



Consideraciones sobre los controles internos para la contabilidad del arrendamiento

Cuatro áreas de la planeación e implementación de la ASC 842 que requieren una mirada cercana

Las obligaciones de arrendamiento, durante mucho tiempo contabilizadas fuera del balance general, ahora están siendo reflejadas en los balances generales de las compañías. Las compañías que actualmente están adoptando el nuevo estándar de contabilidad de arrendamientos, la ASC 842 de la Financial Accounting Standards Board (FASB) están muy centradas en obtener los números correctos en los estados financieros – tan centradas, de hecho, que podrían pasar por alto los controles internos esenciales para cumplir con el nuevo estándar.

Por ejemplo, dado que el cumplimiento con el nuevo estándar es tan intensivo-en-datos, es crítico tener controles sobre los datos que son usados para generar los asientos y revelaciones de la contabilidad del arrendamiento. Por sofisticados que sean la tecnología de la contabilidad del arrendamiento o las hojas de cálculo subyacentes, si no hay controles internos sobre la exactitud de los datos, los riesgos para los estados financieros probablemente no serán mitigados.

La ASC 842 también presenta conceptos que ya sea no existían según el estándar heredado de contabilidad del arrendamiento (ASC 840) o pueden recibir atención renovada dado su impacto según el nuevo estándar. Los ejemplos incluyen contabilidad para revaloraciones del arrendamiento y tasas de descuento, ambas de las cuales involucran importante juicio de la administración. La mayor dependencia del juicio de la administración incrementa el riesgo inherente y por lo tanto requiere escrutinio adicional de parte de los líderes y auditores de la empresa, en últimas creando la

necesidad de controles internos más robustos. Para abordar el riesgo inherente, individuos calificados necesitan hacer esos juicios. De manera similar, se necesitan personas capaces para verificar su trabajo. (Vea "Los roles del preparador y del revisor".)

Las compañías se pueden beneficiar de la adopción de nuevos controles internos o de refinar los controles internos existentes en cuatro áreas de la planeación e implementación de la ASC 842:

- | | |
|--|---|
|  Controles a nivel-de-la- entidad |  Diseño de la hoja de cálculo o despliegue de tecnología |
|  Transición / implementación (pre-adopción y Día Uno) |  Procesos de negocio continuos (Día Dos y siguientes) |

Efectivo en enero 1, 2019, el nuevo estándar de la contabilidad de arrendamientos, de FASB, la ASC 842, lleva los arrendamientos a los balances generales de las compañías públicas con final de año fiscal calendario. Otras compañías públicas estarán sujetas al estándar durante el año 2019, y las compañías privadas seguirán en el 2020. Para muchas de esas compañías, la ASC 842 podría tener un impacto importante en los estados financieros.

Los controles que se discuten pueden no ser apropiados o comprensivos para muchas organizaciones. Cada compañía debe considerar sus riesgos inherentes únicos y su diseño único e implementar controles internos que busquen abordar esos riesgos. Los controles que aquí se identifican son ejemplos que considerar pueden abordar los riesgos que comúnmente se ven en la contabilidad del arrendamiento y en los proyectos de implementación.



Considere el nuevo estándar de arrendamiento cuando ejecute los controles a nivel-de-entidad

- Proporcione a la administración y a la junta vigilancia de la implementación para confirmar lo adecuado de la planeación, los recursos, y la *accountability*.
- Actualice las valoraciones del riesgo para identificar y responder a los nuevos riesgos, incluyendo el riesgo de fraude.
- Revise las políticas de contabilidad y los controles de los procesos de negocio.
- Entrene y comuníquese con los *stakeholders* relevantes.

Los controles a nivel-de-entidad no es probable que cambien a causa del nuevo estándar de arrendamiento. La administración de la compañía y el comité de auditoría ya deben proporcionarle al ejecutivo vigilancia de todos los controles internos, procesos, *accountability* del empleado y entrenamiento de y comunicación con el *stakeholder*. Como parte de esas responsabilidades, ellos probablemente querrán entender la hoja de ruta para la implementación del nuevo estándar de arrendamientos y confirmar que los controles existentes adecuadamente la cubren como parte de la vigilancia general de la contabilidad. La administración senior debe comunicar el cambio a través de la organización, incluyendo los *stakeholders* fuera de la función de contabilidad y fuera de la organización según sea necesario.



Determine si se necesitan nuevas aplicaciones de software

Para una nueva solución de tecnología:

- Prepare un conjunto robusto de requerimientos de negocio que la solución de tecnología necesite abordar.
- Activamente comprometa los *stakeholders* clave para que entiendan los requerimientos de la ASC 842 en el proceso de selección del proveedor.
- Opere escenarios muestra a través de la tecnología de arrendamiento y valore el resultado por la completitud y exactitud de tanto los asientos de diario como de las revelaciones.
- Confirme el entendimiento de la administración sobre los reportes relacionados con controles internos, tales como reportes de Control de organización de servicio – 1 [Service Organization Control-1 (SOC-1)] y Control de organización de servicio – 2 [Service Organization Control-2 (SOC-2)], disponibles provenientes del proveedor de la tecnología de arrendamiento.

Para el diseño e implementación de hoja de cálculo:

- Revise y pruebe la lógica del cálculo y las fórmulas de las hojas de cálculo y el cumplimiento relacionado con la ASC 842.
- Pruebe la agregación de la información individual del arrendamiento en asientos de diario y revelaciones.

Algunas compañías han encontrado que necesitan ya sea implementar nuevo software o modificar el software existente para abordar los nuevos requerimientos. Las compañías con portafolios de arrendamiento más pequeños, menos complejos, pueden abordar el cumplimiento con una solución basada-en-hoja-de-cálculo. En general, las compañías con más de 100 arrendamientos pueden encontrar difícil administrar el portafolio con hojas de cálculo.



Prepárese para la transición y la implementación del estándar (pre-adopción y Día Uno)

Identifique un listado completo y exacto de arrendamientos:

- Preparadores – Reúnan todos los arrendamientos en un depósito central e identifique cualesquiera contratos que sean o puedan contener arrendamientos (i.e., arrendamientos implícitos). Use encuestas, indagaciones departamentales en relación con arrendamientos implícitos, y otros procedimientos para identificar toda la población de los arrendamientos.
- Revisores – Usando el conocimiento del nuevo estándar y de la organización, valoren si la población de los arrendamientos está completa, incluyendo los [arrendamientos implícitos](#).

Complete las elecciones de transición y documente las políticas de acuerdo con los GAAP:

- Preparadores – Documenten las elecciones de transición y las políticas acordadas con la administración.
- Revisores – Valoren si las elecciones de transición documentadas, incluyendo la selección de cualesquiera expedientes prácticos, cumplen con los US GAAP.

Reúna los datos de arrendamiento:

- Preparadores – Determinen los datos necesarios para facilitar la transición hacia un sistema de TI nuevo o modificado o para los cálculos en una hoja de cálculo.
- Revisores – Revisen el plan de reunión de los datos y determinen si está completo.
- Preparadores – Manual o sistemáticamente migren los campos de datos actualmente residentes en los sistemas o en las hojas de cálculo existentes, hacia el nuevo sistema u hoja de cálculo.
 - Los campos de datos actualmente no mantenidos en un sistema u hoja de cálculo probablemente necesitarán ser llenados usando datos provenientes de los contratos de arrendamiento o de juicios de la administración.
- Revisores – Determinen si hay controles sobre los datos a ser migrados y, antes de la migración, valoren si han sido diseñados e implementados de la manera apropiada y operan de manera efectiva. Revisen los datos migrados por exactitud, completitud, y validación apropiada de los datos.
- Preparadores – Lleven los datos provenientes de los documentos fuente o de los juicios de la administración hacia la solución de la contabilidad del arrendamiento, ya sea manualmente o vía interfaz. Si el traslado de los datos es realizado por un tercero, establezcan procedimientos para probar los resultados.
- Revisores – Revisen los contratos que contengan arrendamientos para determinar que es trasladada la información relevante necesaria para la contabilidad del arrendamiento. Céntrense en completitud (seguimiento de los datos desde el documento fuente hacia la solución de tecnología) y exactitud (seguimiento de los datos desde la solución de tecnología hasta el documento fuente).

Identifique las tasas de descuento apropiadas y los otros supuestos importantes de la administración:

- Preparadores – Identifiquen los supuestos importantes y/o los modelos usados para generar las tasas de descuento. Por ejemplo, si una tasa incremental de endeudamiento comprende una tasa base de referencia, un ajuste por el riesgo de crédito propio de la compañía, y el impacto del colateral, documente los supuestos importantes y las fuentes usadas para derivar esos elementos de la tasa de descuento.
- Revisores – Revisen la lógica general usada para determinar las [tasas de descuento](#) y evalúen los supuestos importantes y/o los modelos usados para generar tales tasas.

Consideré otros juicios de la administración contenidos en el ambiente de control interno de la administración, tales como término del arrendamiento o valor razonable del activo subyacente:

- Preparadores – Documente los juicios y los supuestos utilizados para hacer esos juicios por materias que tengan un impacto en la contabilidad para los arrendamientos. Por ejemplo, si un preparador determina que las opciones de renovación son razonablemente ciertas de ejercer, documente los factores que afectaron esa conclusión.
- Revisores – Evalúen si el período de los flujos de efectivo es consistente con los juicios alrededor del término de arrendamiento y si el término de arrendamiento aplicado es consistente con los hechos establecidos por el preparador y con la aplicación apropiada de los GAAP.

Aborde las materias de contabilidad complejas:

- Preparadores – Analicen los contratos con términos complejos. Por ejemplo, para una transacción de venta y retro-arrendamiento contabilizada como una financiación según la ASC 840, analice el contrato para determinar si la transferencia del activo es una venta y aplique los principios de la ASC 606 de acuerdo con la ASC 842-40.
- Revisores – Analicen y desafíen las implicaciones de la transición y las conclusiones documentadas por el preparador, considerando los términos relevantes del contrato y evalúen el impacto según la ASC 842.

Algunos controles son únicos para el período de transición. A causa de esto, los revisores necesitan ser diligentes en sus revisiones durante el período de transición. De otra manera, los errores del Día Uno pueden originar errores en la contabilidad continuada.



Anteponga los requerimientos para implementar actividades nuevas:

- Arrendamientos nuevos, arrendamientos modificados, y re-valoración del arrendamiento
 - Preparadores – Determinen si durante el período se participó en arrendamientos nuevos o si fueron modificados. Para los arrendamientos nuevos, aplique procedimientos similares para obtener e ingresar los datos apropiados en la solución de tecnología o en la hoja de cálculo. Para las modificaciones a arrendamientos existentes, determine la contabilidad apropiada según los términos de los contratos y de acuerdo con la ASC 842 y documente las conclusiones.
 - Revisores – Revisen/aprueben los nuevos arrendamientos de manera consistente con los controles establecidos para la transición. Revisen y desafíen la conclusión contenida en los memorandos de contabilidad para las modificaciones del arrendamiento y prueben los inputs clave.
 - La re-valoración del arrendamiento es un concepto nuevo en la contabilidad del arrendamiento según la ASC 842, y las compañías probablemente no tendrán controles internos para monitorear los eventos de re-valoración.
 - Según la ASC 842, las compañías tienen que monitorear los eventos importantes o los cambios en las circunstancias dentro del control del arrendatario que afecten directamente si es o no razonablemente cierto, el ejercicio de una opción para extender o terminar el arrendamiento o para comprar el activo subyacente. Las compañías también pueden necesitar un control para identificar si cualesquiera eventos o circunstancias de re-valoración han ocurrido durante el período trimestral de presentación de reporte. Un revisor calificado puede determinar el impacto apropiado de contabilidad para el evento o circunstancia.
 - Ejemplo: Las compañías deben monitorear si la construcción de mejoramientos de la propiedad arrendada que se espera tengan valor económico importante para el arrendatario afectarán la conclusión acerca de si se ejercerá una opción de renovación.
- Monitoreo continuo de la tecnología
 - Las compañías que implementen una tecnología de terceros para la contabilidad del arrendamiento deben planear solicitar y evaluar reportes SOC-1 y SOC-2 y valorar si los controles de usuario también están diseñados e implementados de la manera apropiada.
- Si se usa una hoja de cálculo o un sistema interno, los controles apropiados sobre el sistema o sobre la hoja de cálculo deben ser implementados y probados.
- Abstracción continua de datos
 - Mantenga controles para la abstracción de datos, diseñados e implementados durante el período de transición para los arrendamientos nuevos y modificados
- Tasas de descuento
 - Si bien las tasas de descuento no necesitan ser actualizadas en arrendamiento que de otra manera no son modificados o re-valorados, necesitan ser determinadas para los arrendamientos nuevos y modificados. Las compañías deben establecer un proceso repetible si regularmente se negocian nuevos arrendamientos.
 - Preparadores – Determinen si existen nuevos arrendamientos. Identifiquen los supuestos importantes y/o los modelos usados para generar las tasas de descuento. Por ejemplo, si una tasa incremental de endeudamiento comprende una tasa base de referencia, un ajuste por el riesgo de crédito propio de la compañía, y el impacto del colateral, documente los supuestos y fuentes importantes usados para derivar esos elementos de la tasa de descuento.
 - Revisores – Revisen la lógica general usada para determinar las tasas de descuento y evalúen los supuestos importantes y/o los modelos usados para generar tales tasas.
- Revelaciones
 - Según la ASC 842, las compañías tienen que monitorear las actividades de arrendamiento para cumplir con el principio de revelación subyacente al estándar.
 - Preparadores – Revisen los requerimientos de revelación para cada período de presentación de reporte y valoren si cualesquiera transacciones de arrendamiento requerirían revelación cualitativa o cuantitativa separada. Además, compilen cualquier información que se necesite para cumplir con los requerimientos de revelación (e.g., promedio ponderado del término de arrendamiento que permanezca) y aseguren que hay controles sobre cualesquiera reportes que generen tal información.
 - Revisores – Evalúen la completitud y exactitud de esas revelaciones con base en un entendimiento apropiado de las actividades de arrendamiento de la compañía y los requerimientos contenidos en la ASC 842 y en otros lugares en los GAAP.

