

CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 26

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C

Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores



BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

NUEVO TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO (NIIF 16)

Edmundo Vera Agurto

En enero de 2016, el IASB (International Accounting Standards Board) emitió la nueva norma que regula la contabilidad de los contratos de arrendamientos: la Norma Internacional de Información Financiera 16 (NIIF 16), la misma que sustituye a la Norma Internacional de Contabilidad 17 (NIC 17) y sus normas interpretativas relacionadas. Esta nueva norma entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2019.

El impacto de la entrada en vigencia de esta nueva norma, en contraste con la NIC 17, se dará principalmente en la contabilización de los arrendamientos por parte de los arrendatarios, que ya no deberán aplicar un modelo dual de contabilización de los arrendamientos (arrendamiento financiero u operativo), sino que aplicarán un único modelo que los llevará al reconocimiento de un activo por el derecho de uso del bien y de un pasivo por los pagos futuros a realizar.

Palabras clave: contabilidad de arrendamientos, NIIF 16, estados financieros.

1. CONTENIDO

La NIIF 16 aplica a todos los contratos de arrendamiento con ciertