor mantiene (1) los derechos de uso (e.g., la capacidad para cultivar), (2) los beneficios económicos asociados con el terreno que sean distintos a insignificantes, o (3) tanto (1) como (2). De otro modo, puede haber acuerdos de servidumbre que de manera efectiva transmitan el control del terreno al tenedor de la servidumbre mediante los derechos transmitidos o mediante el uso de restricciones impuestas al propietario del terreno. La contabilidad requerida dependerá de los hechos y circunstancias de cada acuerdo.

Para los usuarios de servidumbres de volumen alto, como punto de partida para el análisis nosotros recomendamos (1) segregar esos acuerdos con base en los términos que sean similares, (2) separar los acuerdos basados-en-término, y (3) investigar los derechos retenidos por el propietario del terreno. Esto puede facilitar el proceso dado que muchas servidumbres tendrán términos similares o idénticos y por consiguiente se esperaba resulten en contabilidad similar.

Con relación a la transición, el expediente práctico contenido en la ASC 842-10-65-1(f) permite que la compañía renuncie a re-valorar si los contratos expirados o existentes contienen arrendamientos de acuerdo con la nueva definición de un arrendamiento según la ASC 842. Nosotros consideramos que esta orientación, si es elegida, generalmente se extenderá a las anteriores conclusiones de contabilidad de la compañía acerca de las servidumbres en la extensión en que esas conclusiones fueran apropiadas según los PCGA históricos. Esto es, la ASC 842-10-65-1(f) no hereda las anteriores conclusiones de contabilidad que fueran incorrectas. Por lo tanto, si un acuerdo históricamente debe haber sido contabilizado como un arrendamiento según la ASC 840 pero no lo era, no sería puerto seguro para la orientación de la transición.

Nosotros somos conscientes del diálogo continuo entre ciertos participantes de la industria y FASB en relación con la contabilidad para las servidumbres. La discusión anterior representa nuestro pensamiento actual basado en el conocimiento de esas interacciones. En la extensión en que haya adicional emisión de estándar relacionado con la contabilidad para las servidumbres (según la ASC 842 u otra), nosotros actualizaremos nuestros puntos de vista de acuerdo con ello.



### Acuerdos de operación conjunta

Las compañías en una serie de industrias participan en acuerdos conjuntos para lograr un objetivo comercial común. Esos acuerdos pueden incluir el uso de PP&E especificada por un período de tiempo establecido. Por ejemplo, las entidades en la industria de petróleo y gas a menudo participan en acuerdos de operación conjunta [joint operating agreements (JOAs)] en los cuales una o más partes (i.e., operadores y no-operadores) de manera colaborativa exploran y desarrollan propiedades de petróleo o de gas natural mediante el uso de la experiencia y los recursos de cada parte. Esos acuerdos a menudo requieren el uso de equipo arrendado. Han surgido preguntas en relación con los requerimientos de valoración del arrendamiento según el nuevo estándar de arrendamientos para las partes de acuerdos conjuntos. Si bien nosotros esperamos que el análisis de los acuerdos conjuntos estará mucho más basado en los hechos y circunstancias, el ejemplo y el análisis siguientes deben ser útiles para las compañías cuando consideren esos acuerdos.

#### Ejemplos

Tres compañías, A, B, y V, forman una JOA para ejecutar un programa de perforación el altamar. Para que las compañías logren el objetivo de la JOA, un activo específico (e.g., un taladro de perforación) será necesario. La Compañía A actuará como la contraparte para la mayoría de contratos de la JOA, incluyendo un contrato a cinco años para arrendar un taladro de perforación específico de su propietario (Arrendador X).

#### **Pregunta 1: ¿Cuál parte, si la hay está arrendando el taladro?**

Dado el rol de A como el deudor primario en el arrendamiento del taladro de perforación (el propietario del derecho puede no ser consciente de la JOA y las partes que la constituyen), A generalmente será considerado el arrendatario en el acuerdo. En consecuencia, A registrará en su balance general todo el arrendamiento. Si bien las otras partes recibirán los beneficios económicos derivados del taladro, esos beneficios surgen de la JOA y no afectan el análisis de los beneficios económicos<sup>7</sup> del contrato entre A y el propietario del taladro, X.

<sup>7</sup> Para controlar el uso de un activo identificado según la ASC 842, el cliente está requerido a tener el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del activo durante el período de uso.

## Ejemplo (continuación)

### Pregunta 2. ¿Cuál es el efecto de la JOA?

Los términos de la JOA pueden representar un sub-arrendamiento del taladro de A a la JOA. Esto es, el nuevo estándar de arrendamientos requiere que las partes de la JOA consideren los términos y determinen si la JOA es un arrendatario "virtual" del taladro. Si bien la JOA típicamente no es una entidad legal que prepara estados financieros, la conclusión de que la JOA es el arrendatario del taladro tendría las siguientes implicaciones:

- La Compañía A, como sub-arrendador, contabilizaría por separado su sub-arrendamiento a la JOA (aparte de su arrendamiento cabeza con X, el propietario del taladro).
- Cada parte de la JOA necesitaría considerar otros PCGA (e.g., orientación sobre la consolidación proporcional) que puedan requerir que registre su porción a pro rata del arrendamiento (como un sub-arrendatario).

Observe que los "otros PCGA" mencionados en la Pregunta 2 del ejemplo anterior pueden variar por industria (e.g., la orientación sobre la consolidación proporcional puede no ser relevante en algunas industrias). También observe que el análisis debe ser realizado al nivel apropiado, el cual no siempre puede ser la JOA. La ASC 842 habla de acuerdos que involucran una "operación conjunta o un acuerdo conjunto," y esto podría ser un sub-conjunto de la JOA en la extensión en que múltiples partes hayan acordado usar conjuntamente un activo identificado por un período de tiempo definido. Por ejemplo, en una JOA a cinco años que involucra cinco partes, si tres de las partes acuerdan desarrollar conjuntamente una propiedad mediante usar un taladro de perforación específico durante los primeros dos años, puede ser necesario evaluar ese acuerdo a dos años para determinar si contiene un arrendamiento.

Finalmente, el anterior ejemplo no significa sugerir que la mayoría de las JOA contienen arrendamientos. Más aún, significa resaltar y explicar el análisis que la ASC 842 requiere en las circunstancias que involucran acuerdos conjuntos que caracterizan el uso de una PP&E especificada.

La contabilidad del acuerdo conjunto continúa siendo un tema de discusión entre las compañías y los auditores, y nosotros fomentaríamos que las entidades afectadas por este problema verifiquen con sus auditores y con sus asesores de contabilidad para input sobre la contabilidad para los acuerdos conjuntos.

## Modelo del arrendatario

### P&R 4 Consideraciones relacionadas con el deterioro de un activo de ROU

El arrendatario tiene que someter al activo de ROU a la prueba por deterioro de una manera consistente con su tratamiento para los otros activos de larga vida (i.e., de acuerdo con la ASC 360). Si el activo de ROU relacionado con un arrendamiento operacional está deteriorado, el arrendatario amortizaría el restante activo de ROU de acuerdo con la orientación sobre la medición subsiguiente que aplica a los arrendamientos financieros – típicamente, sobre una base de línea recta durante el término restante del arrendamiento. Por lo tanto, el arrendamiento operacional ya no calificaría para el tratamiento de línea recta del gasto total de arrendamiento. Sin embargo, en los períodos después del deterioro, el arrendatario continuaría representando la amortización del activo de ROU y los gastos por intereses como un solo elemento de línea.

### Pregunta

¿Cómo debe un arrendatario incluir los efectos de un arrendamiento que es parte de un grupo de activos cuando prueba por deterioro al grupo de activos de acuerdo con la ASC 360?

## Respuesta

Según el nuevo estándar de arrendamientos, dado que los arrendamientos operacionales y financieros son ambos contabilizados como financiamientos en el balance general, los efectos de ambos tipos de arrendamientos generalmente deben ser incluidos en el cálculo del deterioro de una manera similar a la contabilidad para los arrendamientos de capital según la ASC 840. Esto es, el arrendatario debe:

- Incluir tanto el activo de ROU como el pasivo de arrendamiento en el valor en libros del grupo de activos.
- Incluir solo el componente principal de los pagos de arrendamiento como flujos de salida de efectivo en los flujos de efectivo sin descuento del grupo de activos. Si bien el gasto total de arrendamiento contenido en un arrendamiento operacional es presentado como un solo elemento de línea en el estado de ingresos, los pagos de arrendamiento incluyen tanto el componente intereses como el componente principal. De manera consistente con la ASC 360-10-35-29, el arrendatario debe excluir el componente intereses de los pagos de arrendamiento de los flujos de efectivo sin descuento del grupo de activos.



### Nota del editor

En la reunión de FASB realizada en noviembre 30, 2016, la Junta en general estuvo de acuerdo con que los arrendatarios deben excluir los pagos de intereses, de los cálculos de los flujos de efectivo sin descuento, cuando valoren el grupo de activos por deterioro según la ASC 360. Sin embargo, algunos miembros de la Junta observaron que la decisión de la entidad para incluir los intereses en su análisis del deterioro podría ser vista como una elección de política de contabilidad. Dado que incluir los intereses sobre los arrendamientos operacionales incrementaría la posibilidad del deterioro del grupo de activos, nosotros no esperaríamos que las entidades elijan tal política de contabilidad.

## Modelo del arrendador

### **P&R 5 Pérdida al comienzo, resultante de pagos variables importantes incluidos en un arrendamiento tipo ventas o en un arrendamiento de financiación directa**

Si bien la meta de FASB fue alinear la contabilidad del arrendador con la nueva orientación sobre los ingresos ordinarios contenida en la ASC 606, una distinción importante entre las dos puede afectar a los arrendadores en una serie de industrias. Según la ASC 606, los pagos variables son estimados e incluidos en el precio de la transacción sujetos a una restricción. En contraste, según la ASC 842, los pagos variables de arrendamiento no vinculados a un índice o tasa generalmente son excluidos de la determinación de la cuenta por cobrar de arrendamiento del arrendador.

De acuerdo con ello, los arrendamientos tipo-venta o los arrendamientos de financiación directa que tengan un componente importante de pago de arrendamiento variable pueden resultar en que la entidad reconozca una pérdida al comienzo porque la medición de la cuenta por cobrar de arrendamiento más el activo residual no-garantizado es menor que el valor en libros neto del activo subyacente. Esto podría ocurrir, por ejemplo, si los pagos de arrendamiento se basan totalmente en el número de unidades producidas por el activo arrendado (i.e., los pagos son 100 por ciento variables), o cuando una porción de los flujos de efectivo esperados del arrendamiento es variable (e.g., 50 por ciento del total de los flujos de efectivo esperados son variables). Sin embargo, esas transacciones típicamente no representan una pérdida económica para el arrendador.

## Pregunta

¿Debe el arrendador reconocer una pérdida al comienzo del arrendamiento cuando su medición inicial de la inversión neta en un arrendamiento tipo venta o en un arrendamiento de financiación directa es mejor que el valor en libros del activo subyacente?

## Respuesta

Sí. En la reunión de FASB realizada en noviembre 30, 2016, la Junta reconoció que la medición inicial que el arrendador hace de un arrendamiento tipo venta o de un arrendamiento de financiación directa que incluye un componente importante de pago de arrendamiento variable puede resultar en una pérdida al comienzo del arrendamiento si la cuenta por cobrar de arrendamiento más el activo residual no-garantizado es mejor que el valor en libros neto del activo subyacente que esté siendo arrendado. La Junta discutió si una pérdida al comienzo sería apropiada en esas situaciones o si otros enfoques posibles serían aceptables, tales como (1) incorporar los pagos de arrendamiento variables sujetos a una restricción (por referencia a la ASC 606), o (2) usar una tasa de descuento negativa para evitar la pérdida al comienzo. La Junta expresó su creencia de que si bien los *stakeholders* pueden estar en desacuerdo con el resultado de reconocer una pérdida al comienzo, el nuevo estándar de arrendamientos es claro acerca de cómo la orientación inicial sobre la medición debe ser aplicada a los arrendamiento tipo venta y a los arrendamientos de financiación directa.

En discusiones con el personal de FASB, nosotros observamos que en situaciones similares a las esbozadas en los Ejemplos 1 y 2 que aparecen abajo, el resultado del cálculo de la "tasa implícita en el arrendamiento," que se basa en como ese término es definido en la ASC 842-30-20, puede resultar en una tasa de descuento negativa. Sin embargo, en la reunión que FASB realizó en noviembre 30, 2016, la Junta reconoció que usar una tasa de descuento negativa para determinar la tasa implícita en el arrendamiento (tal y como es definida en la ASC 842-10-20) es inapropiada. Luego que la Junta discutió el problema en esa reunión, el personal de FASB nos señaló que espera que los arrendadores usen una tasa de descuento del 0 por ciento cuando midan la inversión neta en un arrendamiento si la tasa implícita en el arrendamiento es negativa.

### Ejemplo 1

Un arrendador y un arrendador fabricante entran en un arrendamiento tipo venta a cinco años de equipo serie R2 del arrendador. Antes del comienzo del arrendamiento, el arrendador personaliza el equipo serie R2 específicamente para el arrendatario.<sup>8</sup> El activo tiene un valor en libros de \$100, valor razonable al comienzo de \$120, y un valor residual no-garantizado estimado de \$50 al final del término del arrendamiento. Los pagos se basan completamente en el uso que el arrendatario haga del equipo serie R2. El arrendador tiene conocimiento importante sobre las necesidades de equipo del arrendatario durante el término de cinco años, y si bien los pagos son 100 por ciento variables, el arrendador ha fijado el precio del arrendamiento con la expectativa de que recibirá un pago anual de \$20. El arrendador por lo tanto carga al arrendatario una tasa del 6.4 por ciento.<sup>9</sup>

Las tablas que aparecen a continuación ilustran los términos del arrendamiento tipo venta y la contabilidad del arrendador para el arrendamiento según la ASC 842.

#### Términos

Término del arrendamiento	5 años
Valor razonable	\$ 120
Valor en libros	\$ 100
Pagos fijos de arrendamiento anuales	-
Tasa de descuento requerida*	0.0%
Valor residual estimado al final del término del arrendamiento	\$ 50

<sup>8</sup> De acuerdo con ello, el arrendamiento daría satisfacción al criterio contenido en la ASC 842-10-25-2(e) para la clasificación como un arrendamiento tipo venta.

<sup>9</sup> El arrendador determinó la tasa que usó para fijar el precio del arrendamiento mediante descontar los flujos de entrada de efectivo anuales esperados de \$20, más un flujo de entrada de efectivo terminal de \$50 por el valor residual esperado del activo, al valor razonable del activo de \$120.

## Ejemplo 1 (continuación)

### Arrendamiento tipo venta – 100% variable

Año	Inversión neta en el arrendamiento	Ingresos por intereses	Ingresos ordinarios de arrendamiento variables	Utilidad y pérdida (U&P)
0	\$ 50.00**	-	-	\$ (50.00)
1	50.00	-	\$ 20.00	20.00
2	50.00	-	20.00	20.00
3	50.00	-	20.00	20.00
4	50.00	-	20.00	20.00
5	50.00	-	20.00	20.00
Subtotales			\$ 100.00	
Total U&P en arrendamiento				\$ 50.00

\* En este ejemplo, en lugar de usar la tasa que usó para fijar el precio del arrendamiento como la tasa de descuento cuando mide su inversión neta en el arrendamiento (i.e., la verdadera tasa del 6.4 por ciento), el arrendador usa una tasa de descuento del 0 por ciento, tal y como fue discutido por el personal de FASB.

\*\* La inversión neta en el arrendamiento inicialmente es medida como la suma de (1) los pagos de arrendamiento (\$0), descontados a una tasa del 0 por ciento, y (2) la cantidad que el arrendador espera derivar del activo luego del término del arrendamiento (\$50), descontada a una tasa del 0 por ciento. Los flujos de efectivo esperados de \$100 no se incluyen en la medición de la inversión neta en el arrendamiento porque esos pagos son variable.

## Ejemplo 2

Asuma los mismos hechos del Ejemplo 1. El arrendador todavía le carga al arrendatario una tasa del 6.4 por ciento basada en los flujos de efectivo anuales esperados de \$20.<sup>10</sup> Sin embargo, el arrendador fija el precio del arrendamiento en un 50 por ciento de los flujos de efectivo fijos y un 50 por ciento de los flujos de efectivo variables basado en el uso que el arrendatario da al equipo serie R2.

La tabla que aparece a continuación ilustra los términos del arrendamiento tipo venta y la contabilidad del arrendador para el arrendamiento según la ASC 842.

### Términos

Término del arrendamiento	5 años
Valor razonable	\$ 120
Valor en libros	\$ 100
Pagos fijos de arrendamiento anuales	\$ 10
Tasa de descuento requerida*	0.0%
Valor residual estimado al final del término del arrendamiento	\$ 50

<sup>10</sup> Vea nota de pie de página 9.

## Ejemplo 2 (continuación)

### Arrendamiento tipo venta – 50% variable

Año	Inversión neta en el arrendamiento	Ingresos por intereses	Ingresos ordinarios variables de arrendamiento	U&P
0	\$ 100.00**	-	-	-
1	90.00	-	\$ 10.00	\$ 10.00
2	80.00	-	10.00	10.00
3	70.00	-	10.00	10.00
4	60.00	-	10.00	10.00
5	50.00	-	10.00	10.00
Sub-totales			\$ 50.00	
Total U&P en arrendamiento				\$ 50.00

\* En este ejemplo, en lugar de usar la tasa que usó para fijar el precio del arrendamiento como la tasa de descuento cuando mide su inversión neta en el arrendamiento (i.e., la tasa verdadera del 6.4 por ciento), el arrendador usa una tasa de descuento del 0 por ciento, tal y como es discutido por el personal de FASB.

\*\* La inversión neta en el arrendamiento inicialmente es medida como la suma de (1) los pagos de arrendamiento (\$50), descontados a una tasa del 0 por ciento, y (2) la cantidad que el arrendador espera derivar del activo luego del término del arrendamiento (\$50), descontada a una tasa del 0 por ciento. Los flujos de efectivo esperados de \$50 que representan pagos variables no son incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.



#### Nota del editor

Es común que los acuerdos de arrendamiento en una serie de industrias incluyan pagos de arrendamiento importantes o completamente variables. No es poco común que tales acuerdos resulten en clasificación de arrendamiento tipo venta o de financiación directa.

Los acuerdos en el sector de energía frecuentemente son contabilizados como arrendamientos con corrientes de pago completamente variables. Por ejemplo, los acuerdos de compra de energía relacionados con energía renovable (i.e., provenientes de facilidades de generación solar o eólica) (1) comúnmente son de largo plazo y la mayor parte de la vida económica de la facilidad de generación, (2) determinan pagos a un precio fijo por unidad del output de electricidad (e.g., \$50 por megavatio hora (MWh)), y (3) requieren que el arrendatario tome todo el output producido por la facilidad pero no especifican un nivel mínimo de producción (i.e., el volumen de output es completamente variable). Si bien la cantidad del output depende del clima, el arrendador espera que el acuerdo sea rentable con base en los datos históricos del clima.

También somos conscientes de acuerdos en la industria de petróleo y gas en los cuales una compañía construye un sistema de obtención y procesamiento y lo arrienda a un solo usuario según una estructura de pago variable. Por ejemplo, una compañía de exploración con derechos a múltiples pozos de petróleo en superficie dedicada puede contratar con una compañía de medios que construya y arriende la infraestructura necesaria para obtener y procesar el petróleo extraído de los pozos. El acuerdo puede ser de largo plazo y por la mayor parte de la vida económica de la infraestructura, y el pago por el uso de la infraestructura puede ser 100 por ciento variable (e.g., un precio fijo por unidad multiplicado por el número de unidades obtenidas o procesadas) sin un requerimiento mínimo de volumen. La compañía de medios estaría dispuesta a aceptar consideración variable en el acuerdo si los datos de reserva relacionados con los pozos sugieren que un volumen suficiente de petróleo será extraído durante el término del contrato para hacer que el acuerdo sea rentable.

En el sector inmobiliario, el precio de un acuerdo de arrendamiento de inmueble comercial (e.g., un arrendamiento de espacio minorista) puede ser fijado de manera tal que una cantidad importante de los pagos esperados sean contingentes de las ventas del arrendatario (e.g., pagos que sean un porcentaje fijo de las ventas del almacén minorista durante un mes). El arrendador contabilizaría el acuerdo como un arrendamiento tipo venta si es arrendamiento (1) es por la mayor parte de la vida económica de la localización minorista o (2) contiene una opción de compra que el arrendatario esté razonablemente cierto de ejercer. Los acuerdos de este tipo le permiten al propietario de la propiedad participar en el alza del negocio de la tienda minorista y se espera que sean rentables.

Finalmente, en la industria de atención en salud, no es poco común que un hospital contrate con el propietario de un dispositivo médico para el uso de un equipo médico específico por la mayor parte de la vida económica del equipo. El precio de este tipo de acuerdo a menudo es fijado de manera tal que la consideración se base completamente en la compra continua que el hospital haga de "consumibles," los cuales permiten que el equipo funcione tal y como fue diseñado, y puede no tener requerimiento de volumen mínimo. El propietario del dispositivo médico está dispuesto a aceptar consideración variable en el acuerdo porque la demanda de los servicios asociados de atención en salud sugiere que un volumen suficiente de consumibles será comprado por el hospital durante el término del contrato para hacer que el acuerdo sea rentable.

## **P&R 6 Perfil del estado de ingresos del arrendamiento operacional**

La ASC 842-30-25-11 requiere que el arrendador reconozca los pagos de arrendamiento en un arrendamiento operacional como ingresos en utilidad o pérdida sobre una base de línea recta durante el término de arrendamiento "a menos que otra base sistemática y racional sea más representativa del patrón con el cual el beneficio se espera sea derivado del uso del activo subyacente."

Algunos *stakeholders* han preguntado si los arrendadores deben usar "otra base sistemática y racional" para reconocer los ingresos provenientes de arrendamientos operacionales cuando los pagos de arrendamiento sean desiguales para reflejar o compensar por los alquileres anticipados del mercado o por las condiciones del mercado. Esta pregunta se basa en el párrafo BC327 of ASU 2016-02, que establece que "se espera que el arrendador reconozca los pagos de arrendamiento fijos desiguales sobre una base de línea recta **cuando los pagos sean desiguales por razones diferentes a reflejar o compensar por alquileres del mercado o condiciones del mercado** (por ejemplo, cuando hay una carga frontal o una carga posterior, importante, de pagos, o cuando en el arrendamiento existan períodos de alquiler gratis)" (añadido el énfasis).

### **Pregunta**

¿Puede el arrendador apartarse el reconocimiento de ingresos por línea recta para los arrendamientos operacionales cuando los pagos de arrendamiento sean desiguales o escalonados para reflejar los alquileres del mercado o las condiciones del mercado anticipados?

### **Respuesta**

No. El arrendador debe continuar reconociendo los pagos de arrendamiento como ingresos de la misma manera que como generalmente es requerido según la ASC 840 – esto es, sobre una base de línea recta.

Con base en las discusiones con el personal de FASB, nosotros entendemos que independiente de si los alquileres desiguales son diseñados para reflejar condiciones anticipadas del mercado, el párrafo BC327 de la ASU 2016-02 no tiene la intención de requerir o permitir que el arrendador se desvíe del reconocimiento por línea recta.

## Ejemplo

La Compañía A (arrendatario) participa en un arrendamiento a 10 años con la Compañía B (arrendador) para arrendar un piso en una edificación comercial para uso como espacio de oficina. La Compañía A acuerda hacer un pago anual al final de cada año tal y como sigue:

- *Años 1 y 2* - \$100,000.
- *Años 3 y 4* - \$120,000.
- *Años 5 y 6* - \$140,000.
- *Años 7 y 8* - \$160,000.
- *Años 9 y 10* - \$180,000.

El incremento escalonado en los pagos de arrendamiento tiene la intención de compensar a B por los cambios anticipados en los alquileres del mercado durante el término del arrendamiento.

Asuma que B concluye que el arrendamiento es un arrendamiento operacional. Si bien los pagos de arrendamiento desiguales tienen la intención de reflejar los alquileres del mercado para los períodos futuros, B debe reconocer los pagos de arrendamiento como ingresos sobre una base de línea recta. De acuerdo con ello, B reconoce ingresos anuales de arrendamiento de \$140,000 para todos los 10 años del arrendamiento.

## P&R 7 Determinación de un deterioro de la inversión neta en un arrendamiento

La ASC 842-30-35-3 proporciona orientación sobre cómo un arrendador debe determinar un deterioro relacionado con la inversión neta en el arrendamiento. Al describir el colateral que el arrendador debe considerar cuando realiza su evaluación, la orientación señala que tal colateral excluiría los flujos de efectivo que el arrendador esperaría derivar del activo subyacente luego del final del término del arrendamiento. En particular, la ASC 842-30-35-3 establece:

El arrendador tiene que... reconocer cualquier deterioro de acuerdo con el Topic 310 sobre cuentas por cobrar (tal y como se describe en los párrafos 310-10-35-16 hasta 35-30). Cuando determina la provisión por pérdida para la inversión neta en el arrendamiento, el arrendador tiene que tener en consideración el colateral relacionado con la inversión neta en el arrendamiento. El colateral relacionado con la inversión neta en el arrendamiento representa los flujos de efectivo que el arrendador esperaría derivar del activo subyacente durante el término restante de arrendamiento (por ejemplo, a partir de la venta del activo o liberar el activo por lo restante del término de arrendamiento), **lo cual excluye los flujos de efectivo que el arrendador esperaría derivar del activo subyacente luego del final del término de arrendamiento** (por ejemplo, los flujos de efectivo provenientes de arrendar el activo después del final del término de arrendamiento). [Añadido el énfasis]

Si bien la orientación es explícita, algunos han cuestionado si FASB tenía la intención de requerir que el arrendador excluya los flujos de efectivo relacionados con el activo residual o si sería apropiado incluir tales cantidades porque excluirlas puede llevar al reconocimiento más temprano de una pérdida por deterioro en la inversión neta en el arrendamiento.

### Pregunta

¿Cuándo evalúa el deterioro de la inversión neta en un arrendamiento, debe el arrendador incluir los flujos de efectivo que el arrendador esperaría derivar el activo subyacente al final del término del arrendamiento?

### Respuesta

Sí. En respuesta a una consulta técnica, el personal de FASB confirmó que la unidad de cuenta usada cuando el modelo de deterioro es aplicado desde la perspectiva del arrendador significa que comprende las cantidades relacionadas con toda la inversión neta contenida en el arrendamiento, lo cual incluiría el activo residual. Por consiguiente, cuando evalúa por deterioro la inversión neta en un arrendamiento tipo venta o en un arrendamiento de financiación directa, el arrendador debe usar los flujos de efectivo que espere derivar del activo subyacente durante el término restante de arrendamiento así como también los flujos de efectivo que espere derivar del activo subyacente al final del término de arrendamiento (i.e., los flujos de efectivo que se espere sean derivados del activo residual). Cuando

determina los flujos de efectivo a ser derivados del activo residual, el arrendador debe considerar las cantidades que recibiría por volver a arrendar o vender el activo subyacente a un tercero pero no debe considerar el riesgo de crédito esperado del potencial arrendatario o comprador del activo subyacente (i.e., no sería apropiado que el arrendador incluya en su análisis un supuesto de riesgo de crédito dado que no conoce la identidad del comprador teórico).

## Clasificación del arrendamiento

### **P&R 8 Uso de umbrales de líneas brillantes de la ASC 840 para la clasificación del arrendamiento según la ASC 842**

La ASC 840 requiere que la entidad clasifique un arrendamiento con base en una evaluación de, entre otras cosas, ciertos umbrales de líneas brillantes cuantitativas. Esto es, según la ASC 840, un arrendamiento sería clasificado como un arrendamiento de capital si el término de arrendamiento es 75 por ciento o más que la vida económica restante del activo subyacente o si la suma del valor presente de los pagos de arrendamiento y del valor presente de cualesquiera cantidades garantizadas del valor residual al 90 por ciento o más del valor razonable del activo subyacente. Sin embargo, cuando desarrolló la orientación sobre la clasificación del arrendamiento contenida en la ASC 842-10-25-2, la Junta decidió no requerir el uso de tales líneas brillantes.

### **Pregunta**

¿Si bien las entidades ya no están **requeridas** a valorar ciertos umbrales de líneas brillantes cuantitativas cuando clasifiquen un arrendamiento, les está **permitido** usar umbrales cuantitativos cuando clasifiquen un arrendamiento según la ASC 842?

### **Respuesta**

Sí. La orientación para la implementación, contenida en la ASC 842-10-55 establece que un **enfoque razonable** para aplicar los criterios para la clasificación del arrendamiento contenidos en la ASC 842 es usar los mismos umbrales de líneas brillantes que existen en la ASC 840. La ASC 842-10-55-2 establece lo siguiente:

Cuando se determina la clasificación del arrendamiento, un enfoque razonable para valorar los criterios contenidos en los párrafos 842-10-25-2(c) hasta (d) y 842-10-25-3(b)(1) sería concluir:

- a. El setenta y cinco por ciento o más de la vida económica restante del activo subyacente es la parte principal de la vida económica restante de ese activo subyacente.
- b. Una fecha de comienzo que cae en o cerca del final de la vida económica del activo subyacente se refiere a una fecha de comienzo que cae dentro del último 25 por ciento de la vida económica total del activo subyacente.
- c. El noventa por ciento o más del valor razonable del activo subyacente equivale a sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente.

Con base en esta orientación para la implementación, nosotros no objetaríamos la aplicación que una entidad haga de los umbrales de líneas brillantes de la ASC 840 cuando clasifique un arrendamiento según el nuevo estándar de arrendamientos. Nosotros esperaríamos que según tal enfoque, la entidad clasificaría el arrendamiento de acuerdo con el resultado cuantitativo. Esto es, si la entidad aplica los umbrales de líneas brillantes de la ASC 840 y determina que el término de un arrendamiento es igual al 76 por ciento de la vida útil del activo, la entidad clasificaría el arrendamiento como un arrendamiento financiero. La entidad no debe intentar pasar por alto la valoración con evidencia cualitativa en contrario. De igual manera, si la misma entidad determina que el término de un arrendamiento es igual al 74 por ciento de la vida útil de un activo, la entidad debe clasificar al arrendamiento como un arrendamiento operacional. Si la entidad decide aplicar los umbrales de líneas brillantes contenido en la ASC 840 cuando clasifique un arrendamiento, nosotros esperaríamos que la entidad aplique esos umbrales consistentemente a todos sus arrendamientos.

## Ingredientes del modelo de arrendamiento

### **P&R 9 Inclusión, en los pagos de arrendamiento, de consideración que no es en efectivo**

Algunos arrendamientos requieren que el arrendatario haga algunos o todos de los pagos de arrendamiento con consideración que no es en efectivo. Por ejemplo, un arrendatario podría estar requerido a proporcionar valor en la forma de activos duros, inventarios del arrendatario u otros, o garantías de ciertas obligaciones del arrendador. El valor final de la consideración en el momento del pago puede ser diferente del estimado al comienzo del arrendamiento.

#### **Pregunta**

¿En su determinación de los pagos de arrendamiento la entidad (arrendatario o arrendador) debe incluir la consideración que no es en efectivo?

#### **Respuesta**

Generalmente, sí. La consideración que no es en efectivo generalmente debe ser incluida en la determinación que la entidad hace de los pagos de arrendamiento y debe ser medida al valor razonable a la fecha del comienzo. Esto es, nosotros consideramos que el valor razonable de la consideración que no es en efectivo generalmente sería similar a un índice o tasa, lo cual es incluido en los pagos de arrendamiento al comienzo.<sup>11</sup> Cualesquiera fluctuaciones en el valor razonable de la consideración que no es en efectivo a ser proporcionada entre la medición inicial del activo de ROU y el pasivo y la medición final determinada de acuerdo con otros US GAAP debe ser reconocida como pagos de arrendamiento variables. Para la consideración que no es en efectivo en la forma de una garantía (diferente a una garantía de la deuda del arrendador, tal y como se discute adelante), las cantidades causadas y en últimas pagadas según la garantía no serían consideradas pagos de arrendamiento variables. Más aún, el **suministro de la garantía** es el pago final de arrendamiento porque el arrendatario ha entregado su obligación de estar listo según la garantía.

Observe, sin embargo, que una garantía de la deuda del arrendador es específicamente excluida del alcance de los pagos de arrendamiento.<sup>12</sup>

#### **Ejemplo 1**

La Compañía A le proporciona a la Compañía B los materiales y la mano de obra que necesita para construir una taberna, y A ha acordado arrendar la taberna de B al final del período de construcción. La Compañía A no controla el activo en construcción.<sup>13</sup> El valor razonable de los materiales y de la mano de obra proporcionado a B debe ser reconocido como el pago de arrendamiento pagado por anticipado e incluido en la medición del activo de ROU al comienzo del arrendamiento.

#### **Ejemplo 2**

La Compañía X (el arrendatario) participa en un acuerdo para arrendar una fábrica de envases de aerosol de la Compañía Y (el arrendador) por tres años. Como consideración por el derecho a usar la fábrica de envases de aerosol, X acuerda transferir a Y 50, 60, y 70 acciones de la Compañía Z, en pagos cada año, respectivamente. Al comienzo del arrendamiento, el valor razonable de por acción de las acciones de Z es \$20. La Compañía X usa su tasa incremental de endeudamiento del 9 por ciento cuando descuenta los pagos de arrendamiento dado que la tasa implícita en el arrendamiento no es conocida.

<sup>11</sup> Vea ASC 842-10-30-5(b).

<sup>12</sup> Vea ASC 842-10-30-6(b).

<sup>13</sup> Vea ASC 842-40-55-3 hasta 55-6.

## Ejemplo 2 (continuación)

De acuerdo con las pruebas de la clasificación del arrendamiento (para arrendatarios y arrendadores) según la ASC 842-10-25-2(d), los pagos de arrendamiento deben incluir la cantidad de \$3,009, el valor presente de los tres pagos hechos en acciones de la Compañía Z. Asuma que el arrendamiento es un arrendamiento operacional. El pasivo de arrendamiento debe ser medido a \$3,009. Adicionalmente asuma que el valor razonable de las acciones durante el año 1 del arrendamiento es \$25 por acción en la fecha de la medición final de las 50 acciones. El arrendatario debe reconocer el valor razonable incremental no incluido en el pasivo de arrendamiento como un costo variable de arrendamiento (i.e., \$250, que representa las 50 acciones multiplicadas por el incremento en el valor de las acciones desde el comienzo del arrendamiento). Sin embargo, las acciones a ser entregadas en los años 2 y 3 no deben ser ajustadas a su valor razonable en esas fechas porque el valor razonable de la acción es un índice o tasa que no es ajustado luego del comienzo del arrendamiento hasta tanto es reconocido.

## P&R 10 Depósitos no-reembolsables y reembolsables

Ciertos acuerdos de arrendamiento pueden incluir un depósito de seguridad que es requerido sea pagado al propietario del activo arrendado en o antes del comienzo del arrendamiento. El depósito de seguridad generalmente es proporcionado para respaldar la intención del arrendatario y el compromiso para arrendar el activo subyacente (i.e., a partir del recibo del depósito de seguridad, el arrendador típicamente deja de mercadear el activo para arrendamiento). Los depósitos de seguridad pueden ser ya sea no-reembolsables o reembolsables dependiendo de los términos del contrato.

La ASC 842-10 define los pagos de arrendamiento para los propósitos de identificar los tipos de pagos que la entidad debe considerar cuando determine la clasificación, la medición inicial, y la medición subsiguiente del arrendamiento. De manera específica, la ASC 842-10-30-5 establece, en parte:

A la fecha del comienzo, los pagos de arrendamiento deben constar de los siguientes pagos relacionados con el uso del activo subyacente durante el término del arrendamiento:

- a. Pagos fijos, incluyendo pagos fijos en sustancia, menos cualesquiera incentivos de arrendamiento pagados o por pagar al arrendatario (vea los párrafos 842-10-55-30 hasta 55-31).
- b. Pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o de una tasa (tal como el Índice de Precios al Consumidor o una tasa de interés del mercado), inicialmente medido usando el índice o tasa a la fecha del comienzo.

### Pregunta 1

¿Un depósito **no-reembolsable** es un pago de arrendamiento según la ASC 842?

### Respuesta

Sí. Un depósito no-reembolsable es un pago de arrendamiento según la ASC 842.

Un depósito no-reembolsable es una cantidad que el arrendatario le paga al arrendador para asegurar los términos del contrato para ambas partes. Este pago representa una porción de la consideración a ser transferida durante el término del contrato y no es reembolsada por el arrendador. Dado que el pago al arrendador es no-reembolsable, es considerado un pago fijo según la ASC 842-10-30-5.

### Pregunta 2

¿Un depósito **reembolsable** es un pago de arrendamiento según la ASC 842?

### Respuesta

No. Un depósito reembolsable **no** es un pago de arrendamiento según la ASC 842.

Un depósito reembolsable de seguridad es una cantidad que el arrendatario está requerido a presentar al arrendador para proteger el interés que el arrendador tiene en el contrato y en la propiedad. Esta cantidad es tenida por el arrendador hasta la ocurrencia de un evento que le permitiría al arrendador usar algún o todo el depósito para satisfacer los requerimientos del contrato (e.g., usar el depósito para recuperar cualquier déficit en el pago por el arrendatario o para reparar cualesquiera daños a la propiedad arrendada). En ausencia de tal necesidad, el arrendador estaría requerido según el contrato a devolver el depósito de seguridad restante, no usado, al arrendatario al final del arrendamiento. Dado que el pago es reembolsable, **no** daría satisfacción a la definición de un pago de arrendamiento según la ASC 842-10-35-5.

Observe que la porción de un depósito reembolsable de seguridad retenida por el arrendador para recuperar un déficit en un pago de arrendamiento de manera efectiva estaría solucionando una porción del pasivo de arrendamiento asociado con el pago perdido. En contraste, cualquier porción del depósito reembolsable de seguridad retenido por el arrendador por otras razones (e.g., exceso de desgaste en el activo de arrendamiento) generalmente sería considerado un pago variable de arrendamiento.<sup>14</sup> Además, cualquier interés ganado en el depósito reembolsable de seguridad retenido por el arrendador sería un pago variable de arrendamiento en el período en el cual es ganado. Tal y como ocurre con otros requerimientos relacionados con el pago variable, los arrendatarios deben considerar la orientación para la implementación contenida en la ASC 842-20-55-1 y 55-2 cuando evalúen si un arrendatario debe reconocer los costos provenientes de los pagos variables antes del logro de un objetivo especificado (vea [P&R 14](#)).

## **P&R 11 Pagos variables basados en un índice o tasa**

### ***Antecedentes***

Frecuentemente, los arrendamientos contienen términos que revisan o re-establecen las cantidades por pagar al arrendador durante el término del arrendamiento. Esos ajustes a las cantidades por pagar al arrendador son descritos en la ASC 842 como pagos variables de arrendamiento. En general, la ASC 842 diferencia entre dos categorías de variabilidad en los pagos de arrendamiento:

- Variabilidad basada en un índice o tasa (e.g., escaladores basados en el IPC, o alquileres que están referidos a o incrementados con base en LIBOR).
- Otra variabilidad, incluyendo la variabilidad que típicamente es descrita como basado en el desempeño o el uso del activo (e.g., alquileres basados en el porcentaje de ventas del almacén minorista o en millas conducidas usando un carro arrendado).

El nuevo estándar de arrendamientos requiere solo tipos limitados de pagos variables a ser incluidos en los pagos de arrendamiento, que afectarán la clasificación y medición del arrendamiento. De manera específica, la ASC 842-10-30-5 determina que “a la fecha del comienzo, los pagos de arrendamiento constarán [en parte] de los siguientes pagos relacionados con el uso del activo subyacente durante el término del arrendamiento”:

- a. Pagos fijos, incluyendo pagos fijos en sustancia, menos cualesquiera incentivos de arrendamiento pagados o por pagar al arrendatario (vea los párrafos 842-10-55-30 hasta 55-31).
- b. Pagos variables de arrendamiento que dependan de un índice o tasa (tal como el Índice de Precios al Consumidor o una tasa de interés del mercado), inicialmente medidos usando el índice o la tasa a la fecha del comienzo.

Además, la ASC 842-10-30-6 de manera explícita establece que “los pagos de arrendamiento no incluyen pagos variables de arrendamiento diferentes a los contenidos en la [ASC] 842-10-30-5(b).”

---

<sup>14</sup> La ASC 842 define pagos variables de arrendamiento como “los pagos hechos por un arrendatario a un arrendador por el derecho a usar un activo subyacente que varían a causa de los cambios en los hechos y circunstancias que ocurran luego de la fecha del comienzo, diferentes al paso del tiempo.” Por consiguiente, cualquier porción de un depósito reembolsable de seguridad que es retenida por un arrendador a causa de cambios en los hechos y circunstancias después de la fecha del comienzo del arrendamiento representan un pago variable de arrendamiento y deben ser reconocidos como un gasto desde la perspectiva del arrendatario y como un ingreso en utilidad o pérdida desde la perspectiva del arrendador en el período cuando es incurrido (arrendatario) o ganado (arrendador).

## Pregunta

¿Cómo un arrendatario<sup>15</sup> debe inicialmente medir su pasivo de arrendamiento y su activo de ROU al comienzo del arrendamiento cuando haya pagos variables basados en un índice o en una tasa?

