

## IFRS industry insights

### El proyecto de arrendamientos – Una actualización para la industria de fabricación



Quienes respondieron de parte de la industria de fabricación expresaron preocupación acerca de una serie de propuestas contenidas en el ED...

En agosto 2010, IASB y FASB (las “Juntas”) dieron un paso importante en la revisión de las reglas existentes sobre la contabilidad del arrendamiento, haciéndolo mediante la emisión de un conjunto de propuestas contenidas en la forma de un borrador para discusión pública (ED). Las propuestas afectarían de manera importante la contabilidad de los contratos de arrendamiento para tanto los arrendatarios como para los arrendadores en todas las industrias. Desde la emisión del ED, las Juntas han realizado amplia actividad de difusión. El período para comentarios, que terminó el 15 diciembre 2010, generó cerca de 750 respuestas, y derivó en sesiones de mesas redondas que incluyeron preparadores, usuarios y auditores de una amplia variedad de industrias. Quienes respondieron de parte de la industria de fabricación expresaron preocupación acerca de una serie de propuestas contenidas en el ED, incluyendo la definición de arrendamiento, los contratos que contienen componentes de arrendamiento y de servicio, el patrón de reconocimiento del gasto para los arrendatarios, los pagos variables de arrendamiento y el término del arrendamiento.

#### Definición de arrendamiento

El ED define arrendamiento como “el contrato en el cual es transmitido el derecho a usar un activo o activos especificados, durante un período de tiempo, a cambio de una consideración.” El ED incluye los siguientes dos principios, basados en la orientación existente en la IFRIC 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*, en relación con esa definición:

- El cumplimiento del contrato depende de proporcionar un activo o activos especificados; y
- El contrato transmite el derecho a controlar el uso del activo especificado durante el período de tiempo acordado.

Varios de quienes respondieron de parte de la industria de fabricación expresaron preocupación por la naturaleza amplia de la definición propuesta en el ED, solicitando claridad respecto de si el “activo

especificado” debe ser identificado como un activo específico (e.g., número único de serial del activo) o un activo de una especificación particular (e.g., modelo o tipo de activo) y les solicitaron a las Juntas reconsiderar la orientación para la determinación de si el contrato transmite el derecho al control mediante la aplicación de un enfoque consistente con los próximos estándares sobre reconocimiento de ingresos ordinarios y consolidación.

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que el “activo especificado” sería un activo identificable que sea identificado explícita o implícitamente en el contrato. Un activo estaría implícitamente identificado solamente si para el propietario no sería práctico y económicamente factible sustituir activos alternativos en lugar del activo subyacente durante el término del arrendamiento. Inversamente, el contrato no sería un arrendamiento si para el propietario del activo sería práctico y económicamente factible sustituir el activo subyacente y la sustitución podría ocurrir en cualquier tiempo sin consentimiento del cliente. Al llegar a esta decisión tentativa, las Juntas rechazaron el punto de vista de definir al activo especificado más ampliamente como el activo de una especificación particular más que como un activo que sea identificado de manera única.

Las Juntas también decidieron tentativamente que el contrato transmitiría el derecho a controlar el uso del activo subyacente si el cliente tiene la capacidad para dirigir el uso, y recibir el beneficio del uso, de un activo especificado durante el término del arrendamiento. La capacidad para dirigir el uso del activo especificado incluiría determinar cómo, cuándo y de qué manera el activo especificado es usado o determinar cómo el activo especificado es usado junto con otros activos o recursos para entregarle al cliente el beneficio de su uso.

## La definición de arrendamiento propuesta podría tener un efecto importante en las entidades de fabricación que participan en acuerdos de suministro de largo plazo que son tratados como arrendamientos ...

Si el cliente puede especificar el resultado o el beneficio proveniente del uso del activo, pero es incapaz de tomar decisiones acerca del input o de los procesos que resultan en ese resultado, la capacidad para especificar el resultado, en y por sí misma, no sería determinativa de que el cliente tiene la capacidad para dirigir el uso del activo. La capacidad del cliente para recibir el beneficio del uso de un activo especificado se refiere a su derecho presente para obtener sustancialmente todos los beneficios económicos potenciales provenientes del uso de ese activo durante el término del arrendamiento. La decisión tentativa no se refiere a la fijación del precio del resultado como una consideración en la determinación de si el comprador tiene el derecho a controlar el uso del activo subyacente.

En las circunstancias en que el proveedor dirige el uso del activo especificado empleado para prestar servicios requeridos por el cliente, las Juntas tentativamente decidieron que se requeriría que los clientes y los proveedores valoren si el uso del activo es parte inseparable de los servicios solicitados por el cliente (si es inseparable, todo el contrato sería contabilizado como un contrato de servicio dado que el cliente no ha obtenido el derecho a controlar el uso del activo) o una parte separable de los servicios prestados. Las juntas les solicitaron al personal aclarar la redacción y realizar actividades de difusión para entender cualesquiera problemas potenciales con esta decisión tentativa. Por consiguiente, en este momento es incierto cómo la orientación separable versus inseparable afectaría la conclusión respecto de si un acuerdo de suministro es un arrendamiento o un servicio.

La definición de arrendamiento propuesta podría tener un efecto importante en las entidades de fabricación que participan en acuerdos de suministro de largo plazo que son tratados como arrendamientos según la IFRIC 4. De manera específica, si el comprador del producto es incapaz de tomar decisiones acerca del input o el proceso que resulta en el resultado (el producto fabricado), parece que el comprador carecería de la capacidad para dirigir el uso del activo, y por consiguiente el contrato probablemente no sería considerado un arrendamiento. Esto es, comprar sustancialmente todo el resultado de los activos de fabricación especificados, en y por sí mismo, no resultaría en que el contrato de suministro satisfaga la definición de arrendamiento independiente de los términos de la fijación del precio del acuerdo. El comprador necesitaría tener la capacidad para tomar decisiones acerca de usar los activos especificados que de manera importante afecten los beneficios recibidos de ese uso durante el término del contrato. Por ejemplo, el comprador puede necesitar determinar (1) cómo, cuándo, y de qué manera se usan los activos de fabricación o (2) cómo los activos de fabricación se usan junto con otros activos o recursos para entregarle al comprador el beneficio proveniente de su uso, en orden a que el comprador concluya que tiene el derecho a controlar el activo subyacente.

En contraste, según el párrafo 9(c) de la IFRIC 4, el comprador considera si es remota la posibilidad de que una o más partes diferentes al comprador tendrán más que una cantidad insignificante del

resultado u otra utilidad que será producido o generado por el activo durante el término del acuerdo, y el precio que el comprador pagará por el resultado ni está contractualmente fijado por unidad de resultado ni es igual al precio de mercado corriente por unidad de resultado en el momento de entrega del resultado. Tanto la cantidad del resultado comprado como los términos de la fijación del precio se consideran en la determinación de si el contrato transmitiría el derecho a controlar el uso del activo subyacente. Sin embargo, las decisiones tentativas requerirían que el comprador tenga la capacidad para tomar algunas decisiones acerca de usar el activo especificado para que el contrato sea un arrendamiento y eliminaría la consideración de la fijación del precio del resultado.

### Ejemplo

Un fabricante de automóviles que negocia un contrato con un proveedor para la producción de ciertos componentes a ser usados en el ensamblaje de sus vehículos necesitaría considerar si el contrato para fabricar los componentes es un arrendamiento. El fabricante de automóviles determinaría si el cumplimiento del contrato depende de proporcionar activos especificados. Al hacerlo, el fabricante de automóviles necesitaría valorar si los activos usados para la producción están implícita o explícitamente identificados en el contrato y si el proveedor tiene el derecho sustantivo a sustituir los activos usados para fabricar los componentes sin requerir el consentimiento del fabricante de automóviles.

El fabricante de automóviles necesitaría determinar si el contrato transmite el derecho a controlar el uso de los activos especificados por el período de tiempo acordado. Al hacerlo, el fabricante de automóviles evaluaría una serie de factores, incluyendo si:

- controla el acceso físico a los activos que se estén usando para fabricar los componentes o el proveedor opera los activos de acuerdo con las instrucciones del fabricante de automóviles;
- los activos especificados usados para producir los componentes fueron diseñados específicamente para el fabricante de automóviles;
- tiene la capacidad para dirigir el uso de los activos especificados usados para producir los componentes; y
- tiene derechos a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso de los componentes durante el término del arrendamiento.

En contraste con el análisis según el párrafo 9(c) de la IFRIC 4, este análisis no consideraría los términos de la fijación del precio del contrato incluso en las situaciones en las que el fabricante de automóviles está comprando sustancialmente todo el resultado.

... las Juntas tentativamente decidieron que a los arrendatarios se les requeriría asignar entre los componentes arrendamiento y no-arrendamiento con base en sus precios de compra individuales relativos.

#### **Contratos que contienen componentes tanto de arrendamiento como de servicio**

El ED generalmente no aplicaría a los componentes de servicio "distintos" de un contrato que también contiene un arrendamiento. El componente servicio sería considerado "distinto" si la entidad u otra entidad ya sea vende por separado un servicio idéntico o similar o la entidad podría vender el servicio por separado porque el servicio tiene una función distinta y un margen de utilidad distinto. Los arrendatarios y los arrendadores asignarían los pagos requeridos según el contrato entre los componentes distintos de servicio y arrendamiento, haciéndolo en proporción al precio de venta independiente de cada componente. Sin embargo, si el arrendatario o el arrendador es incapaz de asignar los pagos, todo el contrato sería contabilizado como un arrendamiento. Si el componente servicio no es distinto del componente arrendamiento, todo el contrato sería contabilizado como un arrendamiento.

En marzo 2011, las Juntas tentativamente decidieron que en los contratos que incluyen componentes tanto de arrendamiento como de no-arrendamiento, los arrendatarios y los arrendadores identificarían y contabilizarían por separado los componentes de no-arrendamiento contenidos en el contrato. La orientación distinto versus no-distinto incluida en el ED no sería trasladada al estándar final. Además, las Juntas tentativamente decidieron que a los arrendatarios se les requeriría asignar entre los componentes arrendamiento y no-arrendamiento con base en sus precios de compra individuales relativos. Si el precio de compra de un componente contenido en un contrato que contiene un arrendamiento es observable, el arrendatario aplicaría el método residual para asignar el precio al componente para el cual no haya precios de compra observables. Las Juntas tentativamente decidieron que los arrendatarios tratarían todo el contrato como un arrendamiento cuando no haya precios observables para cualquiera de los componentes.

Quienes respondieron de parte de la industria de manufactura observaron que el ED no especificó si los elementos tales como seguros de propiedad, impuestos a la propiedad y mantenimiento darían satisfacción a la prueba de distinto; observaron que los impuestos a la propiedad y los seguros de propiedad a menudo son un costo a través de y pueden no satisfacer la prueba de margen distinto, mientras que el mantenimiento puede no ser considerado distinto en los entornos de mantenimiento de áreas comunes. Este problema fue abordado por la decisión tentativa de las Juntas para eliminar la orientación distinto versus no-distinto que fue incluida en el ED. Sin embargo, la decisión tentativa para requerir la separación de los componentes arrendamiento y no-arrendamiento requerirá que los arrendatarios determinen los componentes del acuerdo con base en la definición revisada de arrendamiento. La decisión tentativa para asignar con base en precios de compra observables requerirá que los arrendatarios obtengan, de los arrendadores o de terceros, la información relacionada con la fijación de precios de los componentes.

#### **Patrón de reconocimiento del gasto para los arrendatarios**

El ED propuso que el gasto por alquiler sería reemplazado por el gasto por amortización y el gasto

por intereses, con el gasto total siendo reconocido temprano en el término del arrendamiento. Muchos de quienes respondieron al ED no estuvieron de acuerdo con la propuesta porque resultaría en:

- gastos más altos en los períodos iniciales del arrendamiento; y
- divergencia adicional de los pagos de efectivo hechos en los contratos de arrendamiento.

Además, para los arrendamientos previamente contabilizados como arrendamientos operacionales, algunos usuarios del estado financiero señalaron que preferirían ver los pagos de arrendamiento tratados como gastos de alquiler en utilidad o pérdida.

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que deben existir dos tipos de arrendamientos para los arrendatarios y los arrendadores – arrendamientos financieros y otros-que-no-son-financieros – y la determinación de si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u otro-que-no-es-financiero se basaría en los indicadores existentes contenidos en los parágrafos 7-12 del IAS 17 *Arrendamientos*.

Para los arrendamientos tanto financieros como otros-que-no-son-financieros, la capacidad para hacer los pagos de arrendamiento y el derecho a usar el activo serían medidas inicialmente al valor presente de los pagos de arrendamiento. Sin embargo, el patrón del reconocimiento del gasto para el activo financiero sería sobre una base acelerada mientras que el patrón del gasto para el arrendamiento que es otro-que-no-es-financiero sería sobre la base de línea recta. El pasivo para hacer los pagos de arrendamiento sería medido usando el método de interés efectivo y la amortización / depreciación del derecho a usar el activo se basaría en la diferencia entre la cantidad según la línea recta y la cantidad del gasto por intereses, a menos que otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo del gasto total por arrendamiento. Las cantidades del gasto por intereses y por depreciación/amortización se presentarían en un solo elemento de línea como gasto por alquiler en utilidad o pérdida.

La decisión tentativa de tener dos tipos de arrendamiento no afecta la propuesta contenida en el ED que requeriría que el arrendatario reconozca el activo y pasivo según el modelo del derecho a uso pero aliviaría las preocupaciones expresadas por quienes respondieron de parte de la industria de fabricación en relación con el patrón acelerado del reconocimiento del gasto.

#### **Pagos variables de arrendamiento**

El ED requeriría el uso del enfoque de probabilidad ponderada del resultado esperado para estimar los pagos de arrendamiento incluyendo alquileres contingentes, sanciones por la opción del término y garantías del valor residual. Muchos de quienes respondieron de parte de la industria de fabricación expresaron preocupaciones de que las propuestas resultarían en estimados no confiables y alta volatilidad en las ganancias como resultado de la revaloración requerida del estimado. Además, quienes respondieron subrayaron la asimetría entre los modelos de contabilidad del arrendatario y del arrendador.

## La decisión tentativa de las Juntas de limitar el reconocimiento de los pagos variables de arrendamiento a los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados aliviaría muchas preocupaciones

...

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que los pagos variables de arrendamiento no serían incluidos en la medición del pasivo del arrendatario para hacer los pagos de arrendamiento y en la cuenta por cobrar por arrendamiento del arrendador a menos que los pagos variables de arrendamiento sean "pagos mínimos de arrendamiento disfrazados". Los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados son pagos variables de arrendamiento estructurados de manera que en sustancia sean pagos fijos de arrendamiento. Se espera que el estándar final incluya orientación para ayudar en la identificación de los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados.

La decisión tentativa de las Juntas de limitar el reconocimiento de los pagos variables de arrendamiento a los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados aliviaría muchas preocupaciones expresadas por quienes respondieron de parte de la industria de fabricación. Se espera que las Juntas discutan en breve los requerimientos adicionales de revelación que rodean a los acuerdos de pago variable de arrendamiento.

### Término del arrendamiento

El ED define el término del arrendamiento como el "término más largo posible que es más probable que no que ocurra." Las cartas comentario de manera abrumadora estuvieron en desacuerdo con esta propuesta dado que muchas entidades piensan que la opción de renovación no representa un pasivo hasta que el arrendatario haya ejercido la opción y que la estimación del término del arrendamiento sería gravosa y costosa de implementar y podría resultar en estimados no confiables para los arrendamientos con múltiples opciones de renovación.

En febrero 2011, las Juntas tentativamente decidieron que el "término del arrendamiento" debe ser definido por el arrendatario y el arrendador como el período no-cancelable por el cual el arrendatario ha

contratado con el arrendador arrendar el activo subyacente, junto con cualesquiera opciones de extender o terminar el arrendamiento cuando haya un "incentivo económico importante" para que la entidad ejerza la opción de extender el arrendamiento, o para que la entidad no ejerza la opción de terminar el arrendamiento. Factores tales como la existencia de una opción de arrendamiento a precio de ganga y la sanción por no renovar el arrendamiento serían considerados en la determinación del término del arrendamiento pero la práctica pasada y la intención de la administración no lo serían. El término del arrendamiento sería revalorado solamente cuando haya un cambio importante en los hechos y circunstancias.

La decisión tentativa para incluir las opciones de renovación en el término del arrendamiento cuando haya un "incentivo económico importante" para ejercer la opción representa un cambio en relación con el ED dado que eleva el umbral para cuando las opciones de renovación serían incluidas en el término del arrendamiento. Se requerirá juicio, pero la decisión tentativa está más estrechamente alineada con el IAS 17 que usa el umbral de "razonablemente cierto". La decisión tentativa de revalorar el término de arrendamiento representaría un cambio en relación con la orientación actual.

### De cara al futuro

Las Juntas todavía tienen una serie de problemas para discutir y necesitarán determinar si es necesaria la re-exposición de las propuestas. Se espera que el estándar final sea emitido para finales del 2011. Nosotros le proporcionaremos a usted actualizaciones periódicas en la medida en que las Juntas lleguen a decisiones importantes.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de *IFRS industry insights – April 2011 – The Leases Project – An update for the manufacturing industry*, publicado por The Creative Studio at Deloitte, London – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 170.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

### Limitación de responsabilidad

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.