



RSM INSIGHT

Contabilización de cambios en los contratos de arrendamiento

por RSM IFRS Advisory Committee

Traducción: RSM Argentina – América Latina

Julio 2020

Tabla de contenido

RSM INSIGHT: Contabilización de cambios en los contratos de arrendamiento

Contabilización de las concesiones a los arrendamientos relacionadas al COVID-19 y otras modificaciones de los contratos de arrendamiento, desde la perspectiva del arrendatario	3
COVID-19 e IFRS 16: la enmienda a la norma	3
¿Qué es una modificación?	3
Modificaciones de arrendamiento tratadas como arrendamientos separados.....	4
Modificaciones de arrendamiento que no son tratadas como arrendamientos separados.....	4
COVID-19, Concesiones, aplicación del recurso práctico.....	4
COVID-19 Concesiones a los arrendamientos: ejemplos ilustrativos	5
Otras modificaciones de arrendamiento: ejemplos ilustrativos	7
Cambio a las estimaciones de arrendamiento: ejemplo ilustrativo	12

Contabilización de las modificaciones en los contratos de Arrendamiento

Contabilización de las concesiones a los arrendamientos relacionadas al COVID-19 y otras modificaciones de los contratos de arrendamiento, desde la perspectiva del arrendatario

La implementación de la NIIF 16 de Arrendamientos fue una tarea sustancial para muchos preparadores, y el COVID-19 ha traído consigo nuevas dificultades y complejidades que resultaron inesperadas.

Los desafíos planteados por el COVID-19 han resultado en un aumento significativo del número de arrendamientos que están siendo renegociados o modificados, generalmente aquellos en los que los inquilinos ya no pueden operar o han experimentado una caída repentina de sus ingresos como resultado de la situación actual.

Como resultado, el IASB ha emitido una enmienda de alcance limitado a la NIIF 16 Arrendamientos para reducir la carga administrativa de contabilizar los ajustes de arrendamiento que han surgido como consecuencia directa de la Pandemia del COVID-19.

En este artículo, explicamos la enmienda de alcance limitado a la NIIF 16 para las modificaciones que surgen directamente como consecuencia del COVID-19, y ofrecemos ejemplos ilustrativos de cómo se deberían ser contabilizados los diferentes tipos de modificaciones.

COVID-19 e IFRS 16: la enmienda a la norma

La enmienda (que no afecta a los arrendadores) proporciona a los arrendatarios un recurso práctico: los arrendatarios tienen la opción de no evaluar si las concesiones de arrendamiento relacionadas con el COVID-19 son modificaciones de arrendamiento. Si se aplica el recurso práctico, las concesiones de arrendamiento relacionadas con COVID-19 se contabilizan como si no fueran modificaciones de arrendamiento. El recurso se aplica solo a las concesiones producidas por el COVID-19, y solo si se cumplen los siguientes tres criterios:

- el cambio en los pagos de arrendamiento resulta en una contraprestación revisada que es sustancialmente igual o inferior a la original;
- la reducción en los pagos de arrendamiento afecta solo los pagos originalmente debidos el 30 de junio de 2021 o antes, y
- no hay otro cambio sustancial a otros términos y condiciones de arrendamiento.

El beneficio del recurso práctico surge porque, en circunstancias normales, las modificaciones de arrendamiento pueden ser complejas y no todas las modificaciones son tratadas de la misma forma.

El recurso práctico tiene un alcance limitado en su naturaleza. Las entidades que lo apliquen deben revelar que se ha aplicado, así como el importe reconocido con cargo a ganancia/pérdida como resultado de su aplicación.

¿Qué es una modificación?