## Respuesta

La medición inicial del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU debe ser determinada con base en los pagos de arrendamiento, los cuales, tal y como es establecido en la ASC 842-10-30-5(b), incluyen "pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o de una tasa (tal como el Índice de Precios al Consumidor o una tasa de interés del mercado)." La entidad inicialmente mide los pagos variables basados en un índice o tasa mediante usar el índice o tasa al comienzo del arrendamiento (i.e., el índice o tasa spot [al contado] o bruto aplicado a la cantidad base del alquiler). El uso de la tasa spot al comienzo del arrendamiento se basa ampliamente en el punto de vista de FASB de que (1) el costo asociado con pronosticar tasas futuras no superaría los beneficios proporcionados y (2) el uso de tasas o índices pronosticados sería inconsistente entre los preparadores y a menudo impreciso.

En contraste, los pagos basados en un **cambio** en un índice o en una tasa **no** deben ser considerados en la determinación de los pagos de arrendamiento. Dadas las consideraciones de costo-beneficio relacionadas con las técnicas de pronosticar, la ASC 842 no permite que la entidad pronostique los cambios en un índice o tasa para determinar los pagos de arrendamiento. Más aún, los ajustes a los pagos de arrendamiento que se basen en un cambio en un índice o tasa son tratados como pagos variables de arrendamiento y reconocidos en el período en el cual fue incurrida la obligación para esos pagos.

Por ejemplo, asuma que los pagos de arrendamiento son realizados período vencido y se basan en una cantidad fija (e.g., una cantidad base de \$100,000) ajustada cada año por el IPC al final del año. Si el IPC al comienzo del arrendamiento era del 2.7 por ciento, el total de los pagos de arrendamiento usado para medir el pasivo de arrendamiento sería de \$102,700 por año del arrendamiento, el cual incluye \$2,700 en pagos variables de arrendamiento basados en un índice o tasa al comienzo del arrendamiento. En contraste, si los pagos fueran basados en una cantidad fija (\$100,000) que subsiguientemente será ajustada de una manera que corresponda al **cambio** en el IPC cada año durante el término del arrendamiento, la medición inicial del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU **no tendría en cuenta** los ajustes futuros esperados en el IPC. Por consiguiente, la medición inicial del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU se basaría solo en los pagos fijos durante el término de arrendamiento (vea el ejemplo que aparece adelante).

### Ejemplo

Un minorista participa en un arrendamiento de un espacio minorista por cinco años con los siguientes términos:

Término de arrendamiento	5 años (no hay opciones de renovación)
Tasa incremental de endeudamiento del arrendatario*	7%
Clasificación del arrendamiento	Arrendamiento operacional
Pagos anuales de arrendamiento	\$100,000 (cantidad base) ajustada por el cambio en el IPC de año a año

<sup>15</sup> Si bien esta P&R de manera específica se centra en la consideración de los pagos variables basados en un índice o tasa cuando un arrendatario inicialmente mide su pasivo de arrendamiento y su activo de ROU, el concepto aplicaría de manera similar cuando un arrendador inicialmente mide su inversión neta en un arrendamiento tipo venta o en un arrendamiento de financiación directa.

## Ejemplo (continuación)

El primer pago de arrendamiento fue realizado en enero 1. Cada pago subsiguiente es hecho en diciembre 31. No hubo costos directos iniciales ni incentivos de arrendamiento. El arrendatario reconoce el total del gasto de arrendamiento y mide el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU de la manera como se muestra en la tabla que aparece a continuación.

Fecha	Año	IPC	Pago	Pasivo **	<A> Intereses	<B> Pago fijo de arrendamiento	<C> Pago variable de arrendamiento	<B> - <A> = <D> Gasto de amortización	<A> + <C> + <D> Gasto total reconocido ***	Activo de ROU †
1/1/20X1	0	172	\$100,000	\$338,721						\$438,721
12/31/20X1	1	174	101,163	262,431	\$ 23,710	\$ 100,000	-	\$ 76,290	\$ 100,000	362,432
12/31/20X2	2	175	101,744	180,802	18,370	100,000	\$ 1,163	81,630	101,163	280,802
12/31/20X3	3	177	102,907	93,458	12,656	100,000	1,744	87,344	101,744	193,458
12/31/20X4	4	178	103,488	-	6,543	100,000	2,907	93,457	102,907	100,000
12/31/20X5	5	180	-	-	-	100,000	3,488	100,000	103,488	-
<b>Total</b>			<b>\$509,302</b>			<b>\$500,000</b>	<b>\$ 9,302</b>	<b>\$ 438,721</b>	<b>\$ 509,302</b>	

\* La tasa incremental de endeudamiento es usada porque la tasa que el arrendador le carga al arrendatario no es conocida.

\*\* El arrendatario mide el pasivo al valor presente de los cuatro pagos de arrendamiento futuros restantes (mediante usar la cantidad base de alquiler al comienzo del arrendamiento) dado que el pago inicial fue hecho en enero 1 (al comienzo del arrendamiento). El efecto del IPC no fue incluido en la medición inicial del pasivo porque los pagos variables se basan en los cambios en el IPC más que en un índice o tasa especificado a la fecha del comienzo. El pasivo de arrendamiento y el activo de ROU no son re-medidos como resultado de los cambios en el IPC.

\*\*\* El gasto total de arrendamiento reconocido incluye tanto el gasto fijo de arrendamiento al inicio del arrendamiento como el gasto variable de arrendamiento por el cambio en el IPC durante el año.

† El activo de ROU es medido al valor presente de los pagos de arrendamiento al comienzo del arrendamiento (el valor presente de cuatro pagos de \$100,000 (pagos de arrendamiento al final del período) más \$100,000 de alquiler pagado por anticipado). En los años subsiguientes, el activo de ROU es amortizado de una manera consistente con el modelo arriba descrito para los arrendamientos operacionales. Observe que el gasto de amortización es calculado como el gasto fijo de arrendamiento menos intereses.

## P&R 12 Implicaciones de los ajustes al pago basado en un índice o tasa

La re-medicación subsiguiente de un arrendamiento depende de si la variabilidad está asociada con un índice o tasa o surge por otras razones. De manera específica, la ASC 842-10-35-4 y 35-5 requiere, en parte, lo siguiente:

- 35-4** El arrendatario tiene que re-medir los pagos de arrendamiento si ocurre cualquiera de los siguientes:
- El arrendamiento es modificado, y esa modificación no es contabilizada como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 842-10-25-8.
  - Una contingencia a partir de la cual se basa alguno o todos los pagos variables de arrendamiento que serán pagados durante lo restante del término del arrendamiento es resuelta de manera tal que esos pagos ahora satisfacen la definición de pagos de arrendamiento. Por ejemplo, ocurre un evento que resulta en pagos variables de arrendamiento estaban vinculados al desempeño o uso del activo subyacente convirtiéndose en pagos fijos por lo que resta del término del arrendamiento.
  - Hay un cambio en cualquiera de los siguientes:
    - El término del arrendamiento, tal y como se describe en el párrafo 842-10-35-1. El arrendatario tiene que determinar los pagos de arrendamiento revisados con base en el término de arrendamiento revisado.
    - La valoración de si es razonablemente cierto que el arrendatario ejercerá o no ejercerá una opción para comprar el activo subyacente, tal y como se describe en el párrafo 842-10-35-1. El arrendatario tiene que determinar los pagos de arrendamiento revisados para reflejar el cambio en la valoración de la opción de compra.
    - Cantidades probables de ser adeudadas por el arrendatario según garantías del valor residual. El arrendatario tiene que determinar los pagos de arrendamiento revisados para reflejar el cambio en las cantidades probables de ser adeudadas por el arrendatario según garantías del valor residual.

**35-5** Cuando un arrendador re-mide los pagos de arrendamiento de acuerdo con el párrafo 842-10-35-4, los pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o tasa tienen que ser medidos usando el índice o tasa a la fecha de la re-medición.

### **Pregunta**

¿Los ajustes del pago basado en un índice o en una tasa en un arrendamiento requieren que el arrendatario re-mida el arrendamiento?

### **Respuesta**

No. Los solos cambios en un índice o tasa no darían origen a un requerimiento para re-medir el arrendamiento. Con base en las discusiones con personal de FASB, nosotros entendemos que la orientación sobre la re-medición de un pasivo de arrendamiento luego de la solución de una contingencia no significa que aplica a los escaladores basados-en-índice incluso cuando esos escaladores sirvan para establecer un nuevo piso para el siguiente pago de arrendamiento. Por consiguiente, incluso cuando el índice o tasa establece un nuevo piso (tal como cuando el IPC se incrementa y establece una nueva tasa que será usada como referencia para determinar los incrementos del pago de arrendamiento futuro), ese ajuste no resultaría en una re-medición del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU. Como resultado, los pagos adicionales por los incrementos en el CPI serán reconocidos en el período en el cual se incurren.

Sin embargo, tal y como es subrayado en la ASC 842-10-35-5, si un arrendatario re-mide los pagos de arrendamiento por cualquiera de las otras razones que se detallan en la ASC 842-10-35-4, el arrendatario está requerido a re-medir los pagos variables de arrendamiento que dependan de un índice o tasa mediante usar el índice o tasa en efecto en la fecha de la re-medición.



### **Nota del editor**

Si bien los respectivos nuevos estándares de arrendamiento de FASB y de IASB generalmente están convergidos con relación al reconocimiento y la medición de los pagos de arrendamiento variables, hay una diferencia notable. Según el IFRS 16, para los pagos de arrendamiento basados en un índice o tasa, el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU son re-medidos en cada período para reflejar los cambios en el índice o tasa. Por consiguiente, las entidades que estén sujetas a presentación dual de reportes según tanto los US GAAP y los IFRS (e.g., una entidad matriz que aplica los US GAAP y que tienen subsidiarias internacionales que aplican los IFRS para la presentación estatutaria de reportes) estarán requeridas a contabilizar sus arrendamientos según dos modelos diferentes de re-medición.

## **P&R 14 Alquileres basados en el valor razonable**

Algunos acuerdos de arrendamiento (típicamente arrendamientos de inmuebles) incluyen variabilidad en la forma de la determinación de reajuste del alquiler que requiere que los pagos futuros de arrendamiento luego de un punto especificado en el tiempo sean reajustados a las tasas del valor razonable en ese momento. Por ejemplo, un arrendamiento de propiedad a 10 años en Chicago que requiere pagos anuales de alquiler de \$100,000 por los años 1 a 5 también puede incluir una determinación para reajustar los pagos de alquiler en los años 6 a 10 por el arrendamiento hasta el valor razonable actualizado del alquiler con referencia a las tasas publicadas para Chicago.

### **Pregunta**

¿El alquiler razonable del mercado con la característica de reajuste arriba descrita debe ser contabilizado de acuerdo con la orientación sobre los pagos variables que se basa en un índice o tasa?

## Respuesta

Sí. El párrafo BC211 de la ASU 2016-02 establece la racionalidad de FASB para incluir ciertos pagos variables de arrendamiento, que dependan de un índice o tasa, en la medición del pasivo de arrendamiento y en el activo de ROU:

Por razones similares a las para incluir los pagos fijos en sustancia en la medición de los activos de arrendamiento y de los pasivos de arrendamiento, la Junta también decidió incluir los pagos variables de arrendamiento que dependan de un índice o de una tasa en la medición de los activos de arrendamiento y pasivos de arrendamiento. Esos pagos satisfacen la definición de activos (para el arrendador) y pasivos (para el arrendatario) porque son inevitables (esto es, el arrendatario tiene una obligación presente para hacer, y el arrendador tiene un derecho presente a recibir, esos pagos de arrendamiento). Cualquier incertidumbre, por consiguiente, se relaciona con la medición del activo o pasivo que surge de esos pagos y no con la existencia del activo o pasivo.

Si bien la ASC 842 no define "índice" o "tasa," nosotros consideramos que un índice o tasa está basado en el desempeño económico subyacente (e.g., el IPC mide la variación en los precios pagados por el hogar del consumidor por ciertos bienes y servicios minoristas). De manera similar, el alquiler razonable del mercado es indicador del desempeño económico de una región geográfica y es análogo a un índice o tasa formalmente publicados. Demás, FASB e IASB convergieron ciertos aspectos de su nueva orientación sobre arrendamientos, incluyendo el tratamiento de los alquileres sujetos a reajuste de la tasa del mercado como los pagos de arrendamiento que varían con base en un índice o tasa. El párrafo 28 del IFRS 16 de manera explícita establece que el pago variable que se basa en un índice o tasa incluiría, entre otras cosas, "los pagos que varían para reflejar los cambios en las tasas de alquiler razonable del mercado."

Dado que varios alquileres basados en tasas de alquiler razonable del mercado se determinó que son análogos al alquiler variable basado en un índice o tasa, nosotros consideramos que la orientación específica sobre las tasas de alquiler variables basadas en un índice o tasa (vea [P&R 11](#) y [12](#)) debe ser aplicada al alquiler variable basado en tasas de alquiler razonable del mercado. De acuerdo con ello, el arrendatario debe medir el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU con base en la tasa de alquiler en efecto al comienzo del arrendamiento. Cualquier cambio subsiguiente en la tasa de alquiler razonable del mercado no requeriría re-medicación del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU (si bien la re-medicación podría ser requerida por otra razón) pero sería registrada como ingreso o gasto variable de arrendamiento en el período apropiado dependiendo del cambio en la tasa de alquiler razonable del mercado.

El ejemplo que aparece a continuación ilustra la contabilidad del alquiler variable basado en tasas de alquiler razonable del mercado.

### Ejemplo

Un minorista participó en un arrendamiento de un espacio minorista por 10 años con los siguientes términos:

Término de arrendamiento	10 años (no hay opciones de renovación)
Tasa incremental de endeudamiento del arrendatario*	6%
Clasificación del arrendamiento	Arrendamiento operacional
Pagos anuales de arrendamiento	\$100,000 en los años 1 a 5, ajustado al alquiler razonable del mercado para los años 6 a 10

## Ejemplo (continuación)

El primer pago de arrendamiento fue hecho en enero 1. Cada pago subsiguiente es hecho en diciembre 31. El arrendatario reconoce el total del gasto de arrendamiento y mide el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU de la manera como se muestra en la tabla que aparece abajo. Como recordatorio, los pagos variables de arrendamiento que se basan en un índice o tasa (incluyendo los alquileres razonables del mercado) son considerados pagos de arrendamiento e inicialmente serían medidos con base en el índice o tasa al comienzo del arrendamiento. Por consiguiente, al comienzo del arrendamiento, el alquiler razonable esperado del mercado para los años 6 a 10 sería \$100,000 dado que ese es el alquiler razonable del mercado al comienzo del arrendamiento.

Fecha	Año	Pago	Pasivo**	<A> Intereses*	<B> Gasto fijo de arrendamiento	<C> Gasto variable de arrendamiento	<B> - <A> = <D> Gasto de amortización	<A> + <C> + <D> Total gasto reconocido***	Activo de ROU †
1/1/20X1	0	\$ 100,000	\$ 680,169						\$780,169
12/31/20X1	1	100,000	620,979	\$ 40,810	\$ 100,000	-	\$ 59,190	\$ 100,000	720,979
12/31/20X2	2	100,000	558,238	37,259	100,000	-	62,741	100,000	658,238
12/31/20X3	3	100,000	491,732	33,494	100,000	-	66,506	100,000	591,732
12/31/20X4	4	100,000	421,236	29,504	100,000	-	70,496	100,000	521,236
12/31/20X5	5	150,000	346,511	25,274	100,000	-	74,726	100,000	446,511
12/31/20X6	6	150,000	267,301	20,791	100,000	\$ 50,000	79,209	150,000	367,301
12/31/20X7	7	150,000	183,339	16,038	100,000	50,000	83,962	150,000	283,339
12/31/20X8	8	150,000	94,340	11,000	100,000	50,000	89,000	150,000	194,340
12/31/20X9	9	150,000	-	5,660	100,000	50,000	94,340	150,000	100,000
12/31/20X0	10	-	-	-	100,000	50,000	100,000	150,000	-
<b>Total</b>		<b>\$1,250,000</b>			<b>\$1,000,000</b>	<b>\$250,000</b>	<b>\$780,170</b>	<b>\$1,250,000</b>	

\* La tasa incremental de endeudamiento es usada porque la tasa que el arrendador le carga al arrendatario no es conocida.

\*\* El arrendatario mide el pasivo al valor presente de los pagos de arrendamiento futuros esperados restantes (mediante usar la cantidad base de alquiler al comienzo del arrendamiento) de nueve pagos dado que el primer pago fue hecho en enero 1. El pasivo de arrendamiento y el activo de ROU no son re-medidos como resultado de los cambios en el valor razonable de mercado en el año 6.

\*\*\* El total del gasto de arrendamiento reconocido incluye tanto la cantidad fija al inicio del arrendamiento como el gasto variable de arrendamiento por el cambio en la tasa de alquiler razonable del mercado comenzando en el año 6.

† El activo de ROU es medido al valor presente de los pagos de arrendamiento esperados al comienzo del arrendamiento (el valor presente de nueve pagos de \$100,000 (pagos de arrendamiento período vencido) más \$100,000 del alquiler pagado por anticipado). En los años subsiguientes, el activo de ROU es amortizado de manera consistente con el modelo para los arrendamientos operacionales. Observe que el gasto de amortización es calculado como el gasto fijo de arrendamiento menos intereses.

En este ejemplo, asuma que el alquiler actual razonable del mercado se incrementa a \$150,000 en el año 6. Cuando los pagos de arrendamiento son actualizados para reflejar este incremento, el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU no son re-medidos por el cambio en el alquiler razonable del mercado desde \$100,000 en los años 1 a 5 hasta \$150,000 en los años 6 a 10. Más aún, los \$50,000 adicionales son registrados como gasto variable de arrendamiento en cada uno de los años en que fue incurrido.

Luego, asuma los mismos hechos, excepto que la tasa de alquiler razonable de mercado disminuyó desde \$100,000 en los años 1 a 5 hasta \$90,000 en los años 6 a 10. En esas circunstancias, el arrendatario registraría una disminución de \$10,000 en el gasto de arrendamiento en cada uno de los años 6 a 10 y no re-mediría el pasivo de arrendamiento ni el activo de ROU.

## P&R 14 Oportunidad de los pagos variables del arrendatario

### Antecedentes

Muchos acuerdos de arrendamiento contienen pagos variables basados en el uso o en el desempeño del activo subyacente. Los ejemplos incluyen (1) arrendamiento de un almacén minorista que requiere que el arrendatario pague un porcentaje de las ventas del almacén cada mes, (2) arrendamiento de un carro que requiere que el conductor pague por cada milla conducida, y (3) acuerdo de compra de energía que requiere que el arrendatario (el *off-taker* [despachado]) compre toda la electricidad producida por una planta generadora dependiente-del-clima tal como una granja eólica.

Según la ASC 842, los pagos variables que no dependen de un índice o tasa son excluidos de la medición inicial del pasivo de arrendamiento y del activo de ROU.

La ASC 842-20-25-5(b) (para los arrendamientos financieros) y la ASC 842-20-25-6(b) (para los arrendamientos operacionales) establecen ambas que los pagos variables de arrendamiento que no se incluyan en la medición inicial del arrendamiento deben ser reconocidos en utilidad o pérdida "en el

período en el cual es **incurrida** la obligación por esos pagos” (añadido el énfasis). Además, la orientación para la implementación contenida en la ASC 842-20-55-1 establece que el “arrendatario debe reconocer los costos provenientes de los pagos variables de arrendamiento (en los períodos anuales así como también en los períodos intermedios) antes del logro del objetivo especificado que origina los pagos variables de arrendamiento, provisto que el logro de ese objetivo es considerado **probable**” (añadido el énfasis).

## **Pregunta**

¿En un acuerdo de arrendamiento en el cual el arrendatario paga una cantidad variable basada en el uso o en el desempeño, el arrendatario está requerido a valorar la probabilidad del desempeño futuro durante el término del arrendamiento y registrar el cargo (y el correspondiente pasivo) por la cantidad del pago variable de arrendamiento valorada como probable?<sup>16</sup>

## **Respuesta**

Depende. Nosotros consideramos que la orientación contenida en la ASC 842-20-55-1 sobre el logro probable de los objetivos del pago variable de arrendamiento significa que es aplicada de manera estrecha a los escenarios que involucran objetivos o hitos discretos de desempeño que serán logrados con el tiempo (e.g., un nivel especificado de ventas acumuladas de almacén) y, en esos escenarios limitados, significa requerir reconocimiento en cada período durante el término de arrendamiento a una cantidad que refleje un reparto apropiado del total del costo de arrendamiento esperado. Esta orientación asegura que el costo del arrendamiento es apropiadamente asignado tanto a los períodos de uso que contribuyen al requerimiento del pago variable, como a los períodos de uso en los cuales se han satisfecho los requerimientos del pago variable. Tal asignación es necesaria cuando los objetivos de desempeño se acumulan y tienen el potencial de cruzar períodos de presentación de reportes.

Nosotros no consideramos que la orientación sobre el probable logro del objetivo del pago variable de arrendamiento signifique que de otra manera se requiere una valoración del probable nivel de desempeño durante el término del arrendamiento y requiere un cargo por anticipado del desempeño actual cuando surge la variabilidad y es resuelta dentro del período de presentación de reporte. Por ejemplo, en un arrendamiento de vehículo, un cargo variable por milla conducida que comienza con la primera milla y continúa durante el término de arrendamiento puede ser medido de manera discreta y llevado al gasto en el período en el cual el cargo es incurrido. Esto es, no es necesario valorar la probabilidad del millaje futuro para asegurar la apropiada atribución al período de los cargos variables. Aplicar un modelo de probabilidad a este tipo de estructura de pago variable podría llevar a una aceleración inapropiada del gasto variable atribuible al uso futuro.

Los ejemplos que aparecen a continuación ilustran la diferencia entre el tratamiento de la variabilidad cuando existen objetivos discretos acumulados y el tratamiento cuando la variabilidad es resuelta dentro del período de presentación de reporte.

### **Ejemplo 1**

El Minorista X es el arrendatario en un acuerdo que requiere que X pague \$500 más el 3 por ciento de las ventas del almacén cada mes durante un término de arrendamiento de 5 años. El Minorista X no está requerido a pronosticar sus ventas durante el término de arrendamiento y causar un nivel de ventas que considere probable de ocurrir. Más aún, X reconocerá el gasto variable de arrendamiento cada mes igual al 3 por ciento de las ventas.

<sup>16</sup> “Probable” es definido como “el evento o eventos futuros que es probable que ocurran,” de una manera consistente con el significado del término contenido en la ASC 450 sobre contingencias.

## Ejemplo 2

La empresa de servicios públicos Y es el arrendatario en un acuerdo de compra de energía en el cual compra todo el producido de una granja eólica de propiedad de un productor independiente de energía [independent power producer (IPP)] a un precio fijo por MWh. Dado que la granja eólica depende 100 por ciento del clima, los pagos de arrendamiento de Y son 100 por ciento variables (Y paga solo por la electricidad producida). Los estudios realizados antes que la granja eólica fuera construida señalan que hay un 95 por ciento de probabilidad de que el producido eléctrico será igual o excederá 25,000 MWh por mes. A pesar de la probabilidad muy alta (95 por ciento está bastante por encima del umbral de "probable") de un nivel mínimo de desempeño. Y no está requerida a causar una cantidad correspondiente de pagos de arrendamiento (i.e., una expectativa de pagos variables de arrendamiento basados en producción futura). Más aún, Y reconocerá cada mes el gasto variable de arrendamiento cuando la electricidad sea entregada y facturada por el IPP.

## Ejemplo 3

El Minorista Z es el arrendatario en un arrendamiento operacional a cinco años que requiere que pague alquiler base de \$500 por mes más un adicional de \$100 por mes comenzando cuando las ventas acumuladas del almacén excedan \$100,000. El Minorista Z considera que es probable que este objetivo de ventas será logrado para el final del año 2 (i.e., el alquiler será \$600 por mes luego que se logre el objetivo).

El Minorista Z debe cuantificar la cantidad que es probable la entidad incurra con base en su logro del objetivo (\$3,600, o \$100 por mes por 36 meses) y debe repartir esa cantidad a cada período comenzando desde el comienzo del arrendamiento. Esto es, dado que el eventual logro del objetivo acumulado de ventas se considera probable al comienzo, los \$3,600 deben ser reconocidos proporcionalmente durante el término de cinco años (i.e., \$500 por mes por 24 meses más \$600 por mes por 36 meses, resultando en un gasto de \$560 por mes) aun cuando el objetivo todavía no haya sido logrado. Este es un resultado de contabilidad apropiado dado que las ventas en los años 1 y 2 contribuyen al logro del objetivo. De acuerdo con ello, los años 1 y 2 deben ser cargados por una cantidad apropiada del gasto incremental de arrendamiento.

Con base en el anterior patrón de hechos, Z reconocería un gasto incremental de arrendamiento de \$60 por mes comenzando al comienzo del arrendamiento (i.e., \$3,600 dividido por los 60 meses del término de arrendamiento) para reflejar el alquiler adicional esperado asociado con el logro anticipado del objetivo de ventas.

Además, una vez que el objetivo es logrado, Z debe re-medir el activo de ROU y el pasivo correspondiente de acuerdo con la ASC 842-10-35-4(b) dado que la entidad sería capaz de concluir que la "contingencia a partir de la cual alguno o todos los pagos variables de arrendamiento serán pagados durante lo restante del término de arrendamiento se basan en resolver ello de manera que esos pagos ahora satisfacen la definición de pagos de arrendamiento."

Asumiendo que al final del año 2 Z logra el objetivo de metas tal y como fue planeado (y también asumiendo por simplicidad una tasa de descuento del 0 por ciento), Z reconocería las siguientes cantidades en sus estados financieros:

### Enero 1, 20Y1 (Comienzo)

Reconocimiento inicial del activo de ROU y del correspondiente pasivo de arrendamiento (calculado como \$500 por mes por un período de cinco años)

Activo de ROU	30,000	
Pasivo de arrendamiento		30,000

**Ejemplo 3 (Continuación)****Diciembre 31, 20Y1**

Actividad anual (reducción del activo de ROU / pasivo de arrendamiento y reconocimiento del gasto de arrendamiento)

Pasivo de arrendamiento	6,000	
Gasto de arrendamiento	6,000	
Activo de arrendamiento		6,000
Efectivo		6,000

Reconocimiento y causación del gasto variable de arrendamiento ( $(\$3,600 \div 60 \text{ meses de término}) \times 12 \text{ meses por año}$ )

Gasto variable de arrendamiento	720	
Pasivo de arrendamiento – pagos variables de arrendamiento		720

**Diciembre 31, 20Y2**

Actividad anual (reducción del activo de ROU / pasivo de arrendamiento y reconocimiento del gasto de arrendamiento)

Pasivo de arrendamiento	6,000	
Gasto de arrendamiento	6,000	
Activo de arrendamiento		6,000
Efectivo		6,000

Reconocimiento y causación del gasto variable de arrendamiento ( $(\$3,600 \div 60 \text{ meses de término}) \times 12 \text{ meses por año}$ )

Gasto variable de arrendamiento	720	
Pasivo de arrendamiento – pagos variables de arrendamiento		720

Ajuste del activo de ROU y del pasivo correspondiente (solución de contingencia)

Activo de ROU	2,160	
Pasivo de arrendamiento – pagos variables de arrendamiento	1,440	
Pasivo de arrendamiento		3,600

**Diciembre 31, 20Y3**

Actividad anual (reducción del activo de ROU / pasivo de arrendamiento y reconocimiento del gasto de arrendamiento posterior al evento originador)

Pasivo de arrendamiento	7,200	
Gasto de arrendamiento ( $(\$500 + \$60) \times 12$ )	6,720	
Activo de ROU		6,720
Efectivo		7,200

**Diciembre 31, 20Y4**

Actividad anual (reducción del activo de ROU / pasivo de arrendamiento y reconocimiento del gasto de arrendamiento posterior al evento originador)

Pasivo de arrendamiento	7,200	
Gasto de arrendamiento ( $(\$500 + \$60) \times 12$ )	6,720	
Activo de ROU		6,720
Efectivo		7,200

### Ejemplo 3 (Continuación)

#### Diciembre 31, 20Y5

Actividad anual (reducción del activo de ROU / pasivo de arrendamiento y reconocimiento del gasto de arrendamiento posterior al evento originador)

Pasivo de arrendamiento	7,200	
Gasto de arrendamiento (( $\$500 + 60$ ) x 12)	6,720	
Activo de ROU		6,720
Efectivo		7,200

### **P&R 15 Determinación de la tasa incremental de endeudamiento de una subsidiaria cuando los términos de arrendamiento fueron influenciados por el crédito de la matriz o del grupo**

Cuando inicialmente mide su pasivo de arrendamiento, el arrendatario está requerido a usar la tasa implícita contenida en el arrendamiento a menos que esa tasa no pueda ser determinada fácilmente. Si la tasa no puede ser determinada fácilmente (lo cual generalmente será el caso), el arrendatario debe usar su tasa incremental de endeudamiento cuando inicialmente mida su pasivo de arrendamiento. Además de realizar la medición inicial, el arrendatario está requerido a re-medir su pasivo de arrendamiento mediante usar una tasa de descuento revisada a partir de la ocurrencia de ciertos eventos discretos de re-valoración (e.g., un cambio en el término de arrendamiento o una modificación del arrendamiento que no resulta en un contrato separado).

En algunos casos, los arrendamientos son negociados por la matriz a nombre de su subsidiaria de manera que la subsidiaria pueda obtener el beneficio del crédito superior de la matriz. En otros casos, un grupo consolidado puede tener una función centralizada de tesorería que negocia a nombre de todas sus subsidiarias por la misma razón. Las negociaciones a menudo incluyen garantías u otros mecanismos de pago que le permiten al arrendador mirar el pago más allá de solo la subsidiaria. Esto genera la pregunta de si sería apropiado que la entidad use una tasa diferente a la tasa incremental de endeudamiento de la subsidiaria cuando contabilice un arrendamiento a nivel de la subsidiaria (asumiendo que la tasa implícita no puede ser determinada fácilmente).

#### **Pregunta**

¿Sería apropiado que una subsidiaria use una tasa incremental de endeudamiento diferente a la suya para medir su pasivo de arrendamiento cuando la tasa implícita no pueda ser determinada fácilmente?

#### **Respuesta**

Depende. La tasa incremental de endeudamiento apropiada para medir el pasivo de arrendamiento generalmente se basaría en los términos y condiciones negociados entre el arrendatario y el arrendador. A menudo, la fijación del precio del arrendamiento dependerá solo de la solvencia de la subsidiaria misma (i.e., el arrendatario en el acuerdo). En otros casos, la fijación del precio puede ser influenciada de manera importante por el riesgo de crédito evaluado a otro nivel en la organización (e.g., la matriz o el grupo consolidado) con base en garantías u otros mecanismos de pago que le permitan al arrendador mirar más allá de la subsidiaria para el pago. Si la fijación del precio del arrendamiento depende solamente de la solvencia del arrendatario cuando el arrendamiento fue negociado, la tasa incremental de endeudamiento del arrendatario debe ser usada para medir el pasivo de arrendamiento. Sin embargo, si la fijación del precio del arrendamiento depende del riesgo de crédito de una entidad diferente al arrendatario cuando el arrendamiento fue negociado (e.g., la matriz del arrendatario o un grupo consolidado), generalmente será más apropiado usar la tasa incremental de endeudamiento de esa otra entidad.

Las funciones descentralizadas de tesorería en una organización pueden ser un indicador de que es apropiado que la entidad que reporte use la tasa incremental de endeudamiento de la subsidiaria (i.e., el arrendatario en el acuerdo) cuando mide el pasivo de arrendamiento. Sin embargo, este hecho no es individualmente determinante y debe ser considerado junto con la determinación de si la solvencia de la subsidiaria (del arrendatario) fue usada en la negociación del acuerdo de arrendamiento. Este punto de vista es consistente con el párrafo BC201 de la ASU 2016-02, que establece, en parte:

La Junta... consideró que, en algunos casos, puede ser razonable que la subsidiaria use como la tasa de descuento la tasa incremental de endeudamiento de la matriz de la entidad o del grupo. Dependiendo de los términos y condiciones del arrendamiento y de las correspondientes negociaciones, la tasa incremental de endeudamiento de la matriz de la entidad puede ser la tasa más apropiada para usar como medio práctico de reflejar la tasa de interés contenida en el contrato, asumiendo que la tasa implícita no es determinable fácilmente. Por ejemplo, esto puede ser apropiado cuando la subsidiaria no tiene su propia función de tesorería (toda la financiación del grupo es administrada centralmente por la entidad matriz) y, en consecuencia, las negociaciones con el arrendador resultan en que la entidad matriz proporciona al arrendador una garantía de los pagos de arrendamiento. Por consiguiente, la fijación del precio del arrendamiento es más importantemente influenciada por la solvencia de la matriz que por la de la subsidiaria.

Los ejemplos que se presentan a continuación destacan escenarios que se encuentran comúnmente en la práctica. Ambos asumen que el crédito de la matriz o del grupo es superior al crédito de la subsidiaria/arrendatario.

### Ejemplo 1

En enero 15, 20X1, el Grupo A negocia y ejecuta un arrendamiento a nombre de la Subsidiaria A, una de las subsidiarias consolidadas del Grupo A. La función de tesorería es mantenida a nivel del Grupo A (i.e., la Subsidiaria A no tiene una función de tesorería independiente), y la fijación del precio del arrendamiento fue basada en la solvencia del Grupo A. Si bien tanto el Grupo A como la Subsidiaria A son las partes designadas en el acuerdo de arrendamiento, la Subsidiaria A es identificada como la parte que ocupará la propiedad arrendada.

Dado que las operaciones de tesorería (incluyendo la negociación de los acuerdos de arrendamiento) son dirigidas centralmente a nivel del Grupo A, generalmente sería apropiado que la Subsidiaria A use la tasa incremental de endeudamiento del Grupo A (en oposición a la tasa de la Subsidiaria A) cuando mida el pasivo de arrendamiento de la Subsidiaria A. Esto porque las negociaciones con el arrendador y la resultante fijación del precio del arrendamiento se basaron en la solvencia del Grupo A más que en la de la Subsidiaria A.

### Ejemplo 2

En abril 15, 201X, el Arrendatario A negoció el arrendamiento de una edificación con el Arrendador B. El Arrendatario A tiene su propia función de tesorería que negocia todos los acuerdos importantes, incluyendo los arrendamientos. Sin embargo, la matriz de A, ParentCo, proporcionó a B una garantía de los pagos de arrendamiento como parte de las negociaciones de los términos de arrendamiento.

Si bien A tiene su propia función de tesorería y negoció el término de su arrendamiento, sería razonable concluir que la fijación del precio del arrendamiento estuvo influenciada de manera importante por la solvencia de ParentCo (tal y como es evidenciado por la garantía de ParentCo para el arrendador). Como resultado, generalmente sería apropiado que A como la entidad que reporta mida el pasivo de arrendamiento mediante usar la tasa incremental de endeudamiento de ParentCo.

## Presentación y revelación

### **P&R 16 Si una entidad que presenta el balance general clasificado está requerida a clasificar sus activos de ROU y sus pasivos de arrendamiento como corriente y no-corriente**

La ASC 842-20-45-1 establece:

El arrendatario tiene que ya sea presentar en el estado de posición financiera o revelar en las notas todo lo siguiente:

- a. Activos de derecho-de-uso de arrendamiento financiero y activos de derecho-de-uso de arrendamiento operacional, por separados unos de otros y de los otros activos.

- b. Pasivos de arrendamiento financiero y pasivos de arrendamiento operacional, por separados unos de otros y de los otros pasivos.

Los activos de derecho-de-uso y los pasivos de arrendamiento tienen que estar sujetos a las mismas consideraciones que los otros activos no-financieros y pasivos financieros en la clasificación como corriente y no-corriente en los estados clasificados de posición financiera.

### **Pregunta 1**

¿La entidad que presenta un balance general clasificado está requerida a clasificar sus activos de ROU como corriente y no-corriente?

### **Respuesta**

No. Las entidades típicamente excluyen de los activos corrientes los que sean depreciados o amortizados (e.g., PP&E y activos intangibles, respectivamente) de acuerdo con la ASC 210-10-45-4(f). Según la ASC 842, el activo de ROU está requerido que sea amortizado y por consiguiente de manera similar a los otros activos amortizables.

### **Pregunta 2**

¿La entidad que presenta un balance general clasificado está requerida a clasificar sus pasivos de arrendamiento como corriente y no-corriente?

### **Respuesta**

Sí. La ASC 210-10-45-6 establece, en parte:

El concepto de pasivos corriente incluye las cantidades estimadas o causadas que se espere estén requeridas para cubrir desembolsos dentro del año por obligaciones conocidas.

La entidad debe clasificar la porción de sus pasivos de arrendamiento que espere sea pagada dentro del año como pasivos corrientes.

### **Ejemplo**

En diciembre 31, 202X, la Compañía A, como arrendatario, comenzó un arrendamiento con un término de tres años y un pago anual de arrendamiento de \$4,660. Luego de descontar los pagos de arrendamiento a una tasa de descuento del 8 por ciento, A determina que (1) su pasivo de arrendamiento es \$12,009 y (2) \$3,699 del pasivo será pagado dentro de un año a partir de la fecha del balance general. A diciembre 31, 202X, A debe clasificar \$3,699 como un pasivo corriente y los restantes \$8,310 como un pasivo no-corriente en su balance general clasificado.

## **P&R 17 Exclusión de los arrendamientos con un término de un mes o menos, de la revelación del gasto de arrendamiento de corto plazo**

Un arrendamiento de corto plazo es un arrendamiento que, en la fecha del comienzo, tiene un término de arrendamiento de 12 meses o menos y no incluye una opción para comprar el activo subyacente que el arrendatario esté razonablemente cierto para ejercer. El arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos de reconocimiento contenidos en la ASC 842 (según la cual el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU son reflejados en el balance general) para los arrendamientos de corto plazo. En lugar de ello, el arrendatario puede reconocer los pagos de arrendamiento en utilidad o pérdida sobre una base de línea recta durante el término de arrendamiento. La elección de política de contabilidad para los arrendamientos de corto plazo tiene que ser hecha y aplicada consistentemente por clase de activo subyacente.

Si bien a los arrendatarios en arrendamientos de corto plazo se les proporciona alivio de los requerimientos contenidos en el nuevo estándar de arrendamiento en relación con el reconocimiento y la medición de los pasivos de arrendamiento y los activos de ROU en el balance general, tales arrendatarios están requeridos a revelar el costo del arrendamiento de corto plazo. Sin embargo, el requerimiento de revelación señala que el costo del arrendamiento de corto plazo excluye los gastos relacionados con los arrendamientos con un término de un mes o menos.<sup>17</sup> Si bien nosotros esperamos

<sup>17</sup> Veá ASC 842-20-50-4(c).

que la mayoría de entidades encontrará respiro en la exclusión de “un mes o menos,” las entidades algunas veces pueden encontrar que es más pesado extraer los arrendamientos con un término de un mes o menos y preferirán revelar los gastos relacionados con todos los arrendamientos de corto plazo.

### **Pregunta**

¿Es aceptable para un arrendatario incluir los gastos relacionados con arrendamientos con un término de un mes o menos en su revelación del gasto de arrendamiento de corto plazo?

### **Respuesta**

Sí. Nosotros consideramos que la entidad puede elegir incluir todos los gastos relacionados con arrendamientos con un término de un mes o menos (o todos los gastos de arrendamiento de corto plazo por clase de activo subyacente) en la revelación del gasto de arrendamiento de corto plazo (a pesar de las exclusiones explícitas). Dado que nuestro entendimiento es que la exclusión de un mes o menos tuvo la intención de proporcionar alivio, nosotros consideramos que no sería inconsistente con los principios de revelación revelar todos los gastos de arrendamiento de corto plazo (incluyendo los gastos relacionados con arrendamientos con un término de un mes o menos) si hacerlo sería menos pesado. Las entidades deben considerar revelar su política si los arrendamientos con un término de un mes o menos son incluidos en sus revelaciones del gasto de arrendamiento de corto plazo.

## **Discusiones de orientación – Presentación y revelación**



### **SAB Topic 11.M Requerimientos de revelación**

El personal de la SEC recientemente les ha estado recordando a las entidades registradas SEC las mejores prácticas a seguir en los períodos que preceden a la adopción de los nuevos estándares de contabilidad, incluyendo la ASU 2016-02. Los comentarios del personal se han centrado en CIIF, independencia del auditor, y revelaciones relacionadas con actividades de implementación. El SAB Topic 11.M proporciona requerimientos de revelación para los estándares de contabilidad todavía no adoptados. De manera específica, cuando un estándar de contabilidad haya sido emitido pero no necesite ser adoptado sino hasta alguna fecha futura, la entidad registrada SEC debe revelar el impacto que el estándar de contabilidad recientemente emitido tendrá en la posición financiera y en los resultados de las operaciones de la entidad registrada SEC cuando el estándar sea adoptado en un período futuro.

En la reunión de la EITF realizada en septiembre 22, 2016, el personal de la SEC hizo un anuncio relacionado con el SAB Topic 11.M. Si bien el personal de la SEC reconoció que la entidad registrada SEC puede no ser capaz de razonablemente estimar el impacto de la adopción del nuevo estándar de arrendamientos, la entidad registrada SEC debe considerar proporcionar revelaciones cualitativas adicionales acerca de la importancia del impacto en sus estados financieros. En particular, el personal señaló que esperaríamos que tales revelaciones incluyan una descripción de:

- El efecto de cualesquiera políticas de contabilidad que la entidad registrada SEC espere seleccionar a partir de la adopción de la ASU.
- Cómo tales políticas pueden diferir de las actuales políticas de contabilidad de la entidad registrada SEC.
- El estado del proceso de implementación de la entidad registrada SEC y la naturaleza de cualesquiera materias de implementación importantes que todavía no hayan sido abordadas.

