



En este número

- [Elemento 1: Impuestos a las ventas y otros impuestos similares recaudados de los arrendatarios](#)
- [Elemento 2: Costos del arrendador pagados directamente por el arrendatario](#)
- [Elemento 3: Reconocimiento de pagos variables por contratos con componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento](#)
- [Fecha efectiva y transición](#)

FASB engalana corredor de los arrendadores con requerimientos “menores”

Por Amy Winkler, Amy Park, y Kristin Bauer, Deloitte & Touche LLP

En la medida en que las entidades se preparan para adoptar la ASC 842,¹ los arrendadores han planteado ciertas preocupaciones relacionadas con la implementación. Para ayudar a los arrendadores con la implementación del nuevo estándar de arrendamientos sin comprometer la información proporcionada a los usuarios del estado financiero, la Junta emitió en diciembre 10, 2018, la [ASU 2018-20](#).² La ASU incluye enmiendas relacionadas con los siguientes elementos:

- *Elemento 1 – Impuestos a las ventas y otros impuestos similares recaudados de los arrendatarios*
- *Elemento 2 – Costos del arrendador pagados directamente por el arrendatario*
- *Elemento 3 – Reconocimiento de pagos variables por contratos con componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento*

Este *Heads Up* resume las enmiendas hechas por la ASU 2018-20 y proporciona perspectivas clave sobre cómo se espera que los arrendadores apliquen esas enmiendas.

¹ 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.

² FASB Accounting Standards Update (ASU) No. 2018-20, *Narrow-Scope Improvements for Lessors*.



Conectando los puntos

Otras ASU relevantes y ASU propuestas para los arrendadores

En noviembre 2018, FASB emitió la [ASU 2018-19](#)³ para aclarar ciertos aspectos del nuevo modelo actual de deterioro de pérdidas de crédito esperadas [expected credit losses (CECL)] contenido en la [ASU 2016-13](#).⁴ La ASU 2018-19 señala que las cuentas por cobrar por arrendamientos operacionales están dentro del alcance de la ASC 842, más que de la ASC 326. Esto es, la entidad aplicaría la ASC 842 más que la ASC 326-20 para contabilizar los cambios en la valoración de la cobrabilidad para los arrendamientos operacionales. Cuando aplica la ASC 842, la entidad reconocería los cambios en la valoración de la cobrabilidad para un arrendamiento operacional como un ajuste a los ingresos por arrendamiento de acuerdo con la ASC 842-30-25-13 más que reconocer un gasto por deudas malas.⁵

En diciembre 4, 2018,⁶ la Junta tentativamente decidió agregar a su agenda un proyecto sobre mejoramientos a la Codificación para los arrendadores. Específicamente, la Junta decidió enmendar la orientación contenida en la ASC 842 sobre (1) determinación del valor razonable del activo subyacente por los arrendadores que no sean fabricantes o distribuidores y (2) presentación en el estado de flujos de efectivo para las entidades dentro del alcance de la ASC 942. Una ASU propuesta relacionada con esas enmiendas se espera sea emitida a finales de diciembre o a comienzos de enero 2019.

Para más información acerca de la ASC 842, vea [A Roadmap to Applying the New Leasing Standard](#), de Deloitte, que sirve como una guía comprensiva para la nueva orientación sobre arrendamientos.

Elemento 1: Impuestos a las ventas y otros impuestos similares recaudados de los arrendatarios

Según la ASC 606, tal y como fue enmendada por la [ASU 2016-12](#),⁷ las entidades pueden elegir la política de contabilidad de presentar sobre una base neta los impuestos a las ventas recaudados de los clientes. Específicamente, la ASC 606-10-32-2A establece, en parte:

La entidad puede hacer una elección de política de contabilidad para excluir de la medición del precio de transacción todos los impuestos valorados por una autoridad gubernamental que sean tanto impuestos en como concurrentes con una transacción específica que produzcan-ingresos-ordinarios y recaudados por la entidad provenientes del cliente (por ejemplo, impuestos de ventas, uso, valor agregado, y algunos impuestos sobre consumos específicos).