De acuerdo con la NIIF 16, una modificación de arrendamiento es un cambio en el alcance o en la contraprestación a pagar por un contrato de arrendamiento existente, que no formaba parte de los términos y condiciones originales. Esta definición reconoce que hay muchas formas en que un contrato de arrendamiento podría cambiar, pero que no todas serían modificaciones de arrendamiento:

- podría firmarse una adenda, para extender los activos alcanzados por el acuerdo, con o sin consideración adicional;
- un contrato podría ser cancelado y un nuevo contrato podría firmarse sobre los mismos activos, pero con un plazo diferente y nuevas opciones para extensiones;
- un contrato podría ser rescindido anticipadamente por una de las partes, reduciendo así su plazo;
- los pagos en un arrendamiento podrían haberse escrito en el contrato original como sujetos a incrementos variables (por ejemplo, cuando están vinculados a la variación de un determinado índice en el contrato de arrendamiento original).

La definición de modificaciones de arrendamiento según la NIIF 16 refiere a los cambios que:

- Aumentan el alcance del contrato agregando activos subyacentes;
- Disminuyen el alcance del contrato eliminando los activos subyacentes;
- Acortan el plazo contractual;
- Aumentan el plazo de arrendamiento contractual; o
- Cambian el valor de los pagos de arrendamiento.

Sin embargo, no todos son tratados de la misma forma: la norma distingue entre aquellos que deben ser tratados como un contrato de arrendamiento separado, y aquellos que no, y que en su lugar simplemente requieren la redeterminación inicial del pasivo por arrendamiento.

Modificaciones de arrendamiento tratadas como arrendamientos separados

Las modificaciones de arrendamiento se tratan como un nuevo arrendamiento si se cumplen las siguientes condiciones:

- agregan el derecho a usar nuevos activos subyacentes;
- y aumentan la contraprestación por un valor que representa el precio independiente del derecho de uso adicional (incluidos aquellos ajustes que se usan para reflejar las circunstancias del contrato modificado).

La modificación entra en vigencia en la fecha en que ambas partes lo acuerden. Cuando una modificación de arrendamiento es contabilizada como un nuevo arrendamiento, el arrendatario contabiliza el arrendamiento por separado de la misma manera que cualquier nuevo arrendamiento, utilizando una nueva tasa de descuento determinada en esa fecha. El contrato de arrendamiento original no se ve afectado.

Modificaciones de arrendamiento que no son tratadas como arrendamientos separados

Las modificaciones de arrendamientos que no cumplen con los criterios anteriores (por ejemplo, arrendamientos que aumentan el alcance del contrato de arrendamiento, pero no la consideración que representa el precio independiente del nuevo alcance) no son tratados como nuevos arrendamientos, sino que se tratan como eventos de remediación (nueva medición).

Esto significa que el pasivo por arrendamiento se redetermina en función de los términos modificados, utilizando una tasa de descuento actualizada aplicable a la fecha de vigencia de la modificación, y el valor del derecho de uso del activo previamente reconocido se ajusta por el mismo importe. Para modificaciones que disminuyen el alcance del arrendamiento, la deducción al derecho de uso de activos no puede crear un saldo negativo de activos, por lo que la diferencia se imputa a ganancias y/o pérdidas.

La tasa de descuento también se actualiza para reflejar que la modificación puede haber cambiado la economía del arrendamiento cambiando el plazo del arrendamiento o el valor de los activos subyacentes arrendados, por ejemplo. Por lo tanto, el pasivo de arrendamiento se redetermina utilizando pagos actualizados y una tasa de descuento actualizada que refleja la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

En este caso, el cambio de consideración se asigna a cada componente del arrendamiento en función de sus precios independientes relativos (y el precio agregado total de los componentes que no son de arrendamiento, a menos que estos sean reconocidos por separado), y luego el pasivo por arrendamiento se redetermina en función de los pagos actualizados en una tasa de descuento actualizada. La contrapartida contable de la nueva medición del pasivo se registra contra el derecho de uso del activo.

COVID-19, Concesiones, aplicación del recurso práctico

El beneficio de la enmienda a la NIIF 16 para concesiones de arrendamiento relacionadas con COVID-19 es, por lo tanto, una reducción en la carga al:

- intentar determinar si el cambio a los términos del arrendamiento es una modificación del arrendamiento según la definición de la NIIF 16, y
- donde sería una modificación:
 - determinar si debe contabilizarse como un contrato separado o no, y
 - Reconocer una nueva medición del pasivo por arrendamiento existente basado en una nueva tasa de descuento.