Como resultado de esas recientes observaciones, nosotros esperaríamos que la revelación del SAB Topic 11.M sea refinada adicionalmente y sea más robusta en la medida en que se acerque la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos. Para información adicional, vea la [Financial Reporting Alert](#), de septiembre 22, 2016, de Deloitte.



## Revelaciones adicionales que se necesitan en el primer registro trimestral

Si bien el nuevo estándar de arrendamientos puede no requerir que en los estados financieros intermedios se proporcionen ciertas de sus revelaciones prescritas, las entidades registradas SEC están requeridas según las reglas de la SEC y las interpretaciones del personal de la SEC que proporcionen revelaciones tanto anuales como intermedias en su primer período intermedio luego de la adopción del nuevo estándar de arrendamientos y en cada trimestre subsiguiente en el año de adopción. De manera específica, la Sección 1500 del [SEC's FRM](#) establece:

[La Regulación] S-X Artículo 10 requiere revelaciones acerca de los asuntos materiales que no fueron revelados en los estados financieros anuales más recientes. De acuerdo con ello, cuando la entidad registrada adopta un nuevo estándar de contabilidad en un período intermedio, se espera que la entidad registrada proporcione las revelaciones de los estados financieros del período tanto anual como intermedio prescritas por el nuevo estándar de contabilidad, en la extensión en que no se dupliquen. Esas revelaciones deben ser incluidas en cada reporte trimestral en el año de adopción.

Como resultado, la entidad registrada SEC con final de año calendario necesitará cumplir en cada trimestre con todo el conjunto de requerimientos de revelación del nuevo estándar de arrendamientos, comenzando con el primer trimestre de la entidad registrada terminado en marzo 31, 2019, en la extensión en que las revelaciones sean materiales y no dupliquen información.

## Transición

### **P&R 18 Consideraciones de transición relacionadas con el deterioro de un activo de ROU**

#### ***Antecedentes***

La ASC 360 proporciona orientación sobre identificación, reconocimiento, y medición de un deterioro de un activo de larga vida o de un grupo de activos que sea tenido y usado.<sup>18</sup> Según el modelo de la prueba de deterioro de la ASC 360, el arrendatario está requerido a probar un activo de larga vida (grupo de activos) por deterioro cuando estén presentes indicadores de deterioro. Según este enfoque de prueba, el arrendatario estaría requerido a probar el activo (grupo de activos) por recuperabilidad y, cuando sea necesario, reconocer una pérdida por deterioro que es calculada como la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable del activo (grupo de activos).

Un arrendatario tiene que someter a un activo de ROU a prueba de deterioro de una manera consistente con su tratamiento de los otros activos de larga vida (i.e., de acuerdo con la ASC 360). También, a partir de la transición, un arrendatario está requerido a incluir cualesquiera pérdidas por deterioro asociadas en su medición inicial de un activo de ROU.

Si el activo de ROU relacionado con un arrendamiento operacional está deteriorado, el arrendatario amortizaría el restante activo de ROU de acuerdo con la orientación para la medición subsiguiente que aplique a los arrendamientos financieros – típicamente, sobre una base de línea recta durante el restante término de arrendamiento. Por lo tanto, el arrendamiento operacional ya no calificaría para el tratamiento de línea recta del gasto total de arrendamiento. Sin embargo, en los períodos después del deterioro, un arrendatario continuaría presentando la amortización del activo de ROU y los gastos por intereses como un solo elemento de línea.

#### ***Pregunta***

¿A partir de la transición hacia la ASC 842, el arrendatario está requerido a reasignar al activo de ROU las anteriores pérdidas por deterioro de un grupo de activos?

<sup>18</sup> El glosario maestro de la ASC define un grupo de activos como "la unidad de contabilidad para un activo o activos de larga vida a ser tenido o usado, que representa el nivel más bajo para el cual los flujos de efectivo identificables son ampliamente independientes de los flujos de efectivo de otros grupos de activos y pasivos."

## Respuesta

No. El activo de ROU típicamente será adicionado a un grupo de activos existente según la ASC 360. Sin embargo, el efecto de reconocer un activo de ROU en la asignación de un grupo de activos de una anterior pérdida por deterioro es un efecto indirecto de un cambio en principio de contabilidad. De acuerdo con la ASC 250-10-45-3 y ASC 250-10-45-8, los efectos indirectos de un cambio en principio de contabilidad no deben ser reconocidos.

En la reunión de FASB realizada en noviembre 30, 2016, la Junta señaló que sobre la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos y en todos los períodos comparativos presentados, el arrendatario no debe revisar las asignaciones anteriores de pérdidas por deterioro dentro del grupo de activos. Además, la Junta señaló que un arrendatario no debe incluir en la medición inicial de un activo de ROU en la transición cualquier asignación de anteriores pérdidas por deterioro reconocidas dentro del grupo de activos. Por consiguiente, los arrendatarios no deben revisar cualesquiera pérdidas por deterioro que fueron asignadas al grupo de activos antes de la fecha efectiva del estándar independiente de si la pérdida por deterioro fue reconocida en un período comparativo. Además, la Junta enfatizó que las únicas circunstancias relacionadas-con-deterioro que podrían afectar al activo de ROU antes de la fecha efectiva de la ASC 842 son (1) las cantidades relacionadas con el deterioro de un sub-arrendamiento sujeto a la orientación de la ASC 840 y (2) el reconocimiento de un pasivo por arrendamientos operacionales sujetos a la orientación sobre salida y disposición contenida en la ASC 420.



### Nota del editor

La aclaración de FASB de que un arrendatario no debe revisar cualesquiera pérdidas por deterioro que fueron asignadas al grupo de activos antes de la fecha efectiva del estándar independiente de si una pérdida por deterioro fue reconocida en un período comparativo parecería hacer inoperable la orientación de transición que requiere que una entidad incluya cualquier deterioro en la medición de un activo de ROU. Esto es, la conclusión alcanzada por FASB en su reunión de noviembre 30, 2016 puede ser interpretada que signifique que no es posible tener un deterioro de un activo de ROU en la transición. Si bien tal interpretación aliviaría a las entidades del requerimiento para recalcular y asignar los deterioros previos, nosotros consideramos que una entidad razonablemente podría concluir que un activo de ROU esté deteriorado en la transición o en el primer período comparativo. Por ejemplo, una compañía minorista puede tratar cada uno de sus almacenes como un grupo de activos y previamente puede haber determinado que todos los activos contenidos en un grupo particular (principalmente mejoramientos de activos arrendados) fueron deteriorados a cero en un período anterior. Además, asuma que se habría requerido otros deterioros incrementables si en el grupo de activos existían otros activos reconocidos. En este caso, el minorista puede determinar que el activo de ROU también está parcial o completamente deteriorado y como resultado, el activo de ROU debe ser ajustado a la primera fecha de deterioro para el grupo de activos. Este asunto muy probablemente será planteado al personal de FASB. Las compañías afectadas deben monitorear los desarrollos y considerar consultar con sus auditores o asesores de contabilidad.

## P&R 19 Fecha de clasificación cuando no es elegido el “paquete de tres”

La ASU 2016-02 proporciona varios expedientes prácticos, incluyendo ASC 842-10-65-1(f)(2), la cual establece:

Una entidad no necesita re-valorar la clasificación del arrendamiento por cualesquiera arrendamientos expirados o existentes (esto es, todos los arrendamientos existentes que fueron clasificados como arrendamientos operacionales de acuerdo con el Topic 840 serán clasificados como arrendamientos operacionales, y todos los arrendamientos existentes que fueron clasificados como arrendamientos de capital de acuerdo con el Topic 840 serán clasificados como arrendamientos financieros).

Por consiguiente, según este enfoque práctico, una entidad no re-valoraría la clasificación del arrendamiento. En lugar de ello, la clasificación del arrendamiento determinada según los US GAAP existentes (ASC 840) sería mantenida. Este expediente práctico hace parte del “paquete de tres” expedientes prácticos de transición. El paquete tiene que ser elegido en su totalidad; de otra manera, ninguno de los expedientes prácticos de transición contenido en el paquete puede ser aplicado.

## Pregunta

¿A partir de la transición hacia la ASC 842, si un arrendamiento comenzó antes del primer período comparativo presentado y la entidad **no** eligió el paquete del expediente práctico contenido en la ASC 842-10-65-1(f), qué fecha la entidad debe usar para determinar la clasificación del arrendamiento en el primer período comparativo presentado?

## Respuesta

El arrendamiento debe ser clasificado de acuerdo con los criterios de clasificación del arrendamiento contenidos en la ASC 842 y las circunstancias a la última de (1) la fecha de comienzo del arrendamiento o (2) la fecha del arrendamiento que por última vez se consideró fue modificada de acuerdo con la orientación sobre modificación contenida en la ASC 840.<sup>19</sup> Si un arrendamiento fue renovado o extendido antes del primer período presentado, la fecha de renovación o extensión sería considerada la fecha del comienzo del arrendamiento para este propósito, a menos que la renovación fuera asumida que era razonablemente cierta a la fecha inicial del comienzo del arrendamiento.

### Ejemplo

La Entidad A, una entidad pública de año calendario, participa en un acuerdo de arrendamiento y obtiene el derecho a usar un edificio de oficinas en junio 1, 2013. En junio 1, 2016, A y el arrendador modifican los términos del arrendamiento por el cual el espacio de arrendamiento es reducido y los pagos de arrendamiento sobre el espacio restante son incrementados para reflejar las tasas corrientes del mercado. El cambio a los términos representa una modificación de acuerdo con la ASC 840-10-35-4. Como una entidad pública de año calendario, A tiene que determinar la clasificación apropiada del arrendamiento a enero 1, 2017, el comienzo del primer período comparativo presentado. Dado que el arrendamiento fue modificado después del comienzo del arrendamiento, la clasificación del arrendamiento es realizada según la ASC 842 a junio 1, 2016 (la fecha de modificación de la ASC 840).



### Nota del editor

La anterior P&R aborda la fecha a la cual valorar la clasificación del arrendamiento y qué inputs deben ser usados a la fecha de valoración. Los inputs usados (e.g., pagos de arrendamiento y tasa de descuento) a la fecha de clasificación no serían los mismos para la medición del arrendamiento. Por ejemplo, para un arrendamiento operacional que comenzó antes del primer período comparativo presentado, la entidad debe medir el pasivo de arrendamiento y el activo de ROU mediante usar los pagos de arrendamiento restantes y la tasa de descuento que existían al comienzo del primer período comparativo presentado.

## P&R 20 Aplicación del expediente práctico del uso-de-retrospectiva

La ASC 842-10-65-1(g) establece que la entidad puede elegir, como expediente práctico, usar la retrospectiva en la determinación del término de arrendamiento y en la valoración del deterioro de los activos de ROU cuando haga la transición hacia la ASC 842.

De manera específica, la ASC 842-10-65-1(g) establece:

Una entidad también puede elegir un expediente práctico, el cual tiene que ser aplicado consistentemente por la entidad a todos sus arrendamientos (incluyendo aquellos para los cuales la entidad es un arrendatario o un arrendador) para usar la retrospectiva en la determinación del término de arrendamiento (esto es, cuando considera las opciones del arrendatario para extender o terminar el arrendamiento y para comprar el activo subyacente) y en la valoración del deterioro de los activos de derecho-de-uso de la entidad. Este expediente práctico puede ser elegido por separado o junto con los expedientes prácticos contenidos en la [ASC 842-10-65-1(f)].

## Pregunta 1

Cuando aplica el expediente práctico del uso-de-retrospectiva contenido en la ASC 842-10-65-1(g), ¿una entidad debe considerar solo los eventos discretos (e.g., la renovación que el arrendatario hace del arrendamiento) que ocurrieron a partir de la fecha original de comienzo del arrendamiento hasta la fecha de la adopción?

<sup>19</sup> Vea ASC 840-10-35-4.

## **Respuesta**

No. Cuando aplica el expediente práctico del uso-de-retrospectiva, una entidad no estaría limitada a considerar solo los elementos conocidos que había o no habían ocurrido. Más aún, un punto de vista más amplio es apropiado, y por consiguiente, además de los eventos discretos, una entidad debe considerar los cambios en los hechos y circunstancias desde el comienzo hasta la fecha efectiva de la ASC 842 cuando determine el término de arrendamiento y valore el deterioro del activo de ROU. Por ejemplo, además de considerar eventos conocidos tales como las opciones de renovación que hayan sido ejercidas por el arrendatario, la entidad debe considerar otros eventos y cambios en factores tal y como se discute en la ASC 842-10-55-26 (e.g., un cambio estratégico en el negocio, cambios en alquileres del mercado, evolución de la industria en su conjunto) que puedan afectar si es razonablemente cierto que el arrendatario ejercerá (o no ejercerá) cualesquiera opción de renovación restantes.

La respuesta a esta pregunta fue discutida de manera informal con el personal de FASB, el cual estuvo de acuerdo con la conclusión general alcanzada.

## **Pregunta 2**

¿Qué fecha la valoración retrospectiva se extiende a cuando la entidad usa el expediente práctico del uso-de-retrospectiva contenido en la ASC 842-10-65-1(g)?

## **Respuesta**

Cuando realiza su valoración retrospectiva, la entidad debe considerar los eventos y circunstancias que ocurrieron hasta la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos.

### **Ejemplo**

En el año 2004, la Compañía A participó en un arrendamiento a 15 años de un almacén que incluyó tres opciones de renovación a 5 años. En enero 1, 2019, cuando A adopta y hace la transición hacia el nuevo estándar de arrendamientos, elige aplicar el expediente práctico del uso-de-retrospectiva contenido en la ASC 842-10-65-1(g). desde la ejecución del arrendamiento, han ocurrido los siguientes eventos:

- En noviembre 9, 2017, A ejerció la primera de las tres opciones de renovación a 5 años.
- Durante el año 2018, el alquiler del mercado en el área se había incrementado a un punto tal que el alquiler de A es ahora descontado de manera importante.
- En enero 15, 2019, el CEO de A decidió un cambio estratégico en el negocio de manera que la compañía saldría de minorista de ladrillo-y-cemento y se movería a solo en línea.

Cuando aplica la retrospectiva en la determinación del término de arrendamiento, A debe considerar los eventos que ocurrieron hasta la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos. Por consiguiente, desde que A adoptó la nueva orientación a enero 1, 2019, en su valoración de si ejercería opciones adicionales de renovación A debe considerar (1) que ejerció la primera opción de renovación en el año 2017 y (2) el efecto del incremento importante en el alquiler de mercado en el año 2018. Cuando evalúa el término de arrendamiento dado que este evento ocurrió después de la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos, la Compañía A **no** debe considerar su decisión de salir de minorista de ladrillo-y-cemento.

## **P&R 21 Contabilidad para otros saldos relacionados-con-arrendamiento cuando se hace la transición desde un arrendamiento de financiación directa o de un arrendamiento tipo venta hacia un arrendamiento operacional**

A partir de la transición, si la entidad no elige los expedientes prácticos contenidos en la ASC 842-10-65-1(f), está requerida a evaluar la clasificación de sus arrendamientos según la ASU 2016-02 (para información adicional acerca de la valoración de la clasificación de un arrendamiento en la transición cuando no es elegido el "paquete de tres," vea la [P&R 19](#)). Si bien se espera que la clasificación del arrendamiento según la ASC 842 generalmente sería consistente con la de según la ASC 840, hay casos en los cuales que la clasificación de un arrendamiento podría cambiar cuando se adopte la nueva orientación.

## Ejemplo

En octubre 1, 2010, la Compañía A adquirió un edificio de oficinas que tenía en varios arrendamientos en funcionamiento; como resultado, A se convirtió en un arrendador de espacio de oficina. Los acuerdos de arrendamiento con los inquilinos existentes incluyeron pagos de arrendamiento escalonados durante el período del contrato. La Compañía A determinó con base en los criterios de clasificación del arrendamiento de la ASC 840 que los arrendamientos existentes deben ser clasificados como arrendamientos de financiación directa [direct financing leases (DFL)]. Por consiguiente, en la fecha de adquisición, A reconoció una inversión neta en los arrendamientos y los contabilizó de acuerdo con la ASC 840.

En enero 1, 2019, A adopta el nuevo estándar de arrendamiento y no elige los expedientes prácticos contenidos en la ASC 842-10-65-10-65-1(f). Como resultado, A evalúa los criterios de clasificación contenidos en la ASU 2016-02 y concluye que sus DFL existentes deben ser clasificados como arrendamientos operacionales según la nueva orientación. Tal resultado podría surgir por una variedad de razones, incluyendo el uso de retrospectiva que resulta en un diferente supuesto del término de arrendamiento.

Asuma que como resultado de los escalonamientos de alquiler contenidos en el acuerdo de arrendamiento, si el arrendamiento había sido clasificado como un arrendamiento operacional de acuerdo con la ASC 840, A habría reconocido una "cuenta por cobrar de línea recta"<sup>20</sup> de \$25,000 al primer período presentado. De manera similar, al comienzo del arrendamiento, A habría reconocido un intangible de arrendamiento en funcionamiento,<sup>21</sup> neto de amortización, de \$55,000, que representa el valor inherente asociado con la ocupación plena de la propiedad por los alquileres en la fecha de adquisición.

## Pregunta

¿Debe A reconocer la cuenta por cobrar de alquiler de línea recta o el activo intangible de arrendamiento en funcionamiento cuando haga la transición desde un DFL según la ASC 840 hacia un arrendamiento operacional según la ASU 2016-02?

## Respuesta

Sí. La cuenta por cobrar de alquiler de línea recta y el intangible de arrendamiento en funcionamiento deben ser establecidos en la transición como si siempre hubieran sido registrados junto con el arrendamiento operacional.

La orientación de transición contenida en la ASC 842-10-65-1(y) aborda cómo hacer la transición de arrendamientos previamente clasificados como DFL según la ASC 840 hacia arrendamientos operacionales según la ASC 842. En particular, la ASC 842-10-65-1(y) establece lo siguiente:

Para cada arrendamiento clasificado como un arrendamiento operacional de acuerdo con este Topic, **el objetivo es contabilizar el arrendamiento**, comenzando en la última del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la fecha de comienzo del arrendamiento, **como si siempre hubiera sido contabilizado como un arrendamiento operacional de acuerdo con este Topic**. En consecuencia, el arrendador tiene que hacer todo lo siguiente:

1. Reconocer el activo subyacente<sup>22</sup> al valor en libros al cual el arrendamiento habría sido clasificado como un arrendamiento operacional según el Topic 840.
2. Des-reconocer el valor en libros de la inversión neta en el arrendamiento.
3. Reconocer cualquier diferencia en las cantidades contenidas en (y)(1) y (y)(2) como un ajuste a patrimonio.
4. Contabilizar subsiguientemente el arrendamiento operacional de acuerdo con este Topic y el activo subyacente de acuerdo con otros Topics. [Añadido el énfasis]

El método de transición contenido en la ASC 842 no es un enfoque retrospectivo pleno. Sin embargo, el objetivo según la ASC 842-10-65-1(y), tal y como ha sido validado por el personal de FASB, es

<sup>20</sup> La cuenta por cobrar de alquiler de línea recta es un saldo diferido que representa la diferencia entre el total de los pagos de arrendamiento recibidos del cliente de la entidad desde el inicio y el ingreso por alquiler de línea recta reconocido.

<sup>21</sup> Los arrendamientos en funcionamiento proporcionan valor para la entidad que adquiere en que los flujos de salida de efectivo necesarios para originar los arrendamientos (tales como mercadeo, comisiones de venta, costos legales, e incentivos de arrendamiento) son evitados. También, los arrendamientos en funcionamiento le permiten a la entidad que adquiere evitar perder flujos de efectivo durante un período de arrendamiento de otra manera requerido.

<sup>22</sup> La ASC 842-10-20 define un activo subyacente como un "activo que es el sujeto de un arrendamiento por el cual un derecho a uso de ese activo ha sido transmitido al arrendatario. El activo subyacente podría ser una porción físicamente distinta de un activo individual."

contabilizar un arrendamiento como si siempre hubiera sido contabilizado como un arrendamiento operacional de acuerdo con la ASC 842.

Por consiguiente, si bien la orientación de transición discute solo ciertos saldos (e.g., el reconocimiento del activo subyacente al valor en libros que hubiera tenido como si el arrendamiento hubiera sido clasificado como un arrendamiento operacional según la ASC 840), nosotros consideramos que la orientación no tiene la intención de ser todo incluido y que el objetivo amplio sería aplicable a todos los saldos que de otra manera habrían sido reconocidos como si el arrendamiento siempre había sido contabilizado como un arrendamiento operacional.