Tal y como fue emitida, la [ASU 2016-02](#)⁸ no les proporcionó a los arrendadores un expediente práctico similar para los impuestos a las ventas recaudados de los arrendatarios. La retroalimentación proveniente de los *stakeholders* citó desafíos operacionales con la aplicación de la nueva orientación de arrendamientos sin tal expediente. Los *stakeholders* observaron que, si bien los arrendadores no están dentro del alcance de la ASC 606, están realizando una actividad que genera ingresos ordinarios de una manera similar a un servicio contabilizado según la ASC 606. Por consiguiente, esos *stakeholders* solicitaron FASB proporcionara un expediente práctico similar según el cual los arrendadores pudieran elegir presentar sobre una base neta los impuestos recaudados de los arrendadores.

De acuerdo con ello, la ASU 2018-20 ofrece a los arrendadores una elección de política de contabilidad según la cual puedan excluir de los ingresos ordinarios por arrendamientos los impuestos a las ventas y otros impuestos similares valorados por una autoridad gubernamental y recaudados por el arrendador provenientes de un arrendatario. Los arrendadores que hagan esta elección de política de contabilidad tienen que revelar que lo han hecho, además de proporcionar las revelaciones requeridas por la ASC 235-10-50-1 hasta 50-6.

³ FASB Accounting Standards Update No. 2018-19, *Codification Improvements to Topic 326, Financial Instruments — Credit Losses*.

⁴ FASB Accounting Standards Update No. 2016-13, *Measurement of Credit Losses on Financial Instruments*. Para más información acerca de este nuevo modelo de CECL, vea el [Heads Up](#) de junio 17, 2016, de Deloitte, el cual se basa en las pérdidas esperadas más que en las pérdidas incurridas.

⁵ Para más información acerca de las cuentas por cobrar por arrendamiento operacional facturadas, vea el [TRG Snapshot](#) de junio 2018, de Deloitte.

⁶ Para más información acerca de las decisiones tentativas alcanzadas por FASB en su reunión de diciembre 4, 2018, vea el [Journal entry](#) de diciembre 7, 2018, de Deloitte.

⁷ FASB Accounting Standards Update No. 2016-12, *Revenue From Contracts With Customers (Topic 606): Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*.

⁸ FASB Accounting Standards Update No. 2016-02, *Leases*.



Conectando los puntos

La EITF abordó un tema similar en el Issue 06-3,⁹ que constituyó la base de la orientación sobre el tema contenida en la ASC 606. Por consiguiente, nosotros consideramos que esta orientación es importante para entender las bases para el alcance de la elección de política de contabilidad según la ASC 842-10-15-39A. El Issue 06-3 señala que su alcance incluye todos los impuestos valorados por una autoridad gubernamental que sean tanto impuestos sobre y concurrentes con una transacción específica que produzca-ingresos-ordinarios entre un vendedor y un cliente. Sin embargo, el alcance no incluye los impuestos valorados sobre los recibos brutos totales de la entidad o los impuestos durante el proceso de abastecimiento de inventario. De manera similar, los impuestos valorados sobre los recibos brutos totales del arrendador o sobre el arrendador como propietario del activo subyacente están fuera del alcance de la elección de política de contabilidad según la ASC 842-10-15-39A.

Por otra parte, durante la deliberación de la ASU 2018-20, los *stakeholders* solicitaron que el alcance de esta elección fuera ampliado para incluir los impuestos a la propiedad, pero FASB no otorgó lo solicitado. Esto es, los impuestos a la propiedad no deben ser considerados dentro del alcance estrecho de esta elección; más aún, la entidad debe considerar los impuestos a la propiedad cuando aplique la orientación contenida en la ASC 842-10-15-40A, tal y como se discute en el Elemento 2 adelante.

Nosotros esperamos que las entidades a menudo alinearán sus elecciones de política de contabilidad según la ASC 606-10-32-2A con las según la ASC 842-10-15-39A; sin embargo, nosotros observamos que tal consistencia no es requerida.