Aplicando el recurso práctico, las concesiones de arrendamientos relacionadas con el COVID-19 se contabilizan como si no fueran modificaciones de arrendamiento, y en su lugar, se tratan como pagos de arrendamiento variables, siendo la modificación reconocida directamente en el estado de resultados cuando así ocurre.

En la práctica, el tratamiento específico dependerá de la naturaleza de la concesión. El ajuste en la renta resultará en una reducción del pasivo de arrendamiento por el alquiler exonerado. Esto se tratará de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 9 para la baja en cuentas de pasivos, reconociendo el crédito correspondiente directamente en el estado de resultados.

El momento del reconocimiento del efecto dentro del estado de resultados dependerá de la naturaleza de la concesión. Si no hay condiciones en la concesión, se reconocerá inmediatamente en el momento en que se acuerde. Si depende de eventos futuros (por ejemplo, una concesión de alquiler que dura mientras la cuarentena ordenada por el gobierno permanezca en vigor), el efecto se reconocerá en el estado de resultados a lo largo del período por el cual se aplica la concesión.

COVID-19 Concesiones a los arrendamientos: ejemplos ilustrativos

- Escenario 1: Una disminución en el valor de los pagos de arrendamiento durante el plazo del arrendamiento a través de exenciones en el pago del alquiler durante algunos meses (disminución de la contraprestación total adeudada)
- Escenario 2: un diferimiento en los pagos de alquiler de varios meses, compensado por un alquiler más alto a pagar en fechas futuras (pagos de arrendamiento sustancialmente iguales a los originales)

Escenario 1: Reducción en los pagos

Retailer Ltd. ("Retailer") celebró un contrato de arrendamiento con el arrendador Shopping Center Owner Ltd. ("SCO") para un local minorista dentro de un centro comercial propiedad de SCO, por un período de 5 años a partir del 01 de julio de 2017. Los pagos de alquiler son de \$100,000 por año, pagaderos trimestralmente por adelantado. El minorista adopta la NIIF 16 el 01 de julio de 2019. La tasa de interés incremental al 01 de Julio es del 5%, y no hay incentivos de arrendamiento.

El minorista ha adoptado los recursos prácticos de la NIIF 16 que permiten el método retrospectivo modificado de presentación, y permitiendo que el derecho de uso del activo iguale el pasivo por arrendamiento.

Esto significa que, a partir del 1 de julio de 2019, el minorista habrá reconocido el siguiente asiento.

Activo	Derecho de uso del activo	280,783	
Pasivo	Pasivo por arrendamiento		(280,783)

Al 31 de marzo de 2020, el minorista tendrá un activo por derecho de uso de \$210,587 y un pasivo por arrendamiento de \$214,392.

Como resultado de COVID-19, el centro comercial experimenta un período de cierre y/o un patrocinio muy reducido. El 1 de abril, SCO acuerda que la renta no se aplicará durante el período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de septiembre. No hay otros cambios en los términos del contrato de arrendamiento.

Análisis

El cierre es un resultado directo del COVID-19, y la entidad está aplicando el recurso práctico.

Por lo tanto, la concesión se trata como un pago de arrendamiento variable, no como una modificación de arrendamiento: El pasivo por arrendamiento restante se redetermina en esa fecha, utilizando la misma tasa de descuento que la adopción inicial y la diferencia entre el pasivo revaluado y el valor reconocido en esa fecha antes de que la concesión entre en vigencia, se reconoce inmediatamente en el estado de resultados.