## Cuenta por cobrar de alquiler de línea recta

Con base en el análisis anterior, cuando la Compañía A hace la transición hacia la ASC 842, debe hacer lo siguiente al comienzo del primer período presentado (i.e., enero 1, 2017):

- Des-reconocer la inversión neta en el arrendamiento.
- Des-reconocer el activo subyacente al valor en libros al cual el activo habría sido si siempre hubiera sido contabilizado como un arrendamiento operacional según la ASC 840.
- Reconocer el saldo de la cuenta por cobrar de alquiler de línea recta en la cantidad a la cual **habría sido registrada** si el arrendamiento siempre fuera contabilizado como un arrendamiento operacional según la ASC 842 (i.e., \$25,000, el cual es la acumulación de la cuenta por cobrar de alquiler de línea recta desde el comienzo del arrendamiento hasta el primer período presentado cuando A hace la transición hacia la ASC 842).

Además, A debe reconocer cualquier diferencia resultante como un ajuste al patrimonio de apertura y subsiguientemente contabilizar el arrendamiento operacional de acuerdo con la ASC 842.

## Intangible de arrendamiento en funcionamiento

La Compañía A debe aplicar la orientación contenida en la ASC 805-20-25-10A y reconocer un intangible en funcionamiento a enero 1, 2017 (i.e., el comienzo del primer año presentado). Esto es, A debe determinar cuál habría sido el intangible en funcionamiento a octubre 1, 2010 (la fecha inicial de adquisición) y factorizarlo en la amortización del intangible hasta enero 1, 2017, el comienzo del primer año presentado. La cantidad resultante sería la cantidad del intangible de arrendamiento en funcionamiento que habría sido reconocida si el arrendamiento siempre hubiera sido contabilizado como un arrendamiento operacional. La Compañía A debe reconocer un intangible de arrendamiento en funcionamiento de \$55,000 y amortizarlo durante el término de arrendamiento restante.



### Nota del editor

Si bien los anteriores hechos parecen específicos para un patrón de hechos más único que puede no ser común para muchas entidades a partir de la transición, nosotros consideramos que el principio arriba esbozado – contabilizar en la transición el arrendamiento operacional como si siempre hubiera sido un arrendamiento operacional – es la parte crítica a llevar. De manera específica, nosotros pensamos que importante considerar el objetivo de la orientación de transición en cada párrafo relevante de la ASC 842-10-65-1 versus la orientación mecánica de aplicación explícita y a veces muy prescriptiva.

Por ejemplo, si bien la ASC 842-10-65-1(h) de manera explícita describe la aplicabilidad de la orientación dependiendo de si “la entidad previamente reconoció un activo o pasivo de acuerdo con la [ASC] 805 sobre combinaciones de negocios en relación con los términos favorables o des-favorables de un arrendamiento operacional adquirido como parte de una combinación de negocios,” nosotros consideramos que sería similarmente apropiado considerar y trasladar los otros saldos relacionados-con-arrendamiento que habrían sido reconocidos, tal como los intangibles de arrendamiento en funcionamiento.

## P&R 22 Transición de construcción-a-la-medida

### Antecedentes

Los acuerdos de construcción-a-la-medida de manera amplia describen situaciones en las cuales un arrendatario está involucrado en la construcción de un activo que eventualmente arrendará, incluyendo los proyectos realizados por el grupo, así como también la construcción de mejoramientos estructurales

principales en activos existentes. Según la ASC 840, la entidad considera si ha tomado sustancialmente todos los riesgos de la construcción y como resultado tiene que ser considerada, desde la perspectiva de la contabilidad, el propietario estimado durante la construcción. La contabilidad prescrita para el propietario estimado requiere que el arrendatario registre todo el costo del activo y la correspondiente obligación de financiación en su balance general por las cantidades no financiadas directamente durante el período de construcción. Además, a partir de completar la construcción, el arrendatario tiene que aplicar la contabilidad de la venta-retro-arrendamiento para determinar si puede des-reconocer el proyecto. Muchas entidades no son capaces de des-reconocer el proyecto luego de la construcción a causa de que las diversas formas de involucramiento continuado que impiden el tratamiento como venta. Este ha sido un resultado particularmente generalizado para los acuerdos de construcción-a-la-medida que involucran inmuebles. En general, las reglas de construcción-a-la-medida contenidas en la ASC 840 de manera amplia se considera que son excesivamente complejas en la aplicación y resultan en resultados de contabilidad excesivamente punitivos.

La ASU 2016-02 removió el principio de riesgo que gobierna la determinación del propietario estimado y lo reemplazó con un modelo en el cual el arrendatario será considerado que posee un activo durante la construcción solo si el arrendatario tiene el "control"<sup>23</sup> del activo durante el período de construcción. Para orientación interpretativa sobre cómo valorar si el arrendatario controla el activo durante el período de construcción, vea la [P&R 27](#).

La orientación de transición contenida en la ASC 842-10-65-1(u) para los acuerdos de arrendamiento de construcción-a-la-medida establece:

El arrendatario debe aplicar el enfoque de transición retrospectivo modificado para los arrendamientos contabilizados como acuerdos de construcción-a-la-medida según el Topic 840 que existan en, o se participe después, del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros tal y como sigue:

1. Si la entidad ha reconocido activos y pasivos únicamente como resultado de la designación de construido-a-la-medida de una transacción de acuerdo con el Topic 840, la entidad debe des-reconocer esos activos y pasivos al último del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la fecha en que el arrendatario se determina es el propietario contable del activo de acuerdo con el Topic 840. Cualquier diferencia debe ser registrada como un ajuste a patrimonio a esa fecha. El arrendatario tiene que aplicar al arrendamiento los requerimientos de transición contenidos en (k) hasta (t).
2. Si el período de construcción del arrendamiento de construcción-a-la-medida concluyó antes del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la transacción calificó como una transacción de venta y retro-arrendamiento de acuerdo con el Subtopic 840-40 antes de la fecha de la aplicación inicial, para el arrendamiento la entidad tiene que seguir los requerimientos generales de transición del arrendatario.

La anterior orientación de transición específica que cualesquiera activos y pasivos de construcción-a-la-medida 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 controlar el activo en construcción, del nuevo estándar, deben ser aplicados durante los períodos comparativos, lo cual puede resultar en volver-a-reconocer inmediatamente esos activos y pasivos.

## **Pregunta 1**

¿Los principios de controlar un activo en construcción, del nuevo estándar, deben ser aplicados a los períodos comparativos cuando la construcción fue completada y el arrendamiento comenzó antes de la fecha efectiva de la ASU?<sup>24</sup>

## **Respuesta**

No. Una entidad no está requerida a valorar los principios de control de la ASU durante los períodos comparativos (independiente de si el arrendatario fue el propietario estimado según la ASC 840) en la extensión en que la construcción esté completa 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 construcción-a-la-medida.

Por consiguiente, la orientación de des-reconocimiento de transición contenida en la ASC 842-10-65-1(u) debe ser aplicada. De acuerdo con ello, el arrendatario debe (1) des-reconocer el impacto de

<sup>23</sup> La ASC 842-40-55-5 proporciona indicadores para que los arrendatarios los consideren cuando determinen si el arrendatario controla el activo subyacente que está siendo construido.

<sup>24</sup> Para este propósito, "fecha efectiva" representa la fecha en la cual una entidad está requerida por primera vez a adoptar la ASC 842. Por ejemplo, para una entidad pública de año calendario, esta fecha sería enero 1, 2019, porque la ASC 842 es efectiva en los períodos que comiencen después de diciembre 15, 2018.

cualesquiera acuerdos de construcción-a-la-medida en los cuales el arrendatario fue el propietario estimado en los períodos comparativos y (2) reconocer la diferencia en patrimonio.

## **Pregunta 2**

¿Cómo debe un arrendatario hacer la transición para un acuerdo de construcción-a-la-medida cuando la construcción no fue completada y el arrendamiento no había comenzado a la fecha efectiva?

## **Respuesta**

En el enfoque de transición en esas circunstancias es resumido en la tabla que aparece a continuación.

<b>Determinación de la ASC 840</b>	<b>Determinación de la ASC 842<sup>25</sup></b>	<b>Enfoque de transición</b>
El arrendatario era el propietario estimado	El arrendatario tiene el control durante la construcción	No hay cambio en la contabilidad: el activo y la obligación de financiación permanece en el balance general durante los períodos comparativos y en la fecha efectiva.
El arrendatario era el propietario estimado	El arrendatario no tiene el control durante la construcción	Des-reconozca el activo y la obligación de financiación, y refleje la diferencia en patrimonio al último del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la fecha a la cual el arrendatario fue determinado es el propietario contable del activo de acuerdo con la ASC 840.
El arrendatario no era el propietario estimado	El arrendatario tiene el control durante la construcción	Reconozca el activo y la obligación de financiación al último del comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros y la fecha a la cual el arrendatario se determinó es el propietario contable del activo de acuerdo con la ASC 842. Vea el ejemplo que aparece adelante.

### **Ejemplo**

La Compañía A, una entidad pública de año calendario, 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 se determinó sea el propietario estimado de acuerdo con la ASC 840. Cuando A inicialmente aplica la ASC 842, tiene que reconocer el costo del activo en proceso (y una obligación de financiación que compense) durante los períodos comparativos que comienzan en junio 8, 2017.

<sup>25</sup> La evaluación que el arrendatario hace de si el arrendatario controla el activo en construcción debe ser realizada en todos los puntos en el tiempo durante los períodos comparativos presentados.

## **P&R 23 Requerimientos de la tabla de datos financieros seleccionados según la SEC Regulation S-K, Item 301**

La SEC Regulation S-K, Item 301, requiere que la entidad registrada SEC revele ciertos datos financieros para "cada uno de los últimos cinco años fiscales de la entidad registrada" y "cualesquiera años fiscales adicionales necesarios para evitar que la información sea engañosa." El personal de la SEC en general espera que todos los períodos sean presentados en una base consistente con los estados financieros anuales, incluyendo los dos primeros períodos anuales presentados antes de los incluidos en los estados financieros auditados ("años 4 y 5").

### ***Pregunta***

¿Una entidad registrada SEC está requerida a reflejar los requerimientos de contabilidad de la ASU 2016-02 en todos los cinco períodos anuales presentados en la tabla de datos financieros seleccionados prescrita por la SEC Regulation S-K, Item 301?

### ***Respuesta***

No. Tal y como se observa en los [destacados](#) de la reunión conjunta entre el CAQ SEC Regulations Committee y el personal de la SEC, realizada en marzo 21, 2016, el personal de la SEC estableció que **no** esperaría que las entidades registradas SEC, cuando adopten la ASU, reflejen los requerimientos del nuevo estándar de arrendamientos para todos los cinco períodos en la tabla de datos financieros seleccionados. Más aún, el personal esperaría que la tabla de datos financieros seleccionados esté conforme con las determinaciones de transición de la nueva orientación, la cual requiere que los arrendatarios apliquen el nuevo estándar a los arrendamientos de capital y operacionales que existían en o después de la fecha de la aplicación inicial del estándar (i.e., el comienzo del primer período comparativo presentado en los estados financieros). De acuerdo con ello, la tabla debe incluir información financiera que refleje la aplicación de la ASU solo para los tres años más recientes presentados (i.e., los años 4 y 5 no serían presentados con la misma base que los estados financieros anuales).

Dado que los períodos más recientes reflejan los requerimientos del nuevo estándar de arrendamientos y los períodos anteriores no, la entidad registrada SEC debe revelar la carencia de comparabilidad de los datos presentados para los primeros períodos contenidos en la tabla de datos financieros seleccionados (si es aplicable y material).

## **P&R 24 Requerimientos para los estados financieros revisados – Declaraciones de registro nuevas o enmendadas**

Como resultado de ciertos eventos subsiguientes, las entidades registradas SEC pueden estar requeridas a ajustar retrospectivamente estados financieros previamente emitidos. Por ejemplo, los ítems contenidos en ciertas declaraciones de registro SEC (e.g., Item 11(b)(ii) of Form S-3)<sup>26</sup> pueden requerir que las entidades registradas SEC proporcionen estados financieros revisados en una declaración de registro nueva o enmendada, si ha habido un cambio retrospectivo material en un principio de contabilidad. Para las situaciones en las cuales una entidad registrada SEC adopta el nuevo estándar de arrendamientos y subsiguientemente registra una declaración de registro que incorpora por referencia estados financieros intermedios que reflejan el impacto de la adopción del nuevo estándar, han surgido preguntas acerca de cómo la entidad registrada SEC estaría requerida a revisar retrospectivamente sus estados financieros anuales que sean incorporados por referencia en esa declaración de registro (i.e., los estados financieros en su Form 10-K). Los estados financieros anuales incluirían un año más (el "cuarto año") que los que de otra manera serían requeridos si la entidad registrada SEC no registró una declaración de registro.

### ***Pregunta***

Si una entidad registrada SEC registra una declaración de registro nueva o enmendada durante un período intermedio en el año en que inicialmente adopta la ASU 2016-02, ¿Está requerida a revisar retrospectivamente los estados financieros para todos los tres períodos anuales presentados que estén incluidos o incorporados por referencia en el registro (i.e., incluyendo el "cuarto año")?

---

<sup>26</sup> Otras declaraciones de registro, tales como la Forma S-4, incluyen requerimientos similares.

## **Respuesta**

No. Los requerimientos de transición de la ASU 2016-02 no requieren la revisión retrospectiva del “cuarto año.” La re-emisión de los estados financieros en la nueva declaración de registro aceleraría el requerimiento para re-emitar retrospectivamente los estados financieros, pero no cambia la fecha de la aplicación inicial.

Por ejemplo, la fecha de la aplicación inicial típicamente es enero 1, 2017, para una compañía de año calendario que adopta la ASU 2016-02 en enero 1, 2019, porque será el primer día del período comparativo de tres años presentado en los estados financieros de diciembre 31, 2019 en el año de adopción. El párrafo 11210.1 del [SEC's FRM](#) aclara que, con este patrón de adopción, si una compañía registra una nueva declaración de registro luego del primer trimestre de adopción pero antes del registro de la Forma 10-K de diciembre 31, 2019, la fecha de la aplicación inicial todavía sería enero 1, 2017. Este patrón de hechos asume que la nueva declaración de registro requeriría los estados financieros para los tres años fiscales terminados en diciembre 31 de 2018, 2017, y 2016, respectivamente, junto con cualesquiera estados financieros intermedios del año 2019 fiscal requeridos. El FRM también aclara que la re-emisión de los nuevos estados financieros en la nueva declaración de registro aceleraría el requerimiento para re-emitar retrospectivamente los estados financieros para los años terminados el 31 de diciembre de 2018 y 2017, respectivamente, pero no cambia la fecha de la aplicación inicial. De acuerdo con ello, los estados financieros para el año terminado en diciembre 31, 2016, que estén incluidos o incorporados por referencia en la nueva declaración de registro no serían re-emitados retrospectivamente. Los estados financieros para el año terminado en diciembre 31, 2016, el primer año presentado, reflejarán los requerimientos de contabilidad heredados de la ASC 840.

Para orientación adicional vea la Sección 11210 del SEC's FRM.

## **Otras determinaciones clave**

### **P&R 25 Identificación de, y asignación de la consideración a, los componentes de un contrato**

La ASC 842 proporciona orientación sobre la identificación de los componentes de un contrato (i.e., componentes de arrendamiento y no-arrendamiento). En particular, la ASC 842-10-15-30 establece:

La consideración contenida en el contrato tiene que ser asignada a cada componente de arrendamiento separado y a cada componente de no-arrendamiento del contrato (vea los párrafos 842-10-15-33 hasta 15-37 para la orientación de la asignación de arrendatario y los párrafos 842-10-15-38 hasta 15-42 para la orientación de asignación del arrendador). Los componentes de un contrato incluyen solo los elementos o actividades que transfieren un bien o servicio al arrendatario. En consecuencia, los siguientes no son componentes de un contrato y no recibe una asignación de la consideración contenida en el contrato:

- a. Tareas administrativas para establecer un contrato o iniciar el arrendamiento que no transfieren un bien o servicio al arrendatario.
- b. Reembolso o pago de costos del arrendador. Por ejemplo, un arrendador puede incurrir en varios costos en su rol como arrendador o como propietario del activo subyacente. Un requerimiento para que el arrendatario pague esos costos, sea directamente o a un tercero o como un reembolso al arrendador, no transfiere un bien o servicio al arrendatario por separado del derecho a usar el activo subyacente.

## **Pregunta**

¿Cómo los honorarios cargados como reembolso de los costos del arrendador son contabilizados en un arrendamiento?

## **Respuesta**

La entidad primero necesitaría identificar los diversos componentes de un contrato. La ASC 842-10-15-30 señala que “los componentes de un contrato incluyen solo los elementos o actividades que transfieren un bien o servicio al arrendatario.” Por ejemplo, un contrato puede incluir un componente separado de arrendamiento (e.g., el derecho a usar el activo subyacente que sea el sujeto del acuerdo) así como también bienes o servicios adicionales que sean transferidos al arrendatario (e.g., servicios de mantenimiento).

Los contratos a menudo incluyen otros costos u honorarios que **no** proporcionan un bien o servicio separado para el arrendatario – por ejemplo, costos pagados por el arrendatario, tales como (1) el costo de tareas administrativas realizadas para establecer un contrato o iniciar el arrendamiento o (2) reembolso o pago de los costos del arrendador (e.g., impuestos a la propiedad y seguros relacionados con el activo arrendado). Esos tipos de costos **no** transfieren un bien o servicio al arrendatario y por consiguiente no serían considerados un componente separado.

La entidad está requerida a asignar el total de la consideración contenida en un contrato (inclusive todas las cantidades cargadas por inicialización administrativa, impuestos a la propiedad, y algunos seguros<sup>27</sup>) a sus componente(s) de arrendamiento separados<sup>28</sup> y componente(s) de no-arrendamiento separados. La manera de asignación de la consideración depende de si la entidad es el arrendatario o el arrendador en el acuerdo.

## Arrendatario

Un arrendatario que no elige contabilizar sus componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento como un solo componente de arrendamiento de acuerdo con el expediente práctico contenido en la ASC 842-10-15-37 asignaría la consideración contenida en el contrato a los componentes separados de arrendamiento y de no-arrendamiento sobre una base independiente relativa mediante usar precios independientes observables cuando estén disponibles. Cuando no están disponibles precios independientes observables, el arrendatario puede estimar el precio independiente mediante maximizar el uso de información observable. Cualquier actividad en un contrato que no transfiere un bien o servicio separado al arrendatario no es considerada un componente separado y por consiguiente no recibirá una asignación de la consideración contenida en el contrato (e.g., los impuestos a la propiedad y algunos seguros no representarían un componente separado, y cualesquiera cantidades contractualmente establecidas relacionadas con esas actividades por consiguiente serían asignadas entre los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento identificados).

## Arrendador

Un arrendador asignaría la consideración contenida en el contrato a los componentes de arrendamiento separados y a los componentes de no-arrendamiento separados mediante aplicar la orientación contenida en la ASC 606-10-32-28 hasta 32-41 del nuevo estándar de arrendamientos (la cual en general requiere una asignación basada en los precios de venta independientes relativos de los componentes). Además, tal y como está establecido en la ASC 842-10-15-38, un arrendador “asignaría cualesquiera costos capitalizados (por ejemplo, costos directos iniciales o costos del contrato capitalizados de acuerdo con la [ASC] 340-40 . . . ) a los componentes de arrendamiento separados o a los componentes de no-arrendamiento con los cuales esos costos se relacionen.” Tal y como sería el caso según el método de asignación del arrendatario, cualquier actividad contenida en un contrato que no transfiere un bien o servicio separado al arrendatario no es considerada un componente separado y por consiguiente no recibiría una asignación de la consideración contenida en el contrato (e.g., los impuestos a la propiedad y algunos seguros no representarían un componente separado, y cualesquiera cantidades contractualmente establecidas relacionadas con esas actividades serían por lo tanto asignadas entre los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento identificados).

---

<sup>27</sup> El costo del seguro que protege el interés del arrendador en el activo generalmente será parte de la consideración del contrato y requerirá asignación. De otro modo, el costo del seguro que protege al arrendatario (e.g., el seguro del inquilino) no será parte de la consideración del contrato independiente de si tal seguro está requerido según los términos del arrendamiento dado que el costo de ese seguro no representa reembolso de los costos del arrendador.

<sup>28</sup> Un contrato podría incluir un componente de arrendamiento o múltiples componentes de arrendamiento separados.

