



Boletín IFRS

CMAAS | Capital Markets &
Accounting Advisory Services

Impactos posteriores a la adopción de NIIF 16 - Arrendamientos

Antecedentes

El modelo contable anterior de arrendamientos definido en la NIC 17 - Arrendamientos y CINIIF 4 - Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento, establecía que el arrendatario clasificara sus arrendamientos en financieros (reconocidos en el balance) y en operativos (por fuera de balance). A la luz de algunas críticas de que este modelo contable no respondía a las necesidades de los usuarios de los estados financieros, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), iniciaron un proyecto, con el objetivo principal de asegurar una mayor transparencia a las actividades de arrendamiento de una compañía.

En enero de 2016, el IASB emitió la NIIF 16 - Arrendamientos, efectiva de manera obligatoria para los periodos que comenzaron a partir del 1 de enero de 2019, estableciendo un nuevo modelo en el que se requiere que el arrendatario reconozca en el balance casi todos los contratos de arrendamiento, con dos exenciones opcionales; la primera, arrendamientos a corto plazo (igual o menor a 12 meses) y la segunda, arrendamientos de activos de bajo valor (por ejemplo, menores a USD 5.000). Este nuevo modelo mejora la transparencia y comparabilidad de los activos y pasivos y permite que los arrendamientos de una compañía tengan una representación más fiel dentro de los estados financieros.

Impactos posteriores

La adopción e implementación de la NIIF 16, sigue siendo un reto desafiante para las compañías, principalmente desde la perspectiva del arrendatario. Lo anterior en vista de que deben enfrentarse a constantes cambios, bien sea externos, como cambios en el entorno económico, o internos, como nuevos planes de negocio; los cuales pueden tener un impacto directo en la contabilidad de los arrendamientos, que quizás muchas compañías no conozcan. Un ejemplo de esto es la situación actual, relacionada con los problemas de salud pública asociados al COVID-19. Esta situación podría implicar modificaciones del arrendamiento como resultado de la condonación de cánones, reducción de los alquileres, diferimiento de cuotas y efectos de las medidas del gobierno. Además, las compañías deben prepararse para contabilizar otros tipos de cambios posteriores a la implementación como cambios en los pagos que dependen de un índice de precios al consumidor, cambios en el número de bienes o área arrendada, cambios de expectativas sobre los plazos utilizados en el reconocimiento inicial, terminación total o parcial de contratos, entre otros, cuyo tratamiento contable puede implicar esfuerzos y recursos adicionales en la preparación de la información financiera.

A continuación, expondremos algunas situaciones que las entidades deben tener en consideración a la hora de revisar los impactos posteriores del tratamiento contable de los arrendamientos.

1.

Actualización del canon

Para la actualización por cambios en los pagos futuros por arrendamiento, procedentes de un cambio en un índice o una tasa usados para determinar esos pagos, o por ejemplo, una actualización para reflejar los cambios en los precios del mercado, el arrendatario medirá nuevamente el pasivo por arrendamiento para reflejar los pagos modificados, cuando haya un cambio en los flujos de efectivo. Así mismo, determinará los pagos revisados por el plazo restante, sobre la base de los pagos contractuales. Por su parte, el activo por derecho de uso se debe actualizar por el mismo valor determinado para el pasivo por arrendamiento.

Es importante considerar si la actualización del canon corresponde a un cambio mencionado en el párrafo anterior, o si por el contrario, responde a situaciones como un alivio del gobierno o una negociación directa con el proveedor por temas relacionados con el COVID-19; dado que, el tratamiento contable para cada una de estas situaciones podría ser diferente, en virtud de la razón del cambio y su magnitud.

Adicionalmente, en mayo de 2020, el IASB emitió una enmienda a la NIIF 16 que incluye una solución práctica para arrendatarios, la cual permite no evaluar si las reducciones del alquiler que ocurren como una consecuencia directa de la pandemia por COVID-19 y cumplen las condiciones especificadas son modificaciones del arrendamiento; es decir, la solución práctica consiste en no tener que evaluar si los cambios en los pagos por COVID-19 cumplen la definición de modificación, lo cual redundaría en contabilizar dichos cambios como si fueran pagos variables, es decir, reconociendo en el resultado del ejercicio los efectos de la nueva estimación del pasivo por arrendamiento. Cabe recordar que cuando un cambio si cumple la definición de modificación, esto podría implicar no solo lo anterior, sino también cambios en el activo por derecho de uso y en la tasa de descuento. En Colombia, ésta enmienda solo podrá aplicarse una vez se adopte mediante decreto legislativo.

2.

Contratos de corto plazo que pasan a ser de largo plazo por una renovación

Si se produce un cambio en el plazo del arrendamiento por una renovación automática, es decir, si inicialmente la compañía consideró que un arrendamiento entre enero y diciembre (12 meses) era de corto plazo y se acogió a la exención, pero durante septiembre se renueva automáticamente el contrato por un año adicional, en ese momento el contrato pasa a ser de largo plazo por los siguientes 15 meses (septiembre a diciembre del siguiente año) y en efecto el arrendatario deberá reconocer por ese arrendamiento un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

En el momento de la adopción para los contratos anuales con renovación automática, algunas compañías se acogieron a la exención de corto plazo; sin embargo, esto les ha venido generando cargas operativas adicionales cada vez que se presenta la renovación, por esta razón es importante que en cada nuevo contrato se realice un análisis detallado para determinar desde un principio si es mejor estimar el plazo real del arrendamiento, en lugar de inicialmente considerarlo como un arrendamiento de corto plazo.

3. Subarriendo a un tercero

Un subarrendamiento es una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el arrendamiento (“arrendamiento principal”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario intermedio permanece vigente.

El arrendador intermedio debe evaluar el subarriendo con referencia al activo por derecho de uso y debe evaluar si de acuerdo con la NIIF 16 el arrendamiento intermedio es un arrendamiento financiero u operativo. Dado que el arrendador del subarriendo es, al mismo tiempo, el arrendatario con respecto al arrendamiento principal, en cualquier caso, tendrá que reconocer un activo en su estado de situación financiera: a) como un activo de derecho de uso con respecto del arrendamiento principal (si el subarrendamiento se clasifica como un arrendamiento operativo) o b) como una cuenta por cobrar con respecto al subarriendo (si el subarriendo se clasifica como un arrendamiento financiero).

Si el arrendamiento principal es un arrendamiento a corto plazo, el subarriendo se clasificará como un arrendamiento operativo.

Para un subarriendo que resulta en un arrendamiento financiero, el arrendador intermedio no tiene permitido compensar el pasivo de arrendamiento (del arriendo principal) con la cuenta por cobrar (del subarriendo). Lo mismo se aplica a los ingresos por arrendamiento y los gastos de arrendamiento relacionados con el arrendamiento principal y el subarriendo del mismo activo subyacente. Adicionalmente, se debe realizar un análisis para determinar si al dar de baja el activo por derecho de uso y reconocer la cuenta por cobrar esto resulta en una ganancia o pérdida de acuerdo con los términos del arrendamiento original y el subarriendo.

Para poder determinar el adecuado tratamiento contable, la compañía deberá realizar un análisis detallado de los indicadores que determinan si el subarriendo será operativo o financiero.

4. Tratamiento contable del impuesto diferido

El reconocimiento de activos por derecho de uso y de pasivos financieros por los contratos de arrendamiento de acuerdo con NIIF 16, a la fecha no tienen una aplicación fiscal en Colombia. Las deducciones fiscales se permiten cuando se

realizan los pagos normales del arrendamiento, mientras que para efectos contables se causa la alícuota de la depreciación o amortización del activo y el gasto por interés del pasivo financiero, por tal razón surgen diferencias temporarias entre la medición del activo y pasivo contable versus la medición fiscal, diferencia temporaria que daría lugar al reconocimiento de un impuesto diferido calculado utilizando las tasas impositivas aprobadas o sustancialmente aprobadas del periodo en el cual se espera se revierta la diferencia temporaria.

5.

Arrendamientos que se rescinden en su totalidad o de forma parcial

Cuando un contrato de arrendamiento se rescinde en su totalidad, no debe quedar ningún pasivo por arrendamiento o ningún activo por derecho de uso. Cualquier diferencia entre los importes en libros del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento debe reconocerse en resultados como ganancia o pérdida; si se paga una multa por terminación, esa cantidad también debe incluirse en los resultados, si no fue considerada en el cálculo del pasivo inicial.

Si un arrendatario continúa usando el activo por un período de tiempo después de que se acuerde la terminación del arrendamiento, la terminación debe contabilizarse como una modificación del arrendamiento basada en el plazo del arrendamiento modificado (hasta la fecha de salida planificada del arrendatario). Por ejemplo, si el arrendatario y el arrendador acuerdan rescindir un contrato de arrendamiento en seis meses con una multa por rescisión, el contrato de arrendamiento debe contabilizarse como un contrato modificado con un plazo de seis meses. Una terminación de arrendamiento resulta en una ganancia o pérdida cargada a resultados inmediatamente.

Una modificación o reevaluación de un arrendamiento puede resultar en una terminación parcial del mismo, algunos ejemplos de los eventos que resultan en una terminación parcial incluyen; la terminación del derecho a usar uno o más activos subyacentes y la disminución del espacio arrendado, para estos casos se debe registrar una terminación parcial ajustando el pasivo por arrendamiento y el activo por derecho de uso.

El activo por derecho de uso debe disminuirse de forma proporcional a la terminación parcial del contrato de arrendamiento existente y la diferencia entre la disminución en el importe en libros del pasivo por arrendamiento resultante de la modificación y la disminución proporcional en el importe en libros del activo por derecho de uso debe registrarse en el estado de resultados.

6

Diferencia en cambio para contratos en dólares

Según la NIC 21, en el reconocimiento inicial, toda transacción en moneda extranjera se registrará utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.

Al final de cada periodo las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre, las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico como por ejemplo el activo por derecho de uso, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable, al final lo importante es identificar si es una partida monetaria o no monetaria y el efecto en las cuentas de resultado.

7.

Tratamiento contable en los estados financieros consolidados

Para efectos de los estados financieros consolidados, se deberán eliminar en su totalidad las transacciones que surjan como consecuencia de arrendamientos entre las compañías del mismo grupo. Se debe tener en cuenta que según cómo se registren los arrendamientos entre partes relacionadas, la eliminación puede no ser del 100% de las partidas, por lo cual la gerencia debe analizar la forma en que se registran los arrendamientos y como estos se deben eliminar al momento de la consolidación.

Mensaje final

Frente a los escenarios y desafíos presentados, no solamente por la pandemia de COVID-19, si no por los constantes cambios en el entorno económico y al interior de las compañías, es importante que éstas actúen de forma proactiva y evalúen el impacto contable de los diferentes casos de forma muy detallada, considerando aspectos como materialidad, términos y condiciones originales del contrato, cambios en las expectativas y planes sobre el futuro, entre otros, ya que cada situación puede tener un impacto contable diferente que puede no resultar obvio en primera instancia, lo anterior, permitirá que las Compañías puedan actuar de forma rápida y contundente y puedan preparar y presentar información útil de sus arrendamientos a los diferentes usuarios de la información financiera.

Contacto:

Javier Enciso

Socio

javier.enciso@pwc.com

Ingrid Velandia

Gerente Líder

ingrid.velandia@pwc.com

Oscar Fajardo

Director

oscar.enrique.fajardo@pwc.com

Erika Vargas

Gerente

e.vargas@pwc.com

PwC ayuda a las organizaciones y personas a crear el valor que están buscando. Somos una red de firmas presente en 155 países, con más de 284.000 personas comprometidas a entregar calidad en los servicios de Auditoría, Impuestos y Consultoría. Cuéntanos lo que te importa y encuentra más información visitando nuestra web: www.pwc.com.

© 2021 PricewaterhouseCoopers. PwC se refiere a las Firmas colombianas que hacen parte de la red global de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente. Todos los derechos reservados.