Elemento 2: Costos del arrendador pagados directamente por el arrendatario

Un arrendador puede incurrir en varios costos en su rol como arrendador o como propietario del activo subyacente. El requerimiento para que el arrendatario pague esos costos, sea directamente a un tercero o a nombre del arrendador o como un reembolso para el arrendador, no resulta en la transferencia de un bien o servicio para el arrendatario por separado del derecho de uso del activo subyacente. La ASU 2016-02, tal y como inicialmente fue emitida, requirió que el arrendador reporte esas cantidades, independiente del pagador, como ingresos ordinarios y gastos.

Según la ASC 606, la entidad tiene que evaluar si está actuando como el principal o el agente en la transacción para determinar si los ingresos ordinarios deben ser presentados sobre una base bruta o neta. Sin embargo, después de la emisión del nuevo estándar de ingresos ordinarios, los *stakeholders* plantearon preguntas acerca de si a la entidad se le debe requerir estimar los ingresos ordinarios brutos cuando esté actuando como el principal, pero hay incertidumbre en el precio de transacción que no se espere en últimas sea resuelto. Como resultado, cuando FASB emitió enmiendas a la orientación sobre principal-versus-agente contenida en la [ASU 2016-08](#),¹⁰ específicamente abordó esta pregunta en el parágrafo BC38(c) de esa ASU:

La determinación de si los ingresos ordinarios pueden ser o no estimados se basa en una valoración de la orientación sobre el precio de transacción contenida en la Section 606-10-32 sobre medición (tal como, la cantidad de consideración a la cual la entidad espere tener derecho por transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente y la restricción sobre la consideración variable). La orientación sobre la consideración variable es instructiva respecto de si las cantidades deben ser reconocidas como ingresos ordinarios. Un principio clave de la consideración variable es que en algún punto la incertidumbre en el precio de la transacción en últimas será resuelto. Cuando la incertidumbre no se espere que en últimas sea resuelta, la orientación señala que la diferencia entre la cantidad a la cual la entidad tiene derecho del intermediario y la cantidad cargada por el intermediario al cliente final no es consideración variable y, por consiguiente, no hace parte del precio de la transacción de la entidad.

A la luz de la orientación contenida en la Información sobre los antecedentes y las Bases para las conclusiones de la ASU 2016-08, algunos *stakeholders* arrendadores solicitaron que FASB proporcione una similar elección de política de contabilidad según la cual los arrendadores no estarían requeridos a reconocer ingresos ordinarios por arrendamiento (y el gasto correspondiente) por ciertos costos que sean considerados costos del arrendador según la ASC 842.

⁹ EITF Issue No. 06-3, "How Taxes Collected From Customers and Remitted to Governmental Authorities Should Be Presented in the Income Statement (That Is, Gross Versus Net Presentation)."

¹⁰ FASB Accounting Standards Update No. 2016-08, *Principal Versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross Versus Net)*.

De acuerdo con ello, la ASU 2018-20 aborda las preocupaciones del *stakeholder* acerca de los desafíos relacionados con la determinación de los costos pagados por los arrendatarios directamente a terceros a nombre de los arrendadores mediante requerir que los arrendadores excluyan tales costos de los pagos variables y por lo tanto de los ingresos ordinarios por arrendamiento. Los costos del arrendador no son un componente en el contrato porque ni son componentes de arrendamiento ni componentes de no-arrendamiento (e.g., servicios). Algunos ejemplos comunes de costos del arrendador incluyen impuestos a la propiedad y seguros en un arrendamiento inmobiliario.

Las enmiendas contenidas en la ASU 2018-20 también aclaran que los costos del arrendador que son pagados directamente a un tercero por el arrendador y luego reembolsados por el arrendatario *tienen* que ser contabilizados como pagos variables. El parágrafo BC28 de la ASU 2018-20 observa que "si bien la economía entre pagado-por-el-arrendatario y reembolsado-por-el-arrendatario son similares en que ambos pueden ser costos del arrendador, la Junta destacó que todos los costos reembolsados-por-el-arrendatario son cantidades conocidas por el arrendador y concluyó que esos costos deben ser contabilizados como costos del arrendador."

Ejemplo

Un Arrendatario participa en un arrendamiento con el Arrendador por un yate. De acuerdo con los términos del arrendamiento, el Arrendatario paga mantenimiento, seguros, e impuestos a la propiedad directamente a un tercero. El Arrendador debe considerar los cargos tal y como sigue:

- Los seguros y los impuestos a la propiedad son costos del arrendador (i.e., no-componentes) pagados directamente por el arrendatario; por lo tanto, el Arrendador *no debe* reportar los ingresos ordinarios o el gasto correspondiente (i.e., debe reportar sobre una base neta).
- El mantenimiento es un componente de no-arrendamiento y por consiguiente no es un costo del arrendador; por lo tanto, el Arrendador *debe* reportar los ingresos ordinarios y el gasto correspondiente (i.e., debe reportar sobre una base bruta).

Observe que si el Arrendatario reembolsó al Arrendador y el Arrendador pagó a un tercero, el seguro y los impuestos a la propiedad también serían reportados sobre una base bruta.

Conectando los puntos



El Elemento 1, tal y como se describió arriba, es una elección de política de contabilidad que le permite al arrendador no evaluar si los impuestos a las ventas y otros impuestos similares recaudados de un arrendatario representan costos del arrendador. Sin embargo, la enmienda relacionada con el Elemento 2 es un requerimiento. Además, la enmienda distingue entre la contabilidad para los costos del arrendador que son pagados directamente por el arrendatario y la contabilidad para los costos reembolsados por el arrendatario.

Cuando los costos son reembolsados por el arrendatario y no son un componente contenido en el contrato, el arrendador todavía necesitará determinar si el costo es un costo del arrendador (más que un costo del arrendatario). Las enmiendas proporcionan enorme alivio para los arrendadores cuando el arrendatario directamente paga tales costos, porque la contabilidad es la misma independiente de si los costos son costos del arrendatario o del arrendador.

Elemento 3: Reconocimiento de pagos variables por contratos con componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento

La ASU 2016-02 inicialmente requirió que los arrendadores reconozcan los pagos variables "en utilidad o pérdida en el período cuando ocurra el cambio en los hechos y circunstancias en los cuales se base el pago variable," independiente de si el pago variable está relacionado con el componente de arrendamiento o de no-arrendamiento contenido en el contrato.

Los *stakeholders* observaron que la orientación, tal y como originalmente fue emitida, puede llevar a que el arrendador reconozca como ingresos ordinarios un pago variable relacionado con un componente de no-arrendamiento antes que el control del componente de no-arrendamiento sea transferido al cliente. Esto es, tal y como fue emitida, la ASC 842-10-15-40, leída literalmente, implicó que tan pronto como es resuelta una incertidumbre que creó variabilidad en la consideración, esa

cantidad debe ser reconocida como ingresos ordinarios independiente de si el elemento con el cual esté relacionado ha sido entregado al cliente-arrendatario.

Para aclarar la intención de la Junta, la ASU 2018-20 enmendó la ASC 842 para requerir que el arrendador asigne (más que reconozca) ciertos pagos variables para los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento cuando ocurran los cambios en los hechos y circunstancias en los cuales se base el pago variable. Después de la asignación, la cantidad de los pagos variables asignados al componente de arrendamiento serían “reconocidos como ingresos en utilidad o pérdida de acuerdo con el Topic 842, mientras que la cantidad de los pagos variables asignada a los componentes de no-arrendamiento sería reconocida de acuerdo con otros Topics, tales como el Topic 606.”

Ejemplo

Landlord participa en un acuerdo a cinco años con Retailer para arrendar un espacio minorista en un centro comercial. Los pagos mensuales se basan en una estructura variable, con un mínimo garantizado, tal y como sigue:

- Cuatro por ciento de los ingresos ordinarios mensuales por ventas minoristas de enero a junio de cada año.
- Dos por ciento de los ingresos ordinarios mensuales por ventas minoristas de julio a diciembre de cada año.
- La cantidad mínima debida cada mes es \$20,000.