## Ejemplo

El Arrendatario X participa en un arrendamiento a cinco años (un arrendamiento bruto) de una edificación del Arrendador Y según la cual X está requerido a hacer un pago anual de arrendamiento fijo de \$35,000 (total de pagos de \$175,000 durante el término de cinco años). De acuerdo con los términos del contrato, el pago anual de \$35,000 comprende \$20,000 por alquiler de la edificación, \$7,000 por mantenimiento del área común, \$5,000 por impuestos a la propiedad, y \$3,000 por seguro de la edificación. Desde la perspectiva del arrendatario, el precio independiente estimado<sup>29</sup> del alquiler de la edificación (excluyendo impuestos y seguros) es \$22,000, y el precio independiente estimado del servicio de mantenimiento es \$8,000. Desde la perspectiva del arrendador, el precio de venta independiente<sup>30</sup> del alquiler de la edificación (excluyendo impuestos y seguros) es \$21,500, y el precio de venta independiente de los servicios de mantenimiento es \$7,650.

Al evaluar los componentes separados contenidos en el contrato, tanto el arrendatario como el arrendador necesitarían determinar qué bienes y servicios están siendo proporcionados en el contrato, lo cual puede incluir componentes tanto de arrendamiento como de no-arrendamiento. En este contrato, el bien o servicio primario es el derecho a usar el activo subyacente y es considerado un componente de arrendamiento. Además, el contrato requiere que Y proporcione servicios de mantenimiento, lo cual representa un componente de no-arrendamiento (i.e., un servicio a ser contabilizado de acuerdo con la ASC 606).

El contrato también requiere que el arrendatario le pague al arrendador consideración adicional atribuible a los impuestos a la propiedad y seguros. Sin embargo, de acuerdo con la ASC 842-10-15-30, esos honorarios adicionales **no** serían considerados componentes separados (ya sea componentes de arrendamiento o componentes de no-arrendamiento) dado que tales honorarios son un reembolso de los costos del arrendador. Por consiguiente, a pesar de requerir el pago de cuatro honorarios que se describen por separado en el contrato, el acuerdo incluye solo dos componentes. El total de honorarios de \$35,000 está requerido sea asignado entre los dos bienes y servicios identificados que representan el componente de arrendamiento y el componente de no-arrendamiento.

Como resultado, el arrendatario asigna la consideración contenida en el acuerdo tal y como sigue:

	Precios independientes	% del total del precio independiente	Precios independientes relativos*
Alquiler de la edificación, excluyendo impuestos y seguros	\$ 22,000	73.3%	\$ 25,655
Servicio de mantenimiento	8,000	26.7%	9.345
	<b>\$ 30,000</b>	<b>100.0%</b>	<b>\$ 35,000</b>

\* El total de la consideración que es asignada entre los componentes de arrendamiento y no-arrendamiento incluye las cantidades que no son consideradas un componente separado (e.g., en este caso, los \$5,000 de impuestos a la propiedad y de \$3,000 por seguros).

En contraste, el arrendador asigna la consideración contenida en el acuerdo tal y como sigue:

	Precios independientes	% del total del precio de venta independiente	Precio de transacción asignado*
Alquiler de la edificación, excluyendo impuestos y seguros	\$ 21,500	73.8%	\$ 25,830
Servicio de mantenimiento	7,650	26,2%	9,170
	<b>\$ 29,150</b>	<b>100.0%</b>	<b>\$ 35,000</b>

\* Si bien la consideración que no va a ser asignada entre los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento será la misma tanto para el arrendatario como para el arrendador, el porcentaje de asignación y los precios independientes relativos resultantes (arrendatario) y el precio de transacción asignado (arrendador) pueden variar dado que el arrendatario y el arrendador cada uno de ellos considera sus propios supuestos cuando calcula esos saldos.

<sup>29</sup> El glosario maestro de la ASC define "precio independiente" como el precio al cual el cliente compraría por separado un componente de un contrato."

<sup>30</sup> El glosario maestro de la ASC define "precio de venta independiente" como el precio al cual la entidad vendería por separado un bien o servicio prometido a un cliente."



## Nota del editor

### Elección del arrendatario para no separar los componentes de no-arrendamiento de los componentes de arrendamiento

Tal y como se recuerda, la ASC 842-10-15-37 permite que el arrendatario, como una elección de política de contabilidad por clase de activo subyacente, escoja **no** separar sus componentes de no-arrendamiento de sus componentes de arrendamiento. Si este expediente práctico es elegido, al arrendatario le está permitido contabilizar por separado cada componente de arrendamiento<sup>31</sup> y el componente de no-arrendamiento asociado con ese componente de arrendamiento como un solo componente de arrendamiento. Es importante señalar que si la entidad hace esta elección, el pasivo de arrendamiento calculado y el activo de ROU correspondiente serán más altos que como serían si los componentes de no-arrendamiento estuvieran sujetos a contabilidad separada. Además de aumentar el balance general, la no separación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento puede afectar la clasificación del arrendamiento (i.e., el valor presente de la suma de los pagos de arrendamiento, inclusive de los componentes de no-arrendamiento y cualquier valor residual garantizado por el arrendatario puede ser igual o exceder sustancialmente todo el valor razonable del activo subyacente).

### Pago que el arrendatario hace de costos relacionados con el arrendador

A menudo, un arrendatario es responsable por el pago de costos relacionados con el arrendador (e.g., algunos tipos de seguros e impuestos inmobiliarios). Dependiendo de los términos del contrato, esos costos pueden ser remitidos al arrendador como un reembolso de lo que fue pagado o pueden ser pagados directamente al tercero (e.g., compañía de seguros o autoridad tributaria). Esos costos a menudo son variable y pagados con base en los costos actuales y no se consideran parte de la consideración contenida en el contrato. Los pagos por seguros e impuestos inmobiliarios no serían considerados un componente separado contenido en el contrato y serían asignados entre cualesquiera componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento contenidos en el contrato independiente de si:

- Los pagos son fijos y considerados parte de la consideración o son variables y fuera de la consideración contenida en el contrato.
- El arrendatario le está pagando a la compañía de seguros y a la autoridad tributaria directamente o está reembolsando al arrendador.

## P&R 26 Impacto que las renovaciones de sub-arrendamientos tienen en el término del arrendamiento cabeza

### Antecedentes

Una entidad tiene que determinar el término de arrendamiento para realizar la clasificación y la medición del arrendamiento. La ASC 842-10-30-1 requiere que la entidad determine el término de arrendamiento tal y como sigue:

La entidad tiene que determinar el término de arrendamiento como el período no-cancelable del arrendamiento, junto con todo lo siguiente:

- a. Períodos cubiertos por **una opción para extender el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente cierto de ejercer esa opción.**
- b. Períodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario está razonablemente cierto para no ejercer esa opción.
- c. Períodos cubiertos por **una opción para extender (o no terminar) el arrendamiento en el cual el ejercicio de la opción es controlado por el arrendador.** [Añadido el énfasis]

La ASC 842-10-55-26 determina que la entidad debe considerar todos los factores económicos en la determinación de si es razonablemente cierto que una opción de renovación será ejercida. Además, la entidad tiene que considerar el sub-arrendamiento al determinar el término del arrendamiento cabeza.

<sup>31</sup> Vea nota 28.

## **Pregunta**

¿Si un sub-arrendatario tiene opciones contractuales de renovación sobre un activo arrendado, el arrendamiento cabeza automáticamente incluye todos los períodos cubiertos por esas opciones de renovación dado que su ejercicio forzaría la renovación del arrendamiento cabeza y las renovaciones del sub-arrendamiento están fuera del control del arrendatario cabeza?

## **Respuesta**

No necesariamente. En la reunión de FASB realizada en noviembre 30, 2016, la Junta señaló que el arrendatario tiene que determinar si el sub-arrendatario es razonablemente cierto que ejercerá sus opciones de renovación porque el arrendatario cabeza tiene que determinar el término del arrendamiento para el arrendamiento cabeza. Si el ejercicio de las opciones de renovación del sub-arrendamiento es razonablemente cierto, la renovación del arrendamiento cabeza también es razonablemente cierta. Sin embargo, si el arrendatario cabeza determina que no es razonablemente cierto que el sub-arrendatario ejercerá sus opciones de renovación, el arrendatario cabeza no debe incluir opciones adicionales de renovación que extiendan el término no-cancelable pasado del sub-arrendatario en ausencia de otros factores económicos. Esto es, el sub-arriendo es uno de los muchos factores para que la entidad considere en la determinación del término de arrendamiento del arrendamiento cabeza.

Observe que el arrendatario cabeza re-valoraría su término de arrendamiento de acuerdo con la ASC 842-10-55-28 a partir de la ocurrencia de ciertos eventos, incluyendo el "sub-arrendamiento del activo subyacente por un período más allá de la fecha de ejercicio de la opción." Por consiguiente, a partir de la notificación por el sub-arrendatario de que está renovando o extendiendo su sub-arrendamiento, el arrendatario cabeza tiene que re-valorar el término de arrendamiento del arrendamiento cabeza, incluyendo si el ejercicio de cualquier opción de renovación que permanezca es razonablemente cierto.

### **Ejemplo**

Según un acuerdo de arrendamiento (el "Arrendamiento Cabeza"), la Compañía A arrienda equipo de la Compañía B. según otro acuerdo de arrendamiento (el "Sub-arrendamiento"), A inmediatamente arrienda el equipo a la Compañía C. El período no-cancelable de arrendamiento del Arrendamiento Cabeza es 10 años, con dos renovaciones de 5 años a opción de A por una cantidad fija. El Sub-arrendamiento tiene un período reflejado no-cancelable de 10 años, con dos renovaciones de 5 años a opción de C. Si C ejerce su opción de renovación en el Sub-arrendamiento, forzará que A renueve el Arrendamiento Cabeza.

Si no es razonablemente cierto que C ejercerá sus opciones de renovación, A podría determinar, en ausencia de otros factores basados en el activo o basados en el mercado, que el término de arrendamiento del Arrendamiento Cabeza está limitado a 10 años (i.e., el período no-cancelable). Si y cuando C renueva su Sub-arrendamiento, A tiene que re-valorar el término de arrendamiento mediante incluir la primera renovación de 5 años y determinar si el ejercicio de C de la segunda opción de renovación de 5 años es razonablemente cierto.

## **P&R 27 Control que el arrendatario tiene del activo durante la construcción**

### **Antecedentes**

Según la ASC 840, controlar un activo durante la construcción se basa en los riesgos y recompensas. En contraste, la ASC 842 introduce determinaciones que se basan en el control. Para información adicional sobre el impacto de esos cambios vea la [P&R 22](#).

La ASC 842-40-55-5 determina los siguientes criterios específicos que señalan (si al menos se satisface uno de los criterios) que el arrendatario controla el activo subyacente durante la construcción antes que el arrendamiento comience:

- a. En cualquier punto durante la construcción (por ejemplo, mediante hacer un pago al arrendador) el arrendatario tiene el derecho a obtener el activo subyacente parcialmente construido.
- b. El arrendador tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por su desempeño hasta la fecha, y el activo no tiene un uso alternativo (vea el párrafo 842-10-55-7) para el propietario-arrendador. Al evaluar si el activo tiene un uso alternativo para el propietario-arrendador, la entidad debe considerar las características del activo que en últimas será arrendado.

- c. El arrendatario posee legalmente:
  - 1. Tanto el terreno como los mejoramientos de la propiedad (por ejemplo, una edificación) que estén en construcción.
  - 2. El activo no-inmobiliario (por ejemplo, un barco o un aeroplano) que esté en construcción.
- d. El arrendatario controla el terreno en el cual serán construidos los mejoramientos de la propiedad (esto incluye cuando el arrendatario participa en una transacción para transferir el terreno al arrendador, pero la transferencia no califica como una venta de acuerdo con los párrafos 842-40-25-1 hasta 25-3) y no participa en un arrendamiento del terreno antes del comienzo de la construcción que, junto con las opciones de renovación, le permiten al arrendador o a otro tercero no-relacionado arrendar el terreno por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad.
- e. El arrendatario está arrendando el terreno en el cual los mejoramientos de la propiedad serán construidos, al término de lo cual, junto con las opciones de renovación del arrendatario, es por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad, y no participa en un sub-arrendamiento del terreno antes que comience la construcción que, junto con las opciones de renovación, le permiten al arrendador o a otro tercero no-relacionado sub-arrendar el terreno por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad.

Sin embargo, la ASC 842-40-55-5 también señala, en parte:

La lista de circunstancias [contenida en la ASC 842-40-55-5] en las cuales un arrendatario controla un activo subyacente que está en construcción antes de la fecha del comienzo no es todo incluido. Puede haber otras circunstancias que individualmente o en combinación demuestran que un arrendatario controla un activo subyacente que esté en construcción antes de la fecha del comienzo.

### **Pregunta**

En ausencia de satisfacer uno de los criterios específicos contenidos en la ASC 842-40-55-5, ¿cómo debe un arrendatario determinar si “controla un activo subyacente” durante la construcción?

### **Respuesta**

En general, la determinación se debe basar en el concepto de control contenido en la ASC 606.<sup>32</sup> Los primeros tres criterios contenidos en la ASC 842-40-55-5 están fundamentados en los principios de la ASC 606, la cual señala que el arrendatario tiene el control del activo durante la construcción si (1) el arrendatario tiene una opción de compra, (2) el arrendador tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por el desempeño hasta la fecha y el activo no tiene un uso alternativo, o (3) el arrendatario tiene título del activo en construcción. El concepto contenido en los últimos dos criterios no está en la ASC 606 pero, de acuerdo con nuestro punto de vista, se basa en el supuesto de que el arrendador debe ser de legalmente usar el terreno subyacente (e.g., no puede ser forzado a abandonar la propiedad) durante sustancialmente toda la vida económica del mejoramiento de la propiedad que esté siendo construido en el terreno (vea la [P&R 30](#)).

Nosotros no consideramos que el concepto de controlar un activo en construcción se deba basar en la definición de un arrendamiento según la ASC 842, la cual incluye orientación sobre si un contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado. Si bien los conceptos parecen similares, FASB de manera explícita excluyó del alcance de la ASC 842 los arrendamientos de activos en construcción, parcialmente como resultado de la dificultad de aplicar la definición de arrendamiento antes que un activo esté puesto en servicio (e.g., la dificultad de valorar los beneficios económicos asociados con un activo que todavía no es operacional).

Cuando se apliquen los principios anteriores, no sería apropiado concluir que un arrendatario contrala el activo en construcción solamente a causa de su involucramiento en el diseño del activo o actuar como el contratista general durante el proyecto de construcción. Este involucramiento es típico de muchos acuerdos de “construcción-a-la-medida.” En esos casos, el arrendatario típicamente no controlaría el activo durante la construcción porque el arrendatario no (1) tiene título del activo, (2) le proporciona al arrendador con un derecho de forzoso cumplimiento al pago, o (3) impide que el arrendador use el terreno subyacente por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad.

<sup>32</sup> Tal y como se establece en el párrafo BC400(b) de la ASU 2016-02, FASB “observó que, en concepto, la evaluación según la [ASC] 842-40 sobre si una entidad controla un activo que esté en construcción es similar a la evaluación realizada en la orientación sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios de acuerdo con la [ASC] 606-10-25-27 para determinar si una obligación de desempeño es satisfecha con el tiempo.”

## Ejemplo

El Arrendatario participa en un acuerdo de construcción y arrendamiento con el Arrendador para construir una nueva sede corporativa. Durante el período de construcción el Arrendador mantendrá el título de la edificación y acuerda pagar hasta \$50 millones hacia la construcción. El Arrendatario diseñó la construcción para las especificaciones del Arrendatario y está contratado por el Arrendador para que sea el contratista general durante el proyecto de construcción. Asuma que ninguno de los criterios contenidos en la ASC 842-40-55-5 está presente.

El Arrendatario no controlaría el activo durante la construcción dado que su rol como contratista general y diseñador del activo no es un indicador de control según los criterios especificados de la ASC 842-40-55-5 o los principios de control de la ASC 606. De igual manera, la exposición del Arrendatario ante el riesgo de rebasamiento (dado que el Arrendador pagará solo hasta \$50 millones de los costos de construcción) no afecta el análisis del control, mientras que antes de la adopción de la ASC 842, esto habría resultado en una determinación de que el Arrendatario es el propietario estimado de la contabilidad a causa de su exposición ante el riesgo de construcción.

## **P&R 28 Derecho a obtener, durante la construcción, un activo parcialmente construido**

La ASC 842-40-55-5(a), que proporciona uno de los criterios específicos que señala que el arrendatario controla el activo subyacente durante la construcción antes que comience el arrendamiento, establece lo siguiente:

El arrendatario tiene el derecho a obtener, el activo subyacente parcialmente construido, en cualquier punto durante el período de construcción (por ejemplo, mediante hacer un pago al arrendador).

### **Pregunta**

¿El arrendatario tiene control de un activo durante todo el período de construcción si tiene una opción de compra que es ejercible en cualquier momento?

### **Respuesta**

Depende. Si la opción de compra es ejercible por el arrendatario en cualquier punto durante la construcción, el arrendatario controla el activo subyacente y debe reconocer la construcción en proceso. Muy importante, "en cualquier punto" no significa **todos** los puntos; por consiguiente, las entidades también tienen que considerar las opciones que surgen (o se vuelven ejercibles) durante el período de construcción independiente de si se basan en el paso del tiempo o en una contingencia sustantiva. En el caso de una contingencia sustantiva, se estimaría que la entidad controla el activo en construcción una vez que tenga la capacidad corriente para ejercer la opción. De otro modo, si la única barrera que impide el ejercicio es el paso del tiempo, nosotros consideramos que se estimaría que la entidad tiene el control del activo en construcción desde el comienzo del período de construcción.

Una entidad debe analizar de manera cuidadosa la opción de compra que se vuelve ejercible a partir de la ocurrencia de un evento contingente para determinar si el arrendatario de manera unilateral puede causar que la opción de compra se vuelva ejercible. Por ejemplo, algunos acuerdos de construcción y arrendamiento determinan que si el arrendatario incumple su obligación para desempeñarse según el acuerdo, el arrendatario podría ser obligado a comprar la construcción en proceso. Según esta determinación, el arrendatario controlaría el activo subyacente dado que unilateralmente podría incumplir según el acuerdo y por consiguiente volverse capaz de obtener el activo subyacente. En contraste, si la obligación u opción para comprar la construcción en proceso estuvo fuera del control del arrendatario (e.g., bancarrota o eventos de terceros), el arrendatario no tendría control sobre la construcción en proceso hasta que ocurrió el evento contingente. Una vez que el arrendatario se estima controla la construcción en proceso, el arrendatario tiene que aplicar las reglas de la contabilidad de venta-y-retro-arrendamiento para determinar si puede des-reconocer el proyecto. Los escenarios en los cuales el arrendatario tiene que aplicar las reglas de la contabilidad de venta-y-retro-arrendamiento para hacer tal determinación incluye aquellas en las cuales el arrendatario mantiene el control hasta completar la construcción, así como también aquellas en las cuales la opción que transmite el control expira no-ejercida durante el período de construcción.

## Ejemplo

El Arrendatario participa en un acuerdo de construcción y arrendamiento con el Arrendador para construir una nueva sede corporativa. Durante el período de construcción el Arrendador mantendrá el título de la construcción y acuerda pagar hasta \$50 millones hacia la construcción. La construcción se espera esté completa en 18 meses. En cualquier punto durante la construcción, el Arrendatario tiene el derecho (pero no la obligación) a comprar la construcción en proceso al costo del Arrendador más un margen de utilidad. Si la opción de compra no es ejercida y la construcción es completada, el Arrendatario arrendará el activo del Arrendador por un término de arrendamiento de 15 años con una opción para comprar la edificación al final del término de arrendamiento a un precio fijo.

El Arrendatario controlaría el activo durante la construcción y reconocería la construcción en proceso. Al final de la construcción, el Arrendatario tiene que considerar la orientación de venta-y-retro-arrendamiento contenida en la ASC 842-40-25-1 hasta 25-3. En este caso, el Arrendatario no calificaría para la contabilidad de venta a causa de la opción de compra que existe durante el período de arrendamiento (vea la [P&R 31](#)).



### Nota del editor

Las opciones de venta del arrendador también deben ser consideradas en los escenarios que involucran la construcción de un activo a ser arrendado. De manera consistente con la orientación sobre las opciones de venta contenida en la ASC 606, la entidad debe valorar la opción de venta tenida por el arrendador a fin de determinar si el arrendador tiene un incentivo económico importante para ejercer la opción. Si tal incentivo existe, se asumiría que el arrendatario controla el proceso de construcción.

## P&R 29 Derecho de forzoso cumplimiento al pago durante la construcción

La ASC 842-40-55-5(b), que proporciona uno de los criterios específicos que señalan que el arrendatario controla el activo subyacente durante la construcción antes que comience el arrendamiento, establece lo siguiente:

El arrendador tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por su desempeño hasta la fecha, y el activo no tiene un uso alternativo (vea el párrafo 842-10-55-7) para el propietario-arrendador. Al evaluar si el activo tiene un uso alternativo para el propietario-arrendador, la entidad debe considerar las características del activo que en últimas será arrendado.

### Pregunta

¿Cuándo aplicaría el criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(b)?