Al 01 de Abril, Retailer registrará el siguiente asiento

Pasivo	Pasivo del arrendamiento	49,697	
Ingreso	Concesión de alquiler		(49,697)

Esto reduce la responsabilidad de arrendamiento por el alquiler perdido y reconoce el efecto como un pago de arrendamiento variable inmediatamente dentro del estado de resultados. El pasivo por arrendamiento restante ahora representa el valor presente de los pagos futuros, sin cambios en la tasa de descuento utilizada para calcular el pasivo por arrendamiento. No hay cambio en el valor del derecho de uso del activo.

Escenario 2: Un diferimiento en los pagos de arrendamiento

Asuma el mismo escenario que en el ejemplo 1, excepto que la entidad recibe un diferimiento del alquiler en lugar de una exoneración. Esto significa que:

- No se paga alquiler en abril de 2020 y julio de 2020 - Una concesión de \$50,000.
- El alquiler trimestral aumenta de \$25,000 a \$32,143 desde Octubre de 2020 hasta Abril de 2021.
- El valor nominal de la sumatoria de los pagos de alquiler adeudados a lo largo del plazo del arrendamiento no cambia.

Análisis

Si bien no hay cambios en el total de efectivo a pagar en virtud del arrendamiento, sí hay un cambio en el momento que debe efectuarse los pagos. Aplicando el recurso práctico, el minorista debe volver a medir el pasivo del arrendamiento basándose en los pagos revisados, utilizando la tasa de descuento original. En el ejemplo anterior, esto resultaría en el reconocimiento del siguiente asiento contable:

Pasivo	Pasivo del Arrendamiento	2,641	
Ingreso	Concesión de alquiler		(2,641)

Esto representa la reducción en el valor presente de los pagos de arrendamiento como resultado del cambio en su cronograma. Nuevamente, el pasivo por arrendamiento actualizado representa el valor presente de pagos futuros revisados, y no hay cambios en el derecho de uso del activo, ni en la tasa de descuento utilizada.

El recurso práctico ilustrado anteriormente se aplica solo a los cambios en los arrendamientos que son resultado directo del COVID-19. Todas las demás modificaciones de arrendamiento aún deben tratarse de acuerdo con los requisitos de la NIIF 16.

A continuación, ilustramos cuatro escenarios comunes de modificación de arrendamiento o reestimación, que no son un resultado directo de COVID-19, o donde no se aplica el recurso práctico COVID-19:

1. Modificación que aumenta el alcance del arrendamiento, tratado como un arrendamiento separado;
2. Modificación que aumenta el alcance del arrendamiento, no se trata como un arrendamiento separado;
3. Modificación que disminuye el alcance del arrendamiento;
4. Remediones de pasivos por arrendamiento para pagos variables vinculados al índice

Otras modificaciones de arrendamiento: ejemplos ilustrativos

Incremento en el alcance agregando el derecho a uso de un activo subyacente, con su correspondiente incremento en consideración

Escenario

Chocolate Cake Ltd ("Choc") celebró un contrato de arrendamiento con el arrendador Our Own Properties Ltd ("OOP") para un almacén específico ("Sprinkles") en un parque industrial propiedad de OOP, por un período de 10 años, por un monto de \$120,000 por año (pago por adelantado), que representa \$80 por metro cuadrado por año, con un aumento fijo de alquiler de 1.5% por año. La tasa incremental de endeudamiento aplicable a este arrendamiento es del 3.5%.

Al final del año 3, Choc requiere espacio de almacenamiento adicional para satisfacer un aumento de la demanda. OOP ofrece arrendar, y Choc acepta arrendar, el almacén en un terreno cercano, parcela "Buttercream", por \$100,000, que representa una tasa de \$80 por metro cuadrado por año durante un período de 6 años. La tasa incremental de endeudamiento aplicable a este arrendamiento es del 4%.

Análisis

Los nuevos locales arrendados no formaban parte del contrato original: la transacción es una modificación de arrendamiento.

Adicionalmente:

- la modificación aumenta el alcance del arrendamiento al agregar el derecho a usar un activo subyacente adicional (un nuevo almacén); y
- los pagos de arrendamiento adicionales son proporcionales a los alquileres de mercado para un almacén en esa área, según las circunstancias del contrato: incorpora un descuento debido a la relación existente entre Choc y OOP.

Choc no modifica la contabilidad de "Sprinkles" y reconoce un nuevo contrato de arrendamiento de "Buttercream".

Ilustración numérica

Año 1 – Arrendamiento del depósito para almacén *Sprinkles*

Reconocer el pasivo por el arrendamiento y el activo por derecho de uso (suponiendo que no haya incentivos ni costos directos)

DR	Activo por derecho de uso	1,100,851	
CR	Pasivo		(1,100,851)

Reconocer los pagos de arrendamiento, los intereses sobre el pasivo por arrendamiento y la depreciación del derecho de uso del activo.

DR	Gasto por intereses	34,330	
CR	Pasivo por arrendamiento		(34,330)
DR	Pasivo por arrendamiento	120,000	
CR	Efectivo		(120,000)
DR	Gasto por depreciación	110,085	
CR	Depreciación acumulada		(110,085)

Año 2 - Arrendamiento del depósito para Almacén “Sprinkles”

Reconocer los pagos del pasivo del arrendamiento, el devengamiento del interés, y la depreciación del derecho de uso del activo.

DR	Gasto por intereses	31,268	
CR	Pasivo por arrendamiento		(31,268)
DR	Pasivo por arrendamiento	121,800	
CR	Efectivo		(121,800)
DR	Gasto por depreciación	110,085	
CR	Depreciación acumulada		(110,085)

Año 3 – Arrendamiento del depósito para Almacén “Sprinkles”.

Reconocer los pagos del pasivo por arrendamiento, el devengamiento de interés, y la depreciación del derecho de uso del activo.

DR	Gasto por intereses	28,036	
CR	Pasivo por arrendamiento		(28,036)
DR	Pasivo por arrendamiento	123,627	
CR	Efectivo		(123,627)
DR	Gasto por depreciación	110,085	
CR	Depreciación acumulada		(110,085)

Año 4 – Continúa el arrendamiento del depósito para Almacén “Sprinkles” y se incorpora el Nuevo arrendamiento del Almacén “Buttercream Sprinkles”: Reconocer los pagos del pasivo por arrendamiento, el devengamiento de interés, y la depreciación del derecho de uso del Activo.

DR	Gasto por intereses	24,625	
CR	Pasivo por arrendamiento		(24,625)
DR	Pasivo por arrendamiento	125,481	
CR	Efectivo		(125,481)
DR	Gasto por depreciación	110,085	
CR	Depreciación acumulada		(110,085)

Buttercream: Reconocer el pasivo del arrendamiento y el derecho de uso del Activo sin asumir incentivos ni costos directos.

DR	Derecho de uso del activo	565,077	
CR	Pasivo por arrendamiento		(565,077)

Aumento del alcance al agregar el derecho a usar un activo subyacente, sin el correspondiente aumento en consideración

Suponga el mismo escenario que en el ejemplo 1, excepto por la contraprestación pagadera por Buttercream: en lugar de firmar un nuevo contrato de arrendamiento de 6 años con un descuento por metro cuadrado que representa la realidad comercial de un nuevo contrato de arrendamiento para el mismo inquilino, a Choc le ofrecen Buttercream a una tasa de \$65 por metro cuadrado, es decir, un descuento de casi el 19% en el valor de mercado. Esto se ofrece como un incentivo, ya que el almacén ha estado vacío durante algunos años, y refleja el hecho de que, en combinación, Choc alquilará una superficie de 2.250 metros cuadrados a una tasa promedio por metros cuadrados de \$75,18, que está dentro del valor de mercado de \$75 a \$85 por metro cuadrado.

El aumento en la consideración no representa el valor de mercado para el espacio de almacenamiento adicional; y, por lo tanto, esta modificación no se contabiliza como un arrendamiento por separado.

Ilustración

Los primeros 3 años se contabilizan como en el ejemplo 1. Al comienzo del año 4, el cual es la fecha efectiva de la modificación del arrendamiento hasta el inicio del arrendamiento de Buttercream, Choc debe volver a medir el pasivo del arrendamiento, descontando los pagos de arrendamiento revisados utilizando una tasa de descuento revisada. El otro lado del asiento contable se contabiliza como un aumento del valor en libros del derecho de uso del activo.

Entonces, al final del año 3, la posición de cierre en el balance general es:

Activos	Derecho de uso del activo	770,596
Pasivos	Pasivo por arrendamiento	(829,058)

El pasivo por arrendamiento se redetermina en función de:

- Pagos revisados de \$206,731 para los años 4 y posteriores (que representan \$125,481 por los términos de arrendamiento originales de Sprinkles, más \$81,250 adicionales por Buttercream agregado), aumentando en un 1.5% por año;
- Una tasa de descuento mejorada de 3.25% que representa la seguridad mejorada de una instalación más grande.

El pasivo del arrendamiento redeterminado asciende a: \$1,375,581, lo que significa una diferencia de \$546,523.

El asiento para reflejar esto es el siguiente:

DR	Derecho de uso del activo	546,523
CR	Pasivo por arrendamiento	(546,523)

A modo ilustrativo los asientos de diario para el año 4 serían:

DR	Gasto de Intereses	37,988
CR	Pasivo por arrendamiento	(37,988)
DR	Pasivo por arrendamiento	206,731
CR	Efectivo	(206,731)
DR	Gasto por depreciación	188,160
CR	Depreciación acumulada	(188,160)

Disminución del Alcance y Consideración

Escenario

Downsize Pty Ltd ("Downsize") lleva 3 años en un contrato de arrendamiento de oficinas de Properties RUs Pty Ltd ("PRU").

Los términos del contrato de arrendamiento original son los siguientes:

- Plazo fijo de 5 años, con una opción de 1 año para renovar que, al inicio, parecía razonable, que se ejercerá, basado en un costo de \$425 por metro cuadrado para propiedades a las afueras de CBD Melbourne;
- Pagos de renta realizados trimestralmente y por adelantado;
- Aumentos fijos del 1.8%;
- Tasa inicial incremental del arrendamiento del 5%
- La renta le da a Downsize el derecho de usar todo el 4to piso (siendo 600 metros cuadrados) de una de las propiedades icónicas de PRU, "Ironbuild".

Al inicio, Downsize reconoció, en relación con este contrato de arrendamiento:

DR	Derecho de uso del activo	1,392,479
CR	Pasivo del arrendamiento	(1,392,479)

A finales del año 3, Downsize ha determinado que sus necesidades comerciales son tales que, de hecho, debe reducir su tamaño. Identifica el ala noreste del piso, 100 metros cuadrados como excedente de sus requisitos, y acuerda con PRU cambiar los términos del contrato de arrendamiento, vigente el primer día del año 4:

- El espacio arrendado ahora será de 500 metros cuadrados;
- Los pagos disminuirán en un 15%, en general en proporción a la disminución del espacio de alquiler;
- La opción del año 6 no se va a ejercer, y se elimina del contrato

Debido a que estos términos no estaban en el acuerdo original, estos cambios representan una modificación en el contrato de arrendamiento.

En la fecha en que se acuerda la modificación, la tasa de interés incremental se reevalúa y se mide en 7%. Entonces, al final del año 3, la posición de cierre en el balance general es:

Activo	Derecho de uso del activo	696,239
Pasivo	Pasivo del arrendamiento	(768,593)

La pregunta es cómo contabilizar la eliminación del derecho a usar un activo subyacente (un espacio de piso), los pagos de arrendamiento más bajos y el plazo de arrendamiento contractual acortado.

Explicación

Primero: eliminación del derecho de uso de un activo subyacente

Downsize determina la disminución proporcional en el importe en libros del derecho de uso del activo en la base del derecho de uso restante: habiendo pasado de 600 a 500 metros cuadrados, este es un 16.67% de disminución en el derecho de uso del activo.

- 83.33% del derecho de uso del activo (696.239) es 580.199 lo que implica una reducción de 116.040.
- 83.33% del pasivo por arrendamiento previo a la modificación (768.593) es 640.494, lo que implica una reducción de 128.099.

En consecuencia, Downsize reduce el valor en libros del activo por derecho de uso en \$116,040 y el valor en libros del pasivo por arrendamiento en \$128,099, y reconoce la diferencia entre la disminución en el pasivo por arrendamiento y la disminución en el activo por derecho de uso (\$12,059) como una ganancia en la ganancia o pérdida en la fecha efectiva de la modificación.

Los asientos de diario son los siguientes:

DR	Pasivo del arrendamiento	\$128,099
CR	Derecho de uso del activo	(\$116,040)
CR	Ganancia por la disposición del derecho de uso del activo	(\$12,059)

Luego: Se redetermina el pasivo del arrendamiento.

En la fecha de la modificación (al comienzo del año 4), Downsize redetermina el pasivo del arrendamiento basado en:

- Un plazo de arrendamiento restante de 2 años,
- Pagos anuales de \$53,125 con un aumento fijo de 1.8% en el año 2; y
- Una tasa de endeudamiento incremental de 7% anual.

Esto equivale a \$404,356.

Downsize reconoce la diferencia entre el pasivo por arrendamiento restante de \$640,494 y el pasivo de arrendamiento modificada de \$404,356 (que equivale a 236,137) como un ajuste al derecho de uso del activo, que refleja el cambio en la contraprestación pagada por el arrendamiento y la tasa de descuento revisada.

DR	Pasivo del arrendamiento	236,137
CR	Derecho de uso del activo	(236,137)

Para resumirlo la posición quedaría de la siguiente manera:

	Pre-modificación	Eliminación del derecho de uso Cedido	Redeterminación del pasivo del arrendamiento en base a los nuevos términos	Post- modificación
Derecho de uso del activo	696,239	(116,040)	(236,137)	344,062
Pasivo del arrendamiento	(768,593)	128,099	236,137	(404,357)
(Ganancia)/Pérdida en el P&L		(12,059)		

Cambio a las estimaciones de arrendamiento: ejemplo ilustrativo

Arrendamientos con pagos variables vinculados a un índice

Escenario

Lessee Homework Ltd., lleva 5 años de arrendamiento de una propiedad. Los pagos de arrendamiento se realizan por adelantado, y se establecen en \$ 100,000 por año durante el primer año, aumentando cada año en línea con el índice de precios al consumidor (IPC) (medido en Ciudad Capital,). El IPC al inicio fue de 125. Al final del año 1, el IPC aumentó en 2.5%.

Análisis

Los incrementos vinculados al IPC en los pagos de arrendamiento son una forma de pago de arrendamiento variable que debe ser incluido en el cálculo del pasivo por arrendamiento según el párrafo 27 (b) de la NIIF 16: “[Arrendamiento] los pagos incluidos en la medición del pasivo de arrendamiento [incluyen] pagos de arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medido utilizando el índice o la tasa a la fecha del comienzo” Esto significa que al inicio no se realiza una estimación de ningún índice o tasa futura, y en su lugar, un pago estático se modela en el cálculo del pasivo del arrendamiento al inicio.

Contabilidad

La contabilización sería la siguiente:

- Al inicio, mida el pasivo de arrendamiento al valor presente de \$100,000 por año durante 5 años.
- Identifique la tasa de cambio al final del año 1.
- Determine los nuevos pagos de arrendamiento para el año 2 en adelante.
- Al comienzo del año 2, redetermine el pasivo por arrendamiento al valor presente de los nuevos pagos anuales durante el plazo restante.

Ilustración

La tasa de interés implícita en el arrendamiento no era fácilmente determinable, por lo que se utilizó la tasa de endeudamiento incremental de la tarea. Esto se determinó como el 5%.

Suponga, con fines ilustrativos, que no existen incentivos de arrendamiento, ni costos directos iniciales significativos asociados con este arrendamiento.