Cada pago mensual es compensación por el derecho a usar el espacio minorista (incluyendo reembolso de los impuestos a la propiedad asociados y de los seguros asociados), mantenimiento del área común [common-area maintenance (CAM)], y un reporte anual. Landlord proporcionará el reporte en diciembre 31 de cada año. El reporte incluirá varias métricas estadísticas y análisis (e.g., tráfico peatonal de clientes, hábitos de compra de los clientes, datos de video de seguimiento).

Landlord identifica tres componentes en el contrato:

- Un componente de arrendamiento por el derecho a usar el espacio minorista.
- Un componente de no-arrendamiento por el CAM.
- Un componente de no-arrendamiento por el reporte anual que es una obligación de desempeño distinta de los servicios de CAM.

Landlord determina que, de acuerdo con la ASC 606, el reporte anual (un componente de no-arrendamiento) es una obligación de desempeño satisfecha en un punto en el tiempo y que el control es transferido al Minorista a partir de la entrega del reporte en diciembre 31. De acuerdo con ello, cualesquier pagos variables recibidos durante el año y atribuibles al reporte anual por el componente de no-arrendamiento deben ser diferidos y reconocidos como ingresos ordinarios cuando el reporte sea entregado y el control sea transferido en un punto en el tiempo (i.e., al final de cada año). Esta conclusión es verdadera independiente de si el arrendador ha elegido el expediente práctico relacionado con la combinación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento. Esto porque el componente de no-arrendamiento para el reporte anual no daría satisfacción a los criterios de alcance para la combinación dado que el patrón de transferencia (en un punto en el tiempo) no es el mismo que el patrón de transferencia del componente de arrendamiento (durante el tiempo provisto que el componente de arrendamiento es un arrendamiento operacional).

Fecha efectiva y transición

Si la entidad todavía no ha adoptado la ASU 2016-02 en la fecha de emisión de la ASU 2018-20 (i.e., diciembre 10, 2018), la fecha efectiva de la ASU 2018-20 está alineada con la de la ASU 2016-02. Esto es, la fecha efectiva es tal y como sigue:

- *Entidades públicas* – Años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2018, y los períodos intermedios dentro de esos años fiscales.
- *Todas las otras entidades* – Años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2019, y los períodos intermedios dentro de los años fiscales que comienzan después de diciembre 15, 2020.

Además, tal entidad debe consistentemente aplicar las enmiendas a todos los arrendamientos nuevos y existentes y aplicar el mismo método de transición elegido para la ASU 2016-02.

Si la entidad ha elegido aplicar la ASU 2016-02. En la fecha de emisión de la ASU 2018-20 (i.e., diciembre 10, 2018), la entidad puede adoptar la ASU 2018-20 de una manera consistente con su adopción de la ASU 2016-02 (i.e., su adopción sería consistente con las viñetas arriba). Alternativamente, la entidad puede elegir aplicar la ASU 2018-20 a cualquiera de (1) el primer período de presentación de reporte (intermedio o anual) que termine después de la emisión de la ASU o (2) el primer período de presentación de reporte (intermedio o anual) que comience después de la emisión de la ASU. Además, la entidad que haya adoptado la ASU 2016-02 en la fecha de emisión de la ASU 2018-20 podría elegir aplicar la ASU 2018-20 a todos los arrendamientos nuevos y existentes ya sea (1) prospectivamente o (2) retrospectivamente a todos los períodos anteriores que comiencen con los años fiscales en los cuales la ASC 842 fue inicialmente aplicada.

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

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 de ganar crédito de CPE – directo a su escritorio.

Suscripciones

Para suscribirse a *Dbriefs*, o para recibir publicaciones de contabilidad emitidas por el Accounting Services Department, de Deloitte, por favor regístrate en [My.Deloitte.com](#).

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. ¡Dale 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 confíe 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. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Copyright © 2018 Deloitte Development LLC. Reservados todos los derechos.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Heads Up – Volume 25, Issue 21 – December 14, 2018 – FASB Decks Lessors' Halls With "Lesser" Requirements –**

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.