

IFRS industry insights

El proyecto de arrendamientos – Una actualización para la industria de transporte

... las Juntas rechazaron el punto de vista de definir al activo especificado más ampliamente como un activo de especificación particular más que como un activo que es identificado de manera única.

Durante el mes de abril de 2011, IASB y FASB (las "Juntas") continuaron sus discusiones sobre el proyecto de arrendamientos y tomaron una serie de decisiones tentativas que difieren de las propuestas contenidas en el borrador para discusión pública (ED) que fue emitido el año pasado. De manera específica, las Juntas llegaron a decisiones tentativas sobre la definición de arrendamiento, la separación de los componentes arrendamiento y no-arrendamiento y el patrón del reconocimiento del gasto. También, las Juntas reversaron su decisión anterior sobre los pagos variables de arrendamiento. Esos son algunos de los temas sobre los cuales quienes respondieron de parte de la industria de transporte expresaron preocupación en sus cartas comentario sobre el ED. En la segunda parte de nuestra serie IFRS Industry Insights para la industria de transporte, discutimos estos temas y el efecto que las decisiones tentativas pueden tener en la industria de transporte.

Definición de arrendamiento

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

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

Varios de quienes respondieron de parte de la industria de transporte reconocieron que la definición de arrendamiento que tiene el ED probablemente incluiría el alquiler de embarcaciones¹. Sin embargo, varios de quienes respondieron expresaron preocupación de que la definición de arrendamiento contenida en el ED podría conducir a confusión acerca de si los viajes expresos o el fletar por tiempo serían considerados

arrendamientos, contratos de servicio o ambos. Quienes respondieron de parte de la industria de transporte generalmente respaldaron el punto de vista de que el fletar por tiempo y los viajes expresos deben ser considerados contratos de servicio.

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que el "activo especificado" sería el activo identificable que sea identificado explícita o implícitamente en el contrato. Un activo estaría identificado implícitamente si para el propietario no sería práctico y económicamente factible sustituir activos alternativos en lugar del activo subyacente durante el término del arrendamiento. Inversamente, un contrato no sería un arrendamiento si para el propietario del activo sería práctico y económicamente factible sustituir el activo subyacente y la sustitución podría ocurrir en cualquier momento sin consentimiento del cliente; sin embargo, el derecho o la obligación del proveedor a sustituir otros activos solamente cuando el activo especificado no esté operando de manera apropiada no impide que el cliente controle el uso del activo. Al llegar a esta decisión tentativa, las Juntas rechazaron el punto de vista de definir al activo especificado más ampliamente como un activo de especificación particular más que como un activo que es identificado de manera única.

Las Juntas también decidieron tentativamente que un contrato transmitiría el derecho a controlar el uso del activo subyacente si el cliente tiene la capacidad para dirigir el uso, y recibir el beneficio del uso, de un activo especificado durante el término del arrendamiento. La capacidad para dirigir el uso de un activo especificado incluiría determinar cómo, cuándo, y de qué manera el activo especificado es usado o determinar cómo el activo especificado es usado junto con otros activos o recursos para entregarle al cliente los beneficios derivados de su uso. Si el cliente puede especificar el resultado o el beneficio derivado del uso del activo, pero es incapaz de tomar decisiones acerca del input o de los procesos que resultan en ese resultado, la capacidad para especificar el resultado, en y por sí misma, no sería determinativa de que el cliente tenga la capacidad para dirigir el uso del activo. En contraste, si el proveedor opera un activo de acuerdo con las instrucciones del cliente, el cliente tiene la capacidad para dirigir el uso de ese activo.



¹ En el original 'bareboat charters' = alquiler de embarcaciones = acuerdo para fletar o contratar un barco o un bote, en el cual no se incluye ni tripulación ni provisiones como parte del acuerdo; en lugar de ello, quienes alquilan la embarcación son responsables por tales cosas (N del t).

La definición de arrendamiento propuesta podría tener un efecto importante en las entidades de transporte que participen en fletar por tiempo de largo plazo.

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

La definición de arrendamiento propuesta podría tener un efecto importante en las entidades de transporte que participen en fletar por tiempo de largo plazo, los cuales actualmente no pueden ser tratados como arrendamiento. De manera específica, si el equipo especificado está disponible para uso de quien lo fleta durante el término del contrato y quien lo fleta es capaz de tomar decisiones acerca de cómo, cuándo y de qué manera se usa el equipo, parece que quien lo fleta tendría la capacidad de dirigir el uso del activo, y por consiguiente, el contrato probablemente sería considerado un arrendamiento. El propietario del equipo o el fletador ya no sería capaz de confiar en el hecho de que el equipo es administrado por empleados del propietario, el propietario del equipo mantiene la posesión del equipo durante el término del contrato y el contrato incluye determinaciones fuera-de-alquiler al llegar a la conclusión de que en el momento el fletar es un servicio más que un arrendamiento. Según la definición propuesta, el contrato sería un arrendamiento si quien lo fleta tiene la capacidad para tomar decisiones acerca de usar el activo especificado que de manera importante afectan los beneficios recibidos a partir de ese uso durante el término del contrato. Por ejemplo, quien fleta puede necesitar determinar (1) cómo, cuándo, y de qué manera se usa el equipo o (2) cómo se usa el equipo junto con otros activos o recursos para entregarle al comprador el beneficio derivado de su uso, en orden a que el comprador concluya que tiene el derecho a controlar el activo subyacente.

El siguiente ejemplo, adaptado del ejemplo contenido en el documento de la agenda del personal que fue preparado para las Juntas, ilustra los puntos de vista del personal sobre la aplicación de esas decisiones tentativas:

Quien fleta participa en un contrato de flete por tiempo con el propietario de un equipo para el transporte de servicio de carga en un equipo con nombre propio, por cinco años. Quien fleta puede estar fletando el barco ya sea para llevar su carga o cargas de propiedad de terceros. Quien fleta paga diario o mensualmente el alquiler, con base en la tasa de mercado a la fecha del contrato, por el uso del barco y la navegación y los servicios de administración de la carga (incluyendo el uso del capitán del barco, la tripulación y el equipo tal como grúas y maquinaria de carga). El propietario del equipo permanece responsable por la navegación y la condición del barco. El propietario del equipo paga todos los gastos de operación del barco, excepto cuando el barco esté fuera-de-alquiler. Quien fleta también paga los costos del puerto. Según el flete por tiempo, el propietario del equipo es responsable por mantenimiento y gastos generales, servicios de limpieza relacionados con el espacio de carga, seguros y cumplimiento regulatorio sobre asuntos relacionados con la seguridad del barco. Además, el propietario del equipo es responsable por la carga cuando ésta esté a bordo del barco y por su administración segura mientras la carga esté bajo su cuidado y custodia.

Quien fleta por tiempo determina la carga a ser transportada, así como la oportunidad y localización de la entrega (i.e., quien fleta por tiempo determina cuándo y a cuál puerto sale el barco). Quien fleta por tiempo no paga alquiler cuando el barco esté fuera-de-alquiler. El barco puede estar fuera-de-alquiler por mantenimiento o reparación, por no disponibilidad de tripulación o por razones de seguridad tales como las condiciones del clima. Quien fleta por tiempo puede declarar cuándo el barco está fuera-de-alquiler si se satisfacen las condiciones acordadas para hacerlo según el tiempo de alquiler. El propietario del equipo paga los costos del barco cuando está fuera-de-alquiler.

El personal tentativamente concluyó que este ejemplo satisface la definición de arrendamiento, haciéndolo con base en el siguiente análisis:

El cumplimiento del contrato depende del uso del activo especificado

El cumplimiento del contrato depende del uso del barco, el cual está identificado explícitamente en el contrato. Es improbable que para el propietario sea práctico y económicamente factible sustituir otro barco por el barco especificado en el contrato.

...las Juntas tentativamente decidieron que se requeriría que los arrendatarios asignen entre los componentes arrendamiento y no-arrendamiento, haciéndolo con base en sus precios de compra independientes relativos.

El contrato transmite el derecho a controlar el uso del activo especificado

Quien fleta por tiempo tiene el derecho a controlar el uso del equipo porque tiene el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del uso del equipo durante el término del contrato – el equipo está disponible para el uso de quien fleta por tiempo, durante el término del contrato, a menos que el equipo esté fuera-de-alquiler. Dado que el propietario del equipo no recibe paga si el equipo está fuera-de-alquiler, el propietario del equipo aseguraría que el equipo esté disponible, para el uso de quien fleta por tiempo, durante la máxima cantidad de tiempo posible durante el término del contrato.

Adicionalmente, quien fleta por tiempo tiene la capacidad de dirigir el uso del equipo. Si bien el capitán es un empleado del propietario del equipo, el capitán opera el barco de acuerdo con las instrucciones de quien fleta por tiempo. Especificar el cronograma para el viaje y la destinación del equipo, en efecto, significa que quien fleta por tiempo determina cómo, cuándo y de qué manera se usa el equipo. El capitán tiene discreción en la operación del equipo pero esa discreción generalmente está limitada a asegurar que el equipo opera segura y apropiadamente. Las decisiones, de quien fleta por tiempo, acerca de la oportunidad y el destino del equipo son las que de manera significativa afectan el beneficio que recibe del uso del equipo porque quien fleta por tiempo de manera indirecta determina la velocidad y la dirección del equipo. Si bien el capitán está de manera activa operando el equipo, lo hace de acuerdo con las instrucciones de quien fleta por tiempo. El propietario del equipo retiene la mayoría de los riesgos asociados con la propiedad del barco y opera el equipo, pero no controla su uso durante el término del contrato.

Contratos que contienen componentes tanto de arrendamiento como de servicio

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

En marzo 2011, las Juntas tentativamente decidieron que en los contratos que incluyen componentes tanto de arrendamiento como de no-arrendamiento, los arrendatarios y los arrendadores identificarían y contabilizarían por separado los componentes de no-arrendamiento contenidos en el contrato. La orientación distinto versus no-distinto incluida en el ED no sería trasladada al estándar final.

Además, las Juntas tentativamente decidieron que se requeriría que los arrendatarios asignen entre los componentes arrendamiento y no-arrendamiento, haciéndolo con base en sus precios de compra independientes relativos. Si el precio de compra de un componente contenido en un contrato que contiene un arrendamiento, el arrendatario aplicaría el método

residual para asignar el precio al componente para el cual no haya precios de compra observables. Las Juntas tentativamente decidieron que los arrendatarios tratarían todo el contrato como un arrendamiento cuando no haya precios observables para cualquiera de los componentes.

La decisión tentativa para requerir la separación de los componentes de arrendamiento y de no-arrendamiento requerirá que los arrendatarios determinen los componentes del acuerdo, haciéndolo con base en la definición revisada de arrendamiento. La decisión tentativa para asignar con base en precios de compra observables requerirá que los arrendatarios obtengan, de los arrendadores o de terceros, la información relacionada con la fijación del precio de los componentes. En el transporte, la disponibilidad de administradores de equipos que sean terceros significará que los precios de compra para el componente servicio generalmente serán observables. El precio de compra para el arrendamiento del activo componente (i.e., el barco sin tripulación) también puede ser observable.

Patrón del reconocimiento del gasto para los arrendatarios

El ED propuso que el gasto por alquiler sería reemplazado por el gasto por amortización y el gasto por intereses, con el gasto total siendo reconocido temprano en el término del arrendamiento. Muchos de quienes respondieron al ED no estuvieron de acuerdo con la propuesta porque resultaría en:

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

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

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que deben existir dos tipos de arrendamientos para los arrendatarios y para los arrendadores – arrendamientos financieros y otros-distintos-a-financieros – y la determinación de si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u otro-distinto-a-financiero se basaría en los indicadores existentes contenidos en los parágrafos 7-12 del IAS 17 *Arrendamientos*.

Para los arrendamientos tanto financieros como otros-distintos-a-financieros, el pasivo para hacer los pagos de arrendamiento y el activo de derecho a uso serían medidos inicialmente al valor presente de los pagos de arrendamiento. Sin embargo, el patrón del reconocimiento para el arrendamiento financiero sería sobre una base acelerada mientras que el patrón del gasto para el arrendamiento que es otro-distinto-a-financiero sería sobre la base de línea recta. El pasivo para hacer los pagos de arrendamiento sería medido usando el método de interés efectivo y la amortización / depreciación del activo de derecho a uso se basaría en la diferencia entre la cantidad según línea recta y la cantidad del gasto por intereses.

Las cantidades de los gastos por intereses y amortización / depreciación serán presentadas en un solo elemento de línea como gasto por alquiler en utilidad o pérdida.

La decisión tentativa de tener dos tipos de arrendamientos no afecta la propuesta contenida en el ED que requeriría que el arrendatario reconozca el activo y pasivo según el modelo de derecho a uso pero aliviaría las preocupaciones relacionadas con el patrón acelerado del reconocimiento del gasto.

Pagos variables de arrendamiento

El ED requeriría el uso del enfoque de la probabilidad ponderada del resultado estimado, para estimar los pagos de arrendamiento incluyendo alquileres contingentes, sanciones por opción del término y garantías del valor residual. Muchos de quienes respondieron al ED objetaron esta propuesta, observando que el enfoque sería costoso de implementar y podría resultar en estimados no-confiables para los arrendamientos de largo plazo.

En abril 2011, las Juntas tentativamente decidieron que los pagos variables de arrendamiento no se deben incluir en la medición del pasivo del arrendatario para hacer los pagos de arrendamiento y en la cuenta por cobrar del arrendador a menos que los pagos variables de arrendamiento sean pagos mínimos de arrendamiento disfrazados. Los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados son los pagos variables de arrendamiento que están estructurados de manera tal que en sustancia sean pagos fijos de arrendamiento. Se espera que el estándar final incluya orientación para ayudar en la identificación de los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados. Esta decisión tentativa reversa la decisión previa que habría incluido los pagos variables de arrendamiento que sean “razonablemente ciertos” de ser pagados al arrendador.

La decisión tentativa de las Juntas para limitar el reconocimiento de los pagos variables de arrendamiento a los pagos mínimos de arrendamiento disfrazados aliviará muchas preocupaciones expresadas por quienes respondieron a nombre de la industria del transporte en relación con los estimados no confiables de los pagos variables de arrendamiento.

De cara al futuro

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

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

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad del Reino Unido no cotizada limitada mediante garantía y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad con personalidad jurídica propia e independiente. Consulte la página www.deloitte.com/about si desea obtener una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, tributación, consultoría y asesoramiento financiero a clientes públicos y privados en un amplio espectro de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global extendida por 150 países, Deloitte aporta las mejores capacidades y unos amplios conocimientos expertos a escala local que ayudan a sus clientes a tener éxito allí donde operan. Los 170.000 profesionales de Deloitte están comprometidos para convertirse en modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la “Red Deloitte”), pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar a un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier personal que actúe basándose en esta publicación.

© 2011 Deloitte Touche Tohmatsu Limited.