



En este número

- [Servidumbres](#)
- [Correcciones técnicas y mejoramientos](#)
- [Apéndice A – Determinaciones clave de las correcciones técnicas de la ASU propuesta](#)
- [Apéndice B – Preguntas para quienes respondan \(Propuesta sobre servidumbres\)](#)
- [Apéndice C – Preguntas para quienes respondan \(Propuesta de correcciones técnicas\)](#)

FASB propone enmiendas al nuevo estándar de arrendamientos

Por Taylor Paul y Stephen McKinney, Deloitte & Touche LLP

FASB recientemente emitió las siguientes dos Accounting Standards Updates (ASUs) propuestas, las cuales enmendarían ciertos aspectos del nuevo estándar de arrendamientos, de la Junta, la [ASU 2016-02](#):¹

- [*Land Easement Practical Expedient for Transition to Topic 842*](#) [Expediente práctico sobre servidumbres, para la transición hacia el Topic 842] - Enmendaría los requerimientos de transición del nuevo estándar para las servidumbres. **Los comentarios sobre esta propuesta son recibidos hasta octubre 25, 2017 (un período de 30 días para comentarios).**
- [*Technical Corrections and Improvements to Recently Issued Standards: . . . II. Accounting Standards Update No. 2016-02, Leases*](#) (Topic 842) [Correcciones técnicas y mejoramientos a estándares recientemente emitidos:...II. Accounting Standards Update No. 2016-02, Arrendamientos (Topic 842)] Haría 16 correcciones técnicas y mejoramientos al nuevo estándar. **Los comentarios sobre esta propuesta son recibidos hasta noviembre 13, 2017 (un período de 45 días para comentarios).**

Servidumbres

Los objetivos de las enmiendas sobre servidumbres, que están siendo propuestas en respuesta a la retroalimentación recibida por FASB en relación con la implementación del nuevo estándar de arrendamientos, son:

1. Aclarar que las servidumbres en las cuales se participe (o las servidumbres existentes modificadas) en o después de la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos tienen que ser valoradas según la ASC 842.²

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2016-02, *Leases*.

2. Proporcionar un expediente práctico de transición para las servidumbres de terrenos existentes o expirados que previamente no fueron valorados de acuerdo con la ASC 840. El expediente práctico permitiría que las entidades elijan *no* valorar si esas servidumbres de terrenos son, o contienen, arrendamientos de acuerdo con la ASC 842 cuando hagan la transición hacia el nuevo estándar de arrendamientos.

Las enmiendas contenidas en la ASU propuesta no, y no tienen la intención de:

1. Proporcionar orientación ilustrativa o de aplicación sobre si las servidumbres de terreno son, o contienen, arrendamientos de acuerdo con la nueva definición de un arrendamiento³ contenida en la ASC 842.
2. Ayudar a las entidades a identificar la estructura de contabilidad apropiada para las situaciones en las cuales una servidumbre de terreno se determine que *no* es un arrendamiento según la ASC 842.

Las preguntas para quienes respondan, tomadas de la ASU propuesta sobre servidumbres de terrenos, están en el [Apéndice B](#) para referencia.

Antecedentes

En general, una servidumbre es un derecho a acceso, cruzar, o de otra manera usar el terreno de alguien para un propósito específico. La mayoría de las servidumbres proporcionan derechos limitados para el 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 empresa de servicios públicos de electricidad típicamente obtendrá una serie de servidumbres contiguas de manera que pueda construir y mantener su sistema de transmisión eléctrica en un terreno de propiedad de terceros. La servidumbre puede ser perpetua o basada-en-el-tiempo, ser pagada por anticipada o con el tiempo, y proporcionarle al cliente uso exclusivo o compartido.

Históricamente, algunas compañías han considerado que las servidumbres sean activos intangibles según la ASC 350. De hecho, la ASC 350 contiene un ejemplo ilustrativo de servidumbres adquiridas para respaldar el desarrollo de un oleoducto de gas natural. En contraste, algunas compañías pueden haber considerado que las servidumbres sean 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 su balance general porque las servidumbres están estrechamente asociadas con la PP&E que soportan. Nosotros entendemos que los requerimientos de presentación de reportes de la Federal Energy Regulatory Commission también pueden haber influido en la geografía del balance general para las compañías reguladas por esa agencia.

Las servidumbres en general le transmiten al cliente algunos derechos asociados con el uso del terreno (i.e., PP&E). Por consiguiente, han surgido preguntas acerca de si las valoraciones están dentro del alcance del nuevo estándar de arrendamientos y, si es así, si el beneficio para los usuarios del estado financiero de que las entidades valoren esos acuerdos según la nueva definición de un arrendamiento superaría el costo que para las entidades tiene hacerlo (tanto a partir de la transición como sobre una base continua).

Alcance

La ASU propuesta solo aborda las servidumbres de *terrenos*. Si bien FASB no define este término, la ASC 842-10-65-1(gg) y el parágrafo BC3 de la propuesta describen tanto la servidumbre de terreno como el derecho de paso como el "derecho a usar, tener acceso, o cruzar el terreno de otra entidad para un propósito específico."

Además, la ASU propuesta de manera efectiva rompe las servidumbres de terreno en dos poblaciones con base en la fecha efectiva del nuevo estándar de arrendamientos: (1) servidumbres de terreno en las cuales se participó (o las servidumbres existentes modificadas) en o después de la fecha efectiva (colectivamente, "servidumbres de terreno nuevas") y (2) servidumbres de terreno que existieron a partir de, o expiraron antes de, la fecha efectiva (colectivamente, "servidumbres de terreno existentes").

² Para los títulos de las referencias de la *FASB Accounting Standards Codification* (ASC), vea "Titles of Topics and Subtopics in the *FASB Accounting Standards Codification*," de Deloitte.

³ Vea ASC 842-10-15-2 hasta 15-27.



Conectando los puntos

Nosotros pensamos que el uso que FASB hace del término "servidumbres de terreno" es intencional. Por consiguiente, no consideramos que la entidad deba hacer analogía con el expediente práctico favorable para la transición de la propuesta para las servidumbres de terreno existentes cuando considere otros tipos de acuerdos. El expediente práctico de transición para las servidumbres de terreno existentes es discutido adicionalmente en la sección de [Transición](#) adelante.

Para las servidumbres de terreno nuevas, la propuesta enmendaría el ejemplo ilustrativo (Ejemplo 10) contenido en la ASC 350-30-55-30 para aclarar que la ASC 350 solo puede ser aplicada luego de que una servidumbre de terreno nueva sea determinada que no es un arrendamiento de acuerdo con la definición de un arrendamiento contenida en el nuevo estándar de arrendamientos:

La Entidad A es un distribuidor de gas natural. La Entidad A tiene dos oleoductos auto-construidos, el oleoducto del Norte y el oleoducto del Sur. Cada oleoducto fue construido en terreno para el cual la Entidad A posee servidumbres perpetuas que la Entidad A evalúo según el Topic 842 y determinó que no satisface la definición de un arrendamiento según ese Topic. El oleoducto del Norte fue construido en 50 servidumbres adquiridas en 50 transacciones separadas. El oleoducto del Sur fue construido en 100 servidumbres separadas que fueron adquiridas en una combinación de negocios y fueron registradas como un solo activo. Si bien cada oleoducto funciona de manera independiente del otro, están contenidos en la misma unidad que reporta. La operación de cada oleoducto es dirigida por un administrador diferente. Hay flujos de efectivo discretos, identificables, para cada oleoducto; por lo tanto, cada oleoducto y sus servidumbres relacionadas representan un grupo separado de activos según las Subsecciones de Deterioro o Disposición de Activos de Larga Vida del Subtopic 360-10. Si bien la Entidad A actualmente no tiene planes para vender o de otra manera disponer de ninguna de sus servidumbres, la Entidad A considera que si cada oleoducto fuera vendido, sería más probable transmitir todos los derechos según las servidumbres con el oleoducto relacionado.

Además, el parágrafo BC8 de la ASU propuesta establece, en parte:

La Junta observó que una servidumbre de terreno transmite (en varias formas) un derecho a usar terreno y ese derecho a usar terreno necesita ser evaluado para determinar si está dentro del alcance del Topic 842. De acuerdo con ello, **las enmiendas contenidas en esta Update propuesta proporcionan claridad de que la entidad aplicaría el Topic 842 a la servidumbre de terreno para determinar si la servidumbre es o contiene un arrendamiento.** [Adicionado el énfasis]



Conectando los puntos

En el parágrafo BC8 FASB hace muy claro su objetivo para las servidumbres de terreno nuevas, y la enmienda propuesta a la ASC 350-30-55-30 ayuda a reforzar la jerarquía del alcance contenida en los PCGA con relación a tales valoraciones. Esto es, todas las servidumbres de terreno nuevas primero tienen que ser valoradas según la ASC 842 para determinar si el acuerdo es, o contiene, un arrendamiento.

Si un acuerdo no es un arrendamiento, otros PCGA pueden ser aplicables (e.g., ASC 350, ASC 360). Sin embargo, en el parágrafo BC8 de la ASU propuesta, la Junta explica que intencionalmente no abordó la orientación de contabilidad apropiada a aplicar en esas situaciones:

Si bien puede haber diversidad acerca de cuál orientación una entidad debe aplicar cuando una servidumbre de terreno no sea un arrendamiento, esa diversidad está fuera del alcance de las enmiendas contenidas en esta Update propuesta.

Las servidumbres de terreno existentes están abordadas en detalle en la sección [Transición](#) adelante.

Identificación de un arrendamiento

La ASU propuesta no tiene la intención de proporcionar orientación ilustrativa o de aplicación acerca de si las servidumbres de arrendamiento nuevas satisfacen la definición de un arrendamiento contenida en el nuevo estándar de arrendamientos. Por consiguiente, los *stakeholders* y quienes respondan pueden continuar haciendo preguntas acerca de la aplicación de la definición de un arrendamiento a los acuerdos de servidumbre de terreno nuevos, y es posible que FASB, IASB y el personal de la SEC querrán compartir sus perspectivas cuando se hagan esas preguntas. Las compañías involucradas en acuerdos de

servidumbre de terreno deben consultar a sus asesores de contabilidad y monitorear los desarrollos sobre este tema.

La contabilidad requerida una vez que el nuevo estándar de arrendamientos sea efectivo en últimas dependerá de los hechos y circunstancias de cada acuerdo. Sin embargo, para determinar si un nuevo contrato de servidumbre de terreno es, o contiene, un arrendamiento de acuerdo con la ASC 842-10-15-2 hasta 15-27, las entidades pueden encontrar útil agrupar los contratos en una o dos categorías, que se discuten adicionalmente abajo: (1) servidumbres perpetuas y (2) servidumbres basadas-en-término. Además, nosotros recomendamos que los usuarios con alto volumen de servidumbres comiencen su análisis mediante (1) segregar los acuerdos basados-en-término con base en las determinaciones contractuales similares y (2) investiguen los derechos retenidos por el propietario del terreno en esos acuerdos. Esto puede facilitar el proceso dado que muchas servidumbres tendrán determinaciones similares o idénticas y por consiguiente se esperaría que resulten en contabilidad similar.

Servidumbres perpetuas

La ASC 842-10-15-3 establece, en parte, que "Un contrato es o contiene un arrendamiento si el contrato transmite el derecho a controlar el uso de propiedad, planta, o equipo identificada (un activo identificado) **por un período de tiempo** en intercambio por consideración" (añadido el énfasis). Cuando una servidumbre de terreno es perpetua, nosotros no esperaríamos que el acuerdo satisfaga la definición de un arrendamiento dada la carencia de un término establecido. De acuerdo con la ASC 842-10-15-3, los derechos transmitidos en una servidumbre de terreno a perpetuidad (i.e., por un tiempo ilimitado) no son transmitidos "por un período de tiempo."

Los acuerdos con términos establecidos no son considerados perpetuos incluso si los términos son muy largos (e.g., 100 años). De otro modo, una condición de uso contenida en una valoración perpetua (e.g., cuando una servidumbre transmite derechos al cliente a perpetuidad, en la extensión en que esos derechos sean usados solo para operar cable de fibra óptica) no afectarían la conclusión de que la servidumbre de terreno es perpetua.

Servidumbres basadas-en-término

Para las servidumbres basadas-en-término, el análisis muy probablemente será más extensivo e involucrará la consideración del derecho a controlar el uso del terreno subyacente. Esto es, de acuerdo con la ASC 842-10-15-4, las entidades necesitarán valorar si el cliente en el acuerdo tiene el derecho a (1) obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados de usar el terreno durante el período de uso y (2) dirigir el uso del terreno durante el período de uso. De acuerdo con ello, muchos acuerdos de servidumbre pueden no transmitir al cliente el derecho a controlar el uso del terreno dado que el proveedor continúa disfrutando los beneficios económicos derivados del uso del terreno y que los derechos a dirigir el uso del terreno que son transmitidos al cliente son limitados (i.e., generalmente solo para un propósito especificado).

Por ejemplo, en un acuerdo en el cual a una entidad de servicios públicos (como el titular de la servidumbre) le es permitido operar activos de transmisión eléctrica a través de los campos de los agricultores (i.e., líneas de transmisión que operan sobre o debajo de los campos del agricultor), será importante entender si el agricultor todavía puede usar la superficie en acres sujetas a la servidumbre (i.e., la superficie en acres sobre o debajo de la cual las líneas operan). Si es así, la empresa de servicios públicos puede concluir que no tiene el derecho a controlar el uso del terreno porque el agricultor retiene (1) derechos a dirigir el uso del terreno (e.g., derechos a cultivar el terreno), (2) beneficios económicos asociados con el terreno que no son insignificantes (e.g., los cultivos procedentes de la agricultura), o (3) tanto (1) como (2). Por otro lado, puede haber acuerdos de servidumbre que de manera efectiva transmitan el derecho a controlar el uso del terreno para el titular de la servidumbre mediante los derechos transmitidos o mediante restricciones de uso impuestas al propietario del terreno.

Además, para identificar de la manera apropiada la unidad de cuenta, la entidad algunas veces puede necesitar considerar más cuidadosamente al activo identificado en un acuerdo de servidumbre, tal y como es ilustrado en los escenarios comunes que aparecen adelante.

Ejemplo 1

Un cliente participa en un acuerdo de servidumbre de terreno con un agricultor por el derecho a pasar un oleoducto de gas natural bajo el terreno del agricultor. El problema es si el activo identificado incluye toda la parcela del terreno o si el terreno debe ser separado en derechos de superficie y derechos de subsuelo, los últimos de los cuales las partes evaluarían para determinar si el cliente tiene el derecho a controlar el uso del terreno.

Si el activo identificado es toda la parcela del terreno, las partes es menos probable que concluyan que el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del terreno dado que el agricultor retiene los derechos de superficie (e.g., para cultivar el terreno). Sin embargo, si el activo identificado es solo los derechos de subsuelo, el cliente puede tener el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados de usar el área por debajo de la superficie del terreno. Además, los derechos del subsuelo para la misma parcela de terreno también pueden ser apilados de manera tal que un cliente tenga una servidumbre por la profundidad de 5 a 10 pies por debajo de la superficie, mientras que otro cliente tiene una servidumbre por la profundidad de 10 a 20 pies por debajo de la superficie.

Ejemplo 2

Un cliente participa en un acuerdo de servidumbre de terreno con un agricultor por el derecho a construir y mantener 25 turbinas de viento en una parcela de 500 acres del agricultor. Cada turbina de viento será construida en 25 parcelas individuales de un acre cuadrado. El problema es si el activo identificado es toda la parcela de 500 acres o si hay 25 activos identificados, cada uno de un acre cuadrado de terreno.

Tal y como ocurre en el ejemplo anterior, si el activo identificado es toda la parcela de 500 acres, las partes es menos probable que concluyan que el cliente tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del terreno porque el agricultor retiene todos los derechos a los beneficios económicos de los 475 acres restantes. Sin embargo, si los activos identificados son 25 parcelas individuales de un acre cuadrado, el cliente puede tener el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados de usar cada parcela de un acre cuadrado.

Cuando en su reunión de agosto 3, 2017, FASB decidió emitir la ASU propuesta, un miembro de la junta observó que la entidad tiene que usar el juicio en la determinación de la unidad de cuenta en la servidumbre de terreno y que por consiguiente es razonable que en tales situaciones haya diversidad en la práctica. Una evaluación cuidadosa de los derechos y obligaciones de cumplimiento forzoso por la vía de la ley puede ser útil en esas situaciones (e.g., si, según la estructura legal relevante que gobierne el acuerdo de servidumbre, el terreno es típicamente interpretado como una sola parcela o que comprende derechos de superficie y derechos de subsuelo).

Fecha efectiva

La fecha efectiva de la ASU propuesta sobre servidumbres de terreno estaría alineada con la del nuevo estándar de arrendamientos.

El nuevo estándar de arrendamientos es efectivo para las entidades de negocio públicas para los períodos anuales que comienzan después de diciembre 15, 2018 (i.e., períodos calendario que comienzan en enero 1, 2019), y los consiguientes períodos intermedios. Para todas las otras entidades, el nuevo estándar de arrendamientos es efectivo para los períodos anuales que comienzan después de diciembre 15, 2019 (i.e., períodos calendario que comienzan en enero 1, 2020), y los consiguientes períodos intermedios. La adopción temprana es permitida para todas las entidades.

Transición

FASB recibió una cantidad importante de retroalimentación de los stakeholders en varias industrias que estuvieron preocupados acerca del costo y la complejidad de evaluar en la transición, todas las servidumbres de arrendamiento existentes, según la nueva definición de un arrendamiento. Las entidades en esas industrias tienen potencialmente decenas de miles de servidumbres de arrendamiento existentes, muchas de las cuales fueron ejecutadas hace décadas, y las mismas complejidades que se describen en la sección [Identificación de un arrendamiento](#) arriba serían relevantes para esos acuerdos.

La Junta observó que los costos de requerir que la entidad evalúe todas las servidumbres de terreno existentes según la nueva definición de un arrendamiento superaban los beneficios para los usuarios del estado financiero. De acuerdo con ello, FASB decidió proporcionar alivio de transición en la forma de un expediente práctico propuesto contenido en la ASC 842-10-65-1(gg):

La entidad también puede elegir un expediente práctico para no valorar si servidumbres de terreno existentes o expiradas que no fueron previamente valoradas según el Topic 840 sobre arrendamientos son o contienen un arrendamiento según este Topic. Para los propósitos de (gg), una servidumbre de terreno (también comúnmente referida como un derecho de paso) se refiere al derecho para usar, tener acceso, o cruzar el terreno de otra entidad para un propósito especificado. Este expediente práctico será aplicado consistentemente por la entidad a todas sus servidumbres de terreno existentes y expiradas que previamente no fueron valoradas según el Topic 840. Este expediente práctico puede ser elegido por separado o en conjunto con ya sea uno o ambos de los expedientes prácticos contenidos en (f) y (g). La entidad que elige este expediente práctico para servidumbres de terreno existentes o expiradas tendrá que aplicar el contenido pendiente que vincula con este parágrafo a las servidumbres de terreno en las que participó (o modificó) en o después de la fecha en que la entidad aplica por primera vez el contenido pendiente que vincule con este parágrafo tal y como se describe en (a) y (b). La entidad que previamente valoró las servidumbres de terreno existentes o expiradas según el Topic 840 no será elegible para este expediente práctico para esas servidumbres de terreno.

En resumen, la entidad que elige el expediente es aliviada de la aplicación del nuevo estándar de arrendamiento para evaluar todas las servidumbres de terreno existentes que previamente no fueron valoradas de acuerdo con la ASC 840. FASB explica en el parágrafo BC12 de la ASU propuesta que el tratamiento histórico de contabilidad para las servidumbres de terreno existente – cuando el expediente sea elegido – sería “elegido” a menos o hasta que el acuerdo sea modificado en o después de la fecha en que la entidad adopte en nuevo estándar de arrendamientos.

El expediente práctico de transición para las servidumbres de arrendamiento existentes puede ser elegido solo o cualquiera de los otros expedientes prácticos de transición.⁴ De manera consistente con los otros expedientes prácticos de transición, las entidades tienen que revelar si están eligiendo el expediente práctico de transición para las servidumbres de terreno.



Conectando los puntos

Nosotros pensamos que el alcance del expediente práctico de transición para las servidumbres de arrendamiento existentes es intencional. Esto es, el expediente práctico no está disponible para las entidades que tenían, y aplicaron, una política de contabilidad histórica señalando que las servidumbres de terrenos existentes están sujetas a evaluación de acuerdo con la orientación sobre el alcance contenida en la ASC 840 antes de considerar otros PCGA. Para entidades con tal política de contabilidad, el paquete de expedientes prácticos contenido en la ASC 842-10-65-1(f) está disponible para cubrir de la manera apropiada las servidumbres de terrenos en la transición.

Sin embargo, dada la diversidad en la práctica histórica (e.g., ya sea según ASC 840, ASC 350, ASC 360), FASB buscó proporcionar alivio de transición para las entidades con políticas de contabilidad razonables que no miraron primero la ASC 840 para las servidumbres de terreno existente. La ASU propuesta tiene la intención de cubrir a esas entidades en la transición.

Nosotros observamos que el expediente práctico, tal y como está propuesto, puede crear un nuevo desafío para cierta población de entidades que (1) aplicaron una política de contabilidad histórica estipulando que las servidumbres de terreno existentes están sujetas a evaluación según la ASC 840 y (2) de otra manera *no* eligen el paquete de expedientes prácticos contenido en la ASC 842-10-65-1(f) (e.g., desearían re-valorar sus contratos – tal como ciertos acuerdos de suministro o de salida – determinando que sean arrendamientos según la ASC 840 con la expectativa de que esos contratos no le transmiten al cliente el derecho a controlar el uso y por lo tanto no serían arrendamientos según la ASC 842). Como resultado de la ASU propuesta, esas entidades pueden en lugar de ello considerar elegir el paquete de expedientes prácticos contenido en la ASC 842-10-65-1(f) de manera que puedan evitar re-valorar sus servidumbres de terrenos existentes.

⁴ Vea ASC 842-10-65-1(f) y (g).

Cualquier cambio en la política de contabilidad histórica para tomar ventaja del expediente práctico de transición contenido en la ASU propuesta estaría sujeto a la orientación contenida en la ASC 250, incluyendo el requerimiento de que el cambio sea preferible. FASB de manera expresa observó esto en el parágrafo BC15 de la ASU propuesta.

Correcciones técnicas y mejoramientos

En junio 21, 2017, FASB se reunió para discutir 16 propuestas de correcciones técnicas y mejoramientos a su nuevo estándar de arrendamientos en respuesta a la retroalimentación recibida de varias fuentes sobre la necesidad de aclarar ciertos aspectos de, más que cambiar, el nuevo estándar de arrendamientos. Como resultado de esas decisiones, FASB emitió en septiembre 27, 2017 una ASU propuesta.

Vea adelante el [Apéndice A](#) para una tabla que resume las correcciones técnicas. Las preguntas para quienes respondan, tomadas de la ASU propuesta sobre correcciones técnicas, se incluyen en el [Apéndice C](#) para referencia.

Fecha efectiva

La fecha efectiva de la ASU propuesta sobre correcciones técnicas estaría alineada con la del nuevo estándar de arrendamientos.

El nuevo estándar de arrendamientos es efectivo para las entidades de negocio públicas para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2018 (i.e., períodos calendario que comiencen en enero 1, 2019), y los períodos intermedios consiguientes. Para todas las otras entidades, el nuevo estándar de arrendamientos es efectivo para los períodos anuales que comiencen después de diciembre 15, 2019 (i.e., períodos calendario que comiencen en enero 1, 2010), y los períodos intermedios consiguientes. La adopción temprana es permitida para todas las entidades.

Apéndice A – Determinaciones clave de las correcciones técnicas de la ASU propuesta

La siguiente tabla, reimpronta de la ASU propuesta sobre correcciones técnicas, resume las enmiendas que la propuesta haría al nuevo estándar de arrendamientos:

Área para corrección o mejoramiento	Resumen de las enmiendas propuestas
Problema 1: Garantías del valor residual Los stakeholders observaron que el parágrafo 460-10-60-32 de manera incorrecta refiere a los lectores a la orientación contenida en el Topic 842 acerca de las transacciones de venta-retroarrendamiento-subarrendamiento, cuando, de hecho, debe referir a los lectores a la orientación acerca de las garantías de un vendedor-arrendatario del valor residual del activo subyacente en una transacción de venta y retroarrendamiento.	La enmienda propuesta corregiría la referencia cruzada contenida en el parágrafo 460-10-60-32.
Problema 2: Tasa implícita en el arrendamiento Los stakeholders preguntaron acerca del tratamiento de ciertos arrendamientos tipo venta con pagos variables importantes según el Topic 842 y si la aplicación del Topic 842 podría resultar en una tasa implícita negativa en el arrendamiento, más que una pérdida a la fecha del comienzo del arrendamiento.	La enmienda propuesta aclararía que la tasa implícita en el arrendamiento no puede ser menor a cero.
Problema 3: Re-valoración que el arrendatario haga de la clasificación del arrendamiento El Topic 842 aclara que cuando un arrendamiento es modificado y esa modificación no es contabilizada como un contrato separado, la entidad (esto es, el arrendatario o el arrendador) debe re-valorar, a la fecha efectiva de la modificación, la clasificación del arrendamiento con base en los términos y condiciones modificados y los hechos y circunstancias existentes a esa fecha. Si bien el Topic 842 también requiere que el arrendatario re-valorare la clasificación del arrendamiento si hay un cambio en el término del arrendamiento o en la valoración de la opción del arrendatario para comprar el activo subyacente, los stakeholders expresaron que no está claro si está requerido que el arrendatario debe re-valorar la clasificación del arrendamiento con base en los hechos y circunstancias existentes a la fecha de la re-valoración.	La enmienda propuesta consolidaría en un parágrafo los requerimientos acerca de las re-valoraciones de la clasificación del arrendamiento y articularía de mejor manera cómo la entidad debe realizar la re-valoración de la clasificación del arrendamiento, esto es, con base en los hechos y circunstancias, y los términos y condiciones modificados si es aplicable, a la fecha en que la re-valoración es requerida.
Problema 4: Re-valoración que el arrendador haga del término del arrendamiento y de la opción de compra El Topic 842 requiere que el arrendador no re-valore el término del arrendamiento o la opción de compra del arrendatario a menos que el arrendamiento sea modificado y la modificación no sea contabilizada como un contrato separado. El Topic 842 también requiere que el arrendador contabilice el ejercicio de la opción del arrendatario para extender o terminar el arrendamiento, o para comprar el activo subyacente, de la misma manera que una modificación del arrendamiento. Los stakeholders cuestionaron por qué el arrendador debe contabilizar el ejercicio que el arrendatario haga de tales opciones de una manera similar a una modificación del arrendamiento cuando el ejercicio de esas opciones sea consistentes con los supuestos que el arrendador hizo al contabilizar el arrendamiento a la fecha del comienzo del arrendamiento (o la fecha efectiva más reciente de una modificación que no sea contabilizada como un contrato separado).	La enmienda propuesta aclararía que el arrendador debe contabilizar el ejercicio que el arrendatario haga de una opción para extender o terminar el arrendamiento o para comprar el activo subyacente como una modificación del arrendamiento a menos que el ejercicio de esa opción por el arrendatario sea consistente con los supuestos que el arrendador haga al contabilizar el arrendamiento a la fecha del comienzo del arrendamiento (o la fecha efectiva más reciente de una modificación que no sea contabilizada como un contrato separado).

Área para corrección o mejoramiento

Problema 5: Pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o de una tasa

Los stakeholders observaron que la orientación contenida en el parágrafo 842-10-35-4(b) acerca de la re-medición de los pagos de arrendamiento cuando una contingencia a partir de la cual algunos o todos los pagos variables de arrendamiento estén basados sea resuelta puede ser percibida como la aplicación a cualesquiera pagos variables de arrendamiento, incluyendo los que dependan de un índice o de una tasa, lo cual sería inconsistente con las decisiones de la Junta sobre este problema.

Resumen de las enmiendas propuestas

La enmienda propuesta aclararía que un cambio a un índice o tasa de referencia a partir del cual se basen algunos o todos los pagos variables de arrendamiento contenidos en el contrato no constituye la solución de una contingencia sujeta a la orientación contenida en el parágrafo 842-10-35-4(b).

Los pagos variables de arrendamiento que dependen de un índice o tasa deben ser re-medidos, usando el índice o tasa a la fecha de re-medición, solo cuando los pagos de arrendamiento sean re-medidos por otra razón (esto es, cuando ocurra uno o más de los eventos que se describen en el parágrafo 842-10-35-4(a) o (c) o cuando sea resuelta una contingencia no-relacionada con un cambio en un índice o tasa de referencia según el parágrafo 842-10-35-4(b)).

Problema 6: Créditos tributarios de inversión

Los stakeholders señalaron que hay una inconsistencia en la terminología usada acerca del efecto que los créditos tributarios de inversión tienen en el valor razonable del activo subyacente entre la definición del término *tasa implícita en el arrendamiento* y la orientación sobre la clasificación del arrendamiento contenida en el parágrafo 842-10-55-8.

La enmienda propuesta removería esa inconsistencia en la terminología.

Problema 7: Término de arrendamiento y opción de compra

Los stakeholders señalaron que la descripción contenida en el parágrafo 842-10-55-24 acerca de las opciones de terminación de solo-el-arrendador no es consistente con la descripción contenida en el parágrafo 842-10-55-23 acerca del período no-cancelable de un arrendamiento.

La enmienda propuesta removería esa inconsistencia mediante aclarar que la opción de solo-el-arrendador para terminar el arrendamiento es un input para la determinación del término del arrendamiento y no afecta el período no-cancelable del arrendamiento.

Problema 8: Orientación de transición para cantidades previamente reconocidas en combinaciones de negocios

Los stakeholders señalaron que la orientación de transición para los arrendadores contenida en el parágrafo 842-10-65-1(h)(3) no es clara porque se relaciona con los arrendamientos clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo ventas según el Topic 840, si bien la frase de entrada al parágrafo 842-10-65-1(h) proporciona orientación de transición para los arrendamientos clasificados como arrendamientos operacionales según el Topic 840.

La enmienda propuesta aclararía que el parágrafo 842-10-65-1(h)(3) aplica a los arrendadores por los arrendamientos clasificados como arrendamientos de financiación directa o a los arrendamientos tipo venta según el Topic 842, no el Topic 840. En otras palabras, el parágrafo 842-10-65-1(h)(3) aplicaría cuando la entidad no elija el paquete de expedientes prácticos contenido en el parágrafo 842-10-65-1(f), y para el arrendador, un arrendamiento operacional adquirido como parte de una previa combinación de negocios es clasificado como un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo ventas cuando se aplique la clasificación del arrendamiento contenida en el Topic 842.

Problema 9: Ciertos ajustes de transición

Cuando una entidad no elige el paquete de expedientes prácticos contenido en el Topic 842, el parágrafo 842-10-65-1(p) requiere que el arrendatario castigue, como un ajuste a patrimonio, cualesquiera costos directos iniciales no-amortizados que no satisfagan la definición de *costos directos iniciales* según el Topic 842 para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos operacionales según el Topic 840.

Las enmiendas propuestas aclararían si reconocer el ajuste de transición en ganancias más que a través de patrimonio.

Los stakeholders preguntaron por qué los costos que no califiquen deben ser cargados a patrimonio cuando tales costos son incurridos después del comienzo del primer período presentado en los estados financieros en los cuales la entidad adopta el Topic 842. Similares problemas también fueron observados en otro lugar en la orientación de transición.

Problema 10: Orientación de transición para arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de capital según el Topic 840

El parágrafo 842-10-65-1(r) proporciona orientación para los arrendatarios para los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de capital según el Topic 840 y clasificados como arrendamientos financieros según el Topic 842.

El parágrafo 842-10-65-1(r)(4) proporciona orientación para la medición subsiguiente antes de la fecha efectiva, pero refiere a los lectores a la orientación sobre medición subsiguiente contenida en el Topic 840 acerca de los arrendamientos operacionales. Debe referirlos a la orientación sobre medición subsiguiente aplicable a los arrendamientos de capital.

La enmienda propuesta corregiría esa referencia.

Problema 11: Orientación de transición para modificaciones a arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo venta según el Topic 840

El parágrafo 842-10-65-1(x) proporciona orientación de transición aplicable a los arrendadores por los arrendamientos previamente clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo venta según el Topic 840 y clasificados como arrendamientos de financiación directa o arrendamientos tipo venta según el Topic 842. Para las modificaciones a los arrendamientos que comiencen después de la fecha efectiva, el parágrafo 842-10-65-1(x)(4) refiere a los lectores a otra orientación aplicable contenida en el Topic 842 para contabilizar la modificación, específicamente los parágrafos 842-10-25-16 hasta 25-17, dependiendo de cómo el arrendamiento sea clasificado después de la modificación.

Los stakeholders observaron que se debe referir a cómo el arrendamiento es clasificado *antes* de la modificación para que sea consistente con la orientación proporcionada en los parágrafos 842-10-25-16 hasta 25-17.

La enmienda propuesta corregiría esa inconsistencia.

Problema 11: Orientación de transición para transacciones de venta y retro-arrendamiento

Los stakeholders observaron que el encabezamiento antes de la orientación de transición sobre transacciones de venta y retro-arrendamiento parece que sugiere que no hay orientación de transición para las transacciones de venta y retro-arrendamiento que ocurren luego del primer período comparativo presentado en los estados financieros en el cual la entidad adopta el Topic 842 pero antes de la fecha efectiva. Algunos stakeholders cuestionaron algunas de las referencias incluidas en el parágrafo 842-10-65-1(bb).

Las enmiendas propuestas aclararían que la orientación de transición sobre las transacciones de venta y retro-arrendamiento contenidas en el parágrafo 842-10-65-1(aa) hasta (ee) aplica a todas las transacciones de venta y retro-arrendamiento que ocurran antes de la fecha efectiva y corregirían los problemas de referencia observados.

Problema 12: Deterioro de la inversión neta en un arrendamiento

El parágrafo 842-30-35-3 proporciona orientación para que los arrendadores determinen la provisión por pérdida de la inversión neta en un arrendamiento y describe los flujos de efectivo que deben ser considerados cuando el arrendador determine esa provisión por pérdida.

Los stakeholders cuestionaron si la orientación, tal y como está escrita, aceleraría y de manera inapropiada mediría la provisión por pérdida dado que los flujos de efectivo asociados con el activo residual no-garantizado parecerían estar excluidos de la evaluación.

La enmienda propuesta aclararía la aplicación de la orientación para la determinación de la provisión por pérdida de la inversión neta en el arrendamiento, incluyendo los flujos de efectivo a considerar en esa valoración.

Problema 13: Activo residual no-garantizado

El parágrafo 842-30-35-4 proporciona orientación que explica que si un arrendador vende la cuenta por cobrar de arrendamiento asociada con un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo venta y retiene un interés en el valor residual del activo, el arrendador no debe continuar acrecentando el activo residual no-garantizado hasta su valor estimado durante el término de arrendamiento restante. Los *stakeholders* cuestionaron si la Junta tiene la intención de cambiar la aplicación tal y como es comparada con los principios de contabilidad actualmente aceptados (PCGA) dado que la orientación contenida en el parágrafo 840-30-35-53 (que será reemplazado por las enmiendas contenidas en la Update 2016-02) requiere que el arrendador continúe reconociendo el interés resultante del acrecentamiento del activo residual no-garantizado hasta su valor estimado a menos que el arrendador venda *sustancialmente todos* los pagos de alquiler mínimos.

La enmienda propuesta aclararía que el arrendador no debe continuar acrecentando el activo residual no-garantizado hasta su valor estimado durante el término de arrendamiento restante hasta la extensión en que el arrendador venda sustancialmente toda la cuenta por cobrar de arrendamiento asociada con un arrendamiento de financiación directa o un arrendamiento tipo venta, consistente con el Topic 840.

Problema 15: Efecto de los costos directos iniciales en la tasa implícita contenida en el arrendamiento

Los *stakeholders* observaron que el ordenamiento de la ilustración contenida en el Caso C del Ejemplo 1 contenido en los parágrafos 842-30-55-31 hasta 55-39 ha generado preguntas acerca de cómo los costos directos iniciales se factorizan en la determinación de la tasa implícita en el arrendamiento para propósitos de la clasificación del arrendamiento solo para los arrendadores.

La enmienda propuesta alinearía de manera más clara la ilustración con la orientación contenida en el parágrafo 842-10-25-4.

Problema 16: Transacción fallida de venta y retro-arrendamiento

De acuerdo con el Subtopic 842-40, Leases—Sale and Leaseback Transactions [Sub tema 842-40, Arrendamientos – Transacciones de venta y retro-arrendamiento], cuando una transacción de venta y retro-arrendamiento no califica como una venta, la entidad debe contabilizar la transacción como un acuerdo de financiación. El parágrafo 842-40-30-6(a) requiere además que el vendedor-arrendatario ajuste la tasa de interés en cuanto sea necesario para prevenir la amortización negativa del pasivo financiero reconocido. Algunos *stakeholders* cuestionaron si el lenguaje usado en el parágrafo 842-40-30-6(a) actualmente satisface el objetivo de prevenir la amortización negativa del pasivo financiero reconocido por un vendedor-arrendatario en una transacción fallida de venta y retro-arrendamiento.

La enmienda propuesta aclararía que el vendedor-arrendatario en una transacción fallida de venta y retro-arrendamiento debe ajustar la tasa de interés en su pasivo financiero en cuanto sea necesario para asegurar que el interés en el pasivo financiero no exceda el total de los pagos (más que los pagos del principal) sobre el pasivo financiero.

Apéndice B – Preguntas para quienes respondan (Propuesta sobre servidumbres)

Las preguntas para quienes respondan, tomadas de la ASU propuesta sobre servidumbres de terreno, son listadas a continuación para referencia. Los comentarios del *stakeholder* son recibidos hasta octubre 25, 2017.

Pregunta 1: ¿El expediente práctico para la servidumbre de terreno contenido en la Update propuesta reduciría el costo y la complejidad para implementar el Topic 842? Si no, por favor explique por qué.

Pregunta 2: ¿Las enmiendas propuestas requieren determinaciones de transición o una fecha efectiva que sea diferente de las del Topic 842? Si la respuesta es sí, por favor explique qué requerimientos de transición y/o fecha efectiva usted recomendaría y por qué.

Apéndice C – Preguntas para quienes respondan (Propuesta de correcciones técnicas)

Las preguntas para quienes respondan, tomadas de la ASU propuesta sobre correcciones técnicas, son listadas adelante por referencia. Los comentarios del *stakeholder* son recibidas hasta noviembre 13, 2017.

Pregunta 1: ¿Las enmiendas contenidas en esta Update propuesta aclaran la orientación contenida en el Topic 842 o proporcionan un mejor vínculo entre los párrafos dentro del Topic 842 o entre la orientación contenida en el Topic 842 y otros Topic? Si no, por favor explique con cuál(es) enmienda(s) propuesta(s) usted está en desacuerdo y por qué.

Pregunta 2. ¿Cualesquier enmiendas propuestas resultarán en cambios importantes a la aplicación del Topic 842 que requerirán determinaciones de transición o una fecha efectiva para las enmiendas finales diferentes a las señaladas en la sección de Resumen “¿Cuándo serían efectivas las enmiendas?” Si es así, por favor describa.

Pregunta 3: ¿Deben hacerse otros cambios que estén directa o indirectamente relacionados con las enmiendas propuestas? Por favor observe que periódicamente la Junta dirigirá proyectos de movimientos de la Codificación y cambios adicionales pueden ser pospuestos para un proyecto subsiguiente de mejoramientos de la Codificación.

Suscripciones

Si usted desea recibir *Heads Up* y otras publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Standards and Communications Group, de Deloitte, por favor [regístrate](#) en 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. [Suscríbase](#) *Dbriefs* para recibir notificaciones sobre futuros webcast en 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.

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 confie en esta publicación.

Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte & Touche LLP, una subsidiaria de Deloitte LLP. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Clertos 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 24 – October 3, 2017 – FASB Proposes Amendments to New Leasing 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.