### Respuesta

El criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(b) aplicaría solo cuando (1) el arrendador tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por **todo** su desempeño hasta la fecha (i.e., durante el desarrollo o construcción del activo) **y** (2) el activo no tiene uso alternativo para el propietario-arrendador. Este criterio es derivado de la orientación contenida en la ASC 606 sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios cuando el control es transferido al cliente con el tiempo<sup>33</sup> (e.g., cuando la transferencia del control resulta en la propiedad del cliente de un activo parcialmente completado durante el desarrollo o construcción del activo).

Nosotros esperamos que las circunstancias arriba listadas sean poco comunes para un activo en construcción porque un arrendatario típicamente no está requerido a pagar **todo** el desempeño hasta la fecha durante la construcción. Más aún, el arrendador será pagado, al menos en parte, mediante los pagos de arrendamiento durante el período del término de arrendamiento luego que la construcción haya terminado. Una cantidad importante del alquiler pagado por anticipado requerido no daría satisfacción al criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(b) a menos que el arrendamiento determinó el derecho no-reembolsable al pago por todos los costos incurridos por el arrendador más un margen razonable de utilidad. Esto es, los pagos requeridos tienen que compensar al desarrollador por todos los esfuerzos de construcción durante la construcción del activo para que el arrendatario futuro controle el activo y, por consiguiente, sea el propietario estimado del activo durante la construcción.

<sup>33</sup> Vea ASC 606-10-25-27.

Además, muchos acuerdos de construcción-a-la-medida pueden requerir que el arrendatario pague al arrendador a partir de la ocurrencia de ciertos eventos contingentes fuera del control del arrendador (e.g., incumplimiento por el arrendatario). Este solo requerimiento no daría satisfacción al criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(b) porque el arrendador no puede forzar al arrendatario a hacer pago en la ausencia de un incumplimiento según el acuerdo de arrendamiento.

Finalmente, en las circunstancias raras en que se satisface la primera parte de este criterio, el activo en construcción puede tener un uso alternativo para el arrendador según la ASC 842-10-55-7.

### **P&R 30 Control de un activo durante la construcción cuando el terreno es vendido en una venta-retro-arrendamiento fallido**

La ASC 842-40-55-5(d), que proporciona uno de los criterios específicos que señala que el arrendatario controla el activo subyacente durante la construcción antes que comience el arrendamiento, establece lo siguiente:

El arrendatario controla el terreno en el cual serán construidos los mejoramientos a la propiedad (**esto incluye cuando el arrendatario participa en una transacción para transferir el terreno al arrendador, pero la transferencia no califica como una venta de acuerdo con los párrafos 842-40-25-1 hasta 25-3**) y no participa en un arrendamiento del terreno antes que comience la construcción que, junto con las opciones de renovación, le permiten al arrendador o a otro tercero no-relacionado arrendar el terreno por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad. [Añadido el énfasis]

Ejemplos de cuándo la transferencia de terreno puede no calificar como una venta incluyen las circunstancias en las cuales el vendedor/arrendatario retiene una opción de compra sobre el terreno o el retro-arrendamiento se determina es un arrendamiento financiero.

#### **Pregunta**

¿Cómo el criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(d) debe ser valorado cuando el terreno es vendido al arrendador pero es contabilizado como una financiación más que como una venta?

#### **Respuesta**

De acuerdo con nuestro punto de vista, el concepto contenido en este criterio se basa en el supuesto de que el arrendador de los mejoramientos de la propiedad debe ser capaz de usar el terreno subyacente durante sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad que estén siendo construidos en el terreno. Cuando el arrendador no tiene apropiados derechos al terreno, el arrendatario controlaría los mejoramientos de la propiedad durante la construcción si se satisfacen las condiciones siguientes:

- *El arrendatario de los mejoramientos de la propiedad controla el terreno* – Esta condición se satisface si se puede mostrar cualquiera de los siguientes:
  - El arrendatario tiene el título del terreno.
  - El arrendatario previamente vendió el terreno pero no calificó para la contabilidad de la venta.
  - El arrendador de los mejoramientos de la propiedad tiene el título del terreno, pero el arrendatario vendió el terreno al arrendador en una venta-retro-arrendamiento fallido.
- *El arrendatario controla el activo construido* – Incluso si se satisface la primera condición (i.e., el arrendatario controla el terreno), el arrendatario no controla el activo construido si el arrendatario ha arrendado el terreno al arrendador por sustancialmente toda la vida económica del activo a ser construido.

Leída literalmente, la segunda condición nunca se puede satisfacer en una financiación del terreno mediante una venta o venta-retro-arrendamiento previamente fallidos porque el arrendatario no puede arrendar el terreno que legalmente le vendió al arrendador. Sin embargo, nosotros consideramos que el principio que subyace al criterio contenido en la ASC 842-40-55-5(d) debe ser considerado. Esto es, ¿el arrendador tiene el derecho a legalmente usar el terreno por sustancialmente toda la vida económica de los mejoramientos de la propiedad? Una entidad tiene que considerar todos los hechos y circunstancias cuando determine si este principio se satisface.

### **Ejemplo 1**

La Compañía A vende terreno a la Compañía B y contemporáneamente participa en un acuerdo de construcción y arrendamiento para que B construya una nueva sede corporativa para A. A partir de completar la construcción de la nueva edificación de la sede corporativa, B arrendará el terreno y la construcción a A por un período de 40 años. Al final de los 40 años, A tendrá el derecho a comprar el terreno y la sede corporativa a un precio fijo. La sede corporativa tiene una vida económica estimada de 40 años. Asuma que ninguno de los otros criterios contenidos en la ASC 842-40-55-5 está presente en el acuerdo relacionado con los mejoramientos a la propiedad a ser construidos.

La Compañía A determina, de acuerdo con la ASC 842-40-25-3, que la opción de compra impide contabilizar la transferencia del terreno como una venta. Sin embargo, en la valoración de si A controla la sede corporativa durante la construcción, se observó que B tiene el derecho legal a usar el terreno por todos los 40 años de la vida económica del activo a ser construido. Esto es, la opción no es ejercible hasta que los mejoramientos de la propiedad no tengan vida económica restante. Por consiguiente, con base en esos hechos y circunstancias, A concluye que no controla la sede corporativa durante la construcción.

### **Ejemplo 2**

Asuma los mismos hechos del Ejemplo 1, excepto que la Compañía A no tiene una opción de compra sobre el terreno. Sin embargo, el retro-arrendamiento del terreno se determinó es un arrendamiento financiero según la ASC 842 porque el valor presente de los pagos de arrendamiento es igual o excede sustancialmente todo el valor razonable del terreno transferido.

La Compañía A determina, de acuerdo con la ASC 842-40-25-2, que B no se considera que ha obtenido el control del terreno porque el retro-arrendamiento es un arrendamiento financiero. Sin embargo, al valorar si A controla la sede corporativa durante la construcción, A observa que B tiene el derecho legal a usar el terreno por todos los 40 años de la vida económica del activo a ser construido. Esto es, si bien A no des-reconoció el terreno para propósitos de contabilidad, el arrendador usa el terreno en la construcción y arrendamiento de los mejoramientos de la propiedad por toda la vida económica. Por consiguiente, con base en esos hechos y circunstancias, A concluye que no controla la sede corporativa en construcción.

## **P&R 31 Venta y retro-arrendamiento de inmueble con opción de recompra**

### ***Antecedentes***

Según la ASC 842, el vendedor-arrendatario en una transacción de venta-retro-arrendamiento tiene que evaluar la transferencia del activo subyacente (venta) de acuerdo con la ASC 606 para determinar si la transferencia califica como una venta (i.e., si el control ha sido transferido al comprador).

La existencia de un retro-arrendamiento por sí misma no señalaría que el control no ha sido transferido (i.e., no impediría que la transacción califique como una venta) a menos que el retro-arrendamiento sea clasificado como un arrendamiento financiero. además, si el acuerdo incluye una opción para que el vendedor-arrendatario recompre el activo, la transacción no calificaría como una venta a menos que (1) el precio de la acción sea al valor razonable del activo en la fecha de ejercicio y (2) haya activos alternativos que sean sustancialmente los mismos que el activo transferido y fácilmente disponibles en el mercado.

Si la transacción no califica como una venta, el vendedor-arrendatario y el comprador-arrendador la contabilizarían como un acuerdo de financiación (i.e., el vendedor-arrendatario registraría un pasivo financiero, y el comprador-arrendador registraría una cuenta por cobrar).

### ***Pregunta***

¿La inclusión de una opción de re-compra del vendedor-arrendatario en una venta y retro-arrendamiento de inmueble impide que la transferencia califique como una venta según la ASC 606?

## Respuesta

Sí. Las transacciones de venta-retro-arrendamiento que involucran inmueble que incluye una opción de re-compra no dará satisfacción a los criterios de una venta según la ASC 606 independiente de si el precio de la opción de recompra es al valor razonable.

La ASC 842-40-25-3 establece que para que la transferencia de un activo que esté sujeto a una opción de recompra en una transacción de venta y retro-arrendamiento califique como una venta, se tienen que satisfacer dos criterios: (1) el precio de la opción es al valor razonable del activo en la fecha de ejercicio y (2) hay activos alternativos que sean sustancialmente los mismos que el activo transferido y fácilmente disponibles en el mercado. Durante las re-deliberaciones de FASB sobre la ASU 2016-02, la Junta señaló que las transacciones de venta-retro-arrendamiento que involucran inmueble que incluye una opción de recompra no darían satisfacción al segundo criterio contenido en la ASC 842-40-25-3. El párrafo BC352(d) de la ASU 2016-02 señala, en parte:

Quando la Junta discutió la [ASC 842-40-25-3], los miembros de la Junta en general observaron que los activos inmobiliarios no darían satisfacción al criterio (2). Esto porque el inmueble, por naturaleza, es "único" (esto es, dos piezas de terreno no ocupan el mismo espacio en este planeta) de manera que no hay otro activo inmobiliario similar que sea "sustancialmente el mismo."

Por consiguiente, independiente de si el precio de la opción de compra es al valor razonable, la naturaleza única del inmueble impediría que una transacción de venta-retro-arrendamiento que involucre inmueble que incluya una opción de recompra satisfaga el segundo criterio contenido en la ASC 842-40-25-3 dado que no habría activo alternativo que sea sustancialmente el mismo que el que está siendo arrendado. De acuerdo con ello, de manera similar a los actuales US GAAP, el nuevo estándar de arrendamientos impediría la contabilidad de venta-retro-arrendamiento para transacciones que involucren cualesquiera opciones de recompra sobre inmuebles.

## Discusiones de orientación – Otras determinaciones clave



### Impacto de la ASC 842 sobre acuerdos de pago de deuda y requerimientos de capital bancario

Dado que la ASC 842 requiere que un arrendatario reconozca un pasivo de arrendamiento y el correspondiente activo de ROU para todos sus arrendamientos (incluyendo los arrendamientos operacionales), los preparadores y usuarios del estado financiero han planteado preguntas acerca del impacto que los nuevos pasivos de arrendamiento operacional y activos de ROU tienen en las métricas de la entidad (e.g., acuerdos de pago de deuda y requerimientos de capital bancario).

#### Impacto en acuerdos de pago de deuda

Durante las re-deliberaciones de FASB, la Junta consideró las preocupaciones acerca del potencial impacto de pasivos adicionales que resulten de la aplicación de la ASC 842. En particular, el párrafo BC14 de la ASU 2016-02 establece:

La Junta consideró adicionalmente la preocupación de que los pasivos de arrendamiento adicionales reconocidos como resultado de la adopción del Topic 842 causarían que algunas entidades violen acuerdos de pago de deuda o puedan afectar el acceso de algunas entidades al crédito a causa del potencial efecto en los activos y pasivos reportados PCGA de la entidad. En relación con el acceso al crédito, la divulgación ha demostrado que la enorme mayoría de usuarios, incluyendo usuarios compañías privadas, actualmente ajustan los estados financieros de una entidad por las obligaciones de arrendamiento operacional que no estén reconocidas en el estado de posición financiera según los anteriores PCGA y, al hacerlo, a menudo estiman cantidades significativamente en exceso de las que serán reconocidas según el Topic 842. La Junta también consideró problemas potenciales relacionados con acuerdos de pago de deuda y señaló que los siguientes factores de manera importante mitigan esos problemas potenciales.

- a. Una porción importante de acuerdos de préstamo contienen cláusulas "PCGA congelados" o "PCGA semi-congelados" de manera que un cambio en las ratios financieras de un arrendatario resultante solamente de un cambio en la contabilidad PCGA ya sea:
  1. No constituirá un incumplimiento.

2. Requerirá que ambas partes negocien de buena fe cuando un incumplimiento técnico (violación de un acuerdo de pago) ocurra como resultado de nuevos PCGA.
  - b. Los bancos con quienes se realizó divulgación señalaron que es improbable que disuelvan la relación con un buen cliente mediante “pedir un préstamo” a causa de un incumplimiento técnico que surja solamente de un cambio en la contabilidad PCGA, incluso si el acuerdo de pago no tenía una determinación de PCGA congelados o semi-congelados.
  - c. El Topic 842 caracteriza los pasivos de arrendamiento operacional como pasivos operacionales, más que como deuda. En consecuencia, las cantidades que no puedan afectar ciertas ratios financieras a menudo son usadas en acuerdos de pago de deuda.
  - d. El Topic 842 determina una fecha efectiva extendida que debe permitir que los acuerdos de préstamo existentes de muchas entidades expiren antes de la presentación de reportes según el Topic 842. Para los acuerdos de préstamo que no expirarán, no tengan determinaciones de PCGA congelados o semi-congelados, y tengan acuerdos de pago que sean afectados por pasivos operacionales adicionales, la fecha efectiva extendida proporciona tiempo importante para que las entidades modifiquen esos acuerdos.

Si bien FASB ha articulado de manera clara su punto de vista de que los pasivos resultantes de arrendamientos operacionales según la ASC 842 tienen la intención de ser caracterizados como pasivo operacional fuera de deuda, es importante observar que FASB no tiene la capacidad para dictar cómo los bancos y otros prestamistas perciben tales cantidades.

No está claro si los bancos y otros prestamistas tendrán un enfoque consistente al evaluar los pasivos de arrendamiento para los propósitos de los acuerdos de pago de deuda. Por consiguiente, nosotros fomentamos que preparadores y otros *stakeholders* comiencen discusiones con esas organizaciones para entender de mejor manera las implicaciones de la nueva orientación sobre los acuerdos de préstamo existentes y futuros. Nuestra experiencia hasta la fecha sugiere que los bancos y otros prestamistas han sido simpáticos y han estado dispuestos a trabajar con las compañías afectadas por las nuevas reglas.

## **Impactos en los requerimientos de capital bancario**

Un requerimiento de capital regulatorio de un banco (expresado como una ratio de capital a activos ponderados por el riesgo o activos promedio) es la cantidad de capital que los bancos o las compañías bancarias tienen que tener tal y como es requerido por los reguladores bancarios (e.g., la Federal Deposit Insurance Corporation, la Federal Reserve Board, y la Office of the Comptroller of the Currency in the United States). La mayoría de activos intangibles son reducidos del capital regulatorio, mientras que los activos tangibles no. Dado que la ASC 842 no proporciona orientación definitiva sobre si un activo de ROU representa un activo tangible o intangible, los *stakeholders* han preguntado cómo los reguladores bancarios tratarán los activos de ROU cuando establezcan el capital requerido.

En abril 6, 2017, el Basel Committee on Banking Supervision (del cual Estados Unidos es un miembro) emitió preguntas que frecuentemente se hacen [FAQs] sobre cómo un activo de ROU sería tratado para propósitos del capital regulatorio. De manera específica, las FAQ señalan que el activo de ROU:

- No debe ser deducido del capital regulatorio dado que el activo subyacente que está siendo arrendado es un activo tangible.
- Debe ser incluido en el capital basado-en-el-riesgo y en los denominadores de la ratio de apalancamiento.
- Debe ser ponderado por el riesgo al 100 por ciento, lo cual es consistente con el peso del riesgo aplicado históricamente a los activos tangibles que se poseen y a los activos arrendados del arrendatario según arrendamientos contabilizados como arrendamientos de capital según la orientación actual contenida en la ASC 840.

Las entidades con cualesquiera preguntas sobre las anteriores respuestas a las FAQ deben consultar con sus asesores de contabilidad o con su regulador federal primario.

### **Más información**

Los siguientes publicaciones y recursos de Deloitte contienen información adicional acerca de los nuevos estándares de arrendamientos de FASB y de IASB:

- [Heads Up, "FASB's New Standard Brings Most Leases Onto the Balance Sheet."](#)
- [FRS in Focus, "IASB Issues IFRS 16 — Leases."](#)
- ["Operationalizing the New Lease Standard — Lease Accounting."](#)

## Apéndice A – Glosario de estándares y otra literatura

Los siguientes son los títulos de los estándares y otra literatura mencionados en esta publicación:

### **FASB Accounting Standards Codification (ASC) Topics**

ASC 210, *Balance Sheet*

ASC 250, *Accounting Changes and Error Corrections*

ASC 310, *Receivables*

ASC 340, *Other Assets and Deferred Costs*

ASC 350, *Intangibles — Goodwill and Other*

ASC 360, *Property, Plant, and Equipment*

ASC 450, *Contingencies*

ASC 606, *Revenue From Contracts With Customers*

ASC 805, *Business Combinations*

ASC 840, *Leases*

ASC 842, *Leases*

### **FASB Accounting Standards Update (ASU)**

ASU 2016-02, *Leases (Topic 842)*

### **SEC Staff Accounting Bulletins (SABs)**

Topic 1.M, “Materiality” (SAB 99)

Topic 11.M, “Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant When Adopted in a Future Period”

### **SEC Division of Corporation Finance *Financial Reporting Manual***

Topic 1, “Registrant’s Financial Statements”; Section 1500, “Interim Period Reporting Considerations (All Filings)”

Topic 11, “Reporting Issues Related to Adoption of New Accounting Standards”; Section 11200, “New Leasing Standard (FASB ASC Topic 842)”

### **SEC Regulation S-K**

Item 301, “Selected Financial Data”

Item 308(c), “Internal Control Over Financial Reporting; Changes in Internal Control Over Financial Reporting”

### **SEC Regulation S-X**

Article 10, “Interim Financial Statements”

### **International Standard**

IFRS 16, *Leases*

## Apéndice B – Abreviaturas

Abreviatura	Descripción
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de contadores públicos certificados)
<b>ASC</b>	FASB Accounting Standards Codification (Codificación de los estándares de contabilidad de FASB)
<b>ASU</b>	FASB Accounting Standards Update (Actualización de estándares de contabilidad de FASB)
<b>CAQ</b>	Center for Audit Quality (Centro para la calidad de la auditoría)
<b>CEO</b>	chief executive officer (director ejecutivo jefe)
<b>CPI</b> (IPC)	consumer price index (índice de precios al consumidor)
<b>DFL</b>	direct financing lease (arrendamiento de financiación directa)
<b>EITF</b>	Emerging Issues Task Force (Grupo de trabajo para problemas emergentes)
<b>FAQ</b>	frequently asked question (preguntas que frecuentemente se hacen)
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board (Junta de estándares de contabilidad financiera)
<b>FERC</b>	Federal Energy Regulatory Commission (Comisión federal regulatoria de energía)
<b>FRM</b>	SEC Financial Reporting Manual (Manual de presentación de reportes financieros SEC)
<b>GAAP</b> (PCGA)	generally accepted accounting principles (principios de contabilidad generalmente aceptados)
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board (Junta de estándares internacionales de contabilidad)
<b>ICFR</b> (CIIF)	internal control over financial reporting (control interno sobre la información financiera)
<b>IFRS</b> (NIIF)	International Financial Reporting Standard (Norma internacional de información financiera)
<b>IPP</b>	independent power producer (productor independiente de energía)
<b>JOA</b>	joint operating agreement (acuerdo de operación conjunta)
<b>LIBOR</b>	London Interbank Offered Rate (Tasa interbancaria ofrecida en Londres)
<b>MWh</b>	megawatt hour (megawatio hora)
<b>P&amp;L</b>	profit and loss (utilidad y pérdida)
<b>PCAOB</b>	Public Company Accounting Oversight Board (Junta de vigilancia de la contabilidad de la compañía pública)
<b>PP&amp;E</b>	property, plant, and equipment (propiedad, planta y equipo)
<b>Q&amp;A</b> (P&R)	question and answer (pregunta y respuesta)
<b>ROU</b>	right of use (derecho de uso)
<b>SAB</b>	SEC Staff Accounting Bulletin (Boletín de contabilidad del personal de la SEC)
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission (Comisión de valores y cambios)
<b>TRG</b>	transition resource group (grupo de recursos de transición)

## 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

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

## 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](http://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](http://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 © 2017 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up -- Volume 24, Issue 12 – Abril 25, 2017 – Frequently Asked Questions About the FASB's New Leases Standard** – 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.