Al inicio:

La entidad mide el pasivo por arrendamiento suponiendo que no hay inflación y que los pagos son realizados por adelantado.

Año	Pago	Factor de descuento	Valor presente de los pagos de arrendamientos
1	100,000	1.00	100,000
2	100,000	0.95	95,238
3	100,000	0.91	90,702
4	100,000	0.86	86,383
5	100,000	0.82	82,270
TOTAL			454,593

Para registrar el pasivo inicial y el activo de derecho de uso, se registra el siguiente asiento de diario:

DR	Derecho de uso del activo	454,593	
CR	Pasivo del arrendamiento		(454,593)

A fines del año 1

Los asientos de Diario que se han registrado son los siguientes:

DR	Pasivo del arrendamiento	100,000	
CR	Efectivo		(100,000)

Para reconocer el pago del arrendamiento adeudado

DR	Gastos por Intereses	17,730	
CR	Pasivo del arrendamiento		(17,730)

Para reconocer los intereses del pasivo.

DR	Amortización del derecho de uso del activo	90,919	
CR	Amortización acumulada del derecho de uso		(90,919)

Para reconocer la amortización del derecho de uso del activo

Al final del año 1, en relación con este contrato de arrendamiento, el balance Homework muestra:

Derecho de uso del activo	363,676
Pasivo del arrendamiento	(372,325)

Luego, la entidad accede al IPC e identifica que el pago anual adeudado para el año 2 es de \$102,500. La entidad redetermina el pasivo al comienzo del año 2.

En el día 1 del año 2

La entidad redetermina el pasivo por arrendamiento utilizando la misma tasa de descuento que al inicio:

Años Remanentes	Pago	Factor de descuento	Valor presente de los pagos de arrendamientos
1	102,500	1.00	102,500
2	102,500	0.95	97,619
3	102,500	0.91	92,971
4	102,500	0.86	88,543
TOTAL			381,633

Luego se contabiliza el siguiente asiento de diario para registrar el aumento en el valor del pasivo de 372,325 a 381,633:

DR	Derecho de uso del activo	9,308	
CR	Pasivo del arrendamiento		(9,308)

El derecho de uso del activo redeterminado se deprecia a lo largo de la vida útil restante del activo. A finales del año 2, se han realizado los siguientes asientos en el diario:

DR	Pasivo del arrendamiento	102,500	
CR	Efectivo		(102,500)
<i>Para reconocer el pago del arrendamiento adeudado</i>			
DR	Gastos de intereses	13,957	
CR	Pasivo del arrendamiento		(13,957)
<i>Para reconocer los intereses generados por el pasivo.</i>			
DR	Amortización del derecho de uso de activo	95,408	
CR	Amortización acumulada del derecho de uso del activo		(95,408)
<i>Para reconocer la amortización del derecho de uso del activo</i>			

El objetivo de esta publicación es únicamente proporcionar una guía contable general y no es un sustituto del asesoramiento profesional. Los autores o RSM International no se hacen responsables por ningún error, omisión, ni pérdida ocasionados a ninguna persona u organización que actúe o se abstenga de actuar como resultado de cualquier material en esta publicación. Usted no debe actuar sobre la base del material de esta publicación sin consultar a un profesional idóneo.

RSM International Limited es una compañía registrada en Inglaterra y Gales (número de compañía 4040598) cuyo domicilio social se encuentra en 50 Cannon Street, Londres EC4N 6JJ, Reino Unido. RSM es la marca utilizada por una red de Empresas independientes de contabilidad y consultoría, cada una de las cuales practica en derecho propio. La red no es en sí misma una entidad legal separada de cualquier descripción en cualquier jurisdicción. La red es administrada por RSM International Limited. La marca y marca registrada RSM y otros derechos de propiedad intelectual utilizados por los miembros de la red son propiedad de RSM International Association, una asociación regida por los artículos 60 y siguientes del Código Civil de Suiza, cuyo asiento está en Zug.