Un camino empinado para las compañías públicas y privadas

La ASC 842 es probable que sea uno de los mayores cambios de contabilidad en la historia reciente, y durante sus implementaciones las compañías deben tener conversaciones con sus auditores. Avanzando, para las empresas tanto públicas como privadas, tener confianza en los números del estado financiero probablemente depende más que nunca del desarrollo y uso de controles internos apropiadamente diseñados y documentados. En resumen, los controles correctos pueden ser cruciales para obtener el nuevo estándar correcto.

Los roles del preparador y del revisor

Está creciendo la sensibilidad, tanto en los ambientes de control interno como entre los auditores, en relación con la distinción entre un proceso y un control. Elaborar un estimado de contabilidad u otro juicio es un proceso. Dentro de ese proceso, los controles internos son esenciales para abordar los riesgos que surgen de ese juicio.

Las compañías querrán evaluar si los individuos asignados para realizar el proceso (preparadores) y administradores de los controles internos (revisores) tienen las habilidades y el conocimiento requeridos para crear controles efectivos. Cuáles personas llenan esos roles probablemente depende de la estructura organizacional de la compañía y de la experticia poseída y requerida para cada proceso y cada control interno. Las habilidades y antecedentes de los individuos en esos roles pueden variar a través de la organización.

Hablemos

Para información adicional en relación con lo anterior y otra orientación interpretativa relacionada con el nuevo estándar del arrendamiento, contacte a:



Jeanne McGovern
Audit & Assurance Partner
Deloitte & Touche LLP
+1 201 761 3625
jmcgovern@deloitte.com



Lauren Pesa
Audit & Assurance Senior Manager
Deloitte & Touche LLP
+1 312 486 4647
lpesa@deloitte.com

www.deloitte.com/us/audit



Esta publicación solo contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios profesionales de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos, u otros. Esta publicación no sustituye tales asesoría 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 se base en esta publicación.

Acerca de Deloitte

Deloitte se refiere a uno o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembros, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. En los Estados Unidos, Deloitte se refiere a uno o más de las firmas miembros de DTTL en los Estados Unidos, sus entidades relacionadas que operan usando el nombre "Deloitte" en los Estados Unidos y sus respectivas afiliadas. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública. Para conocer más acerca de nuestra red global de firmas, por favor vea www.deloitte.com/about.

Copyright © 2019 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Documento original: "***Internal controls considerations for lease accounting***", Deloitte, May 2019.
https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/internal-controls-considerations-for-lease-accounting.html?id=us:2em:3cc:4dcom_share:5awa:6dcom:audit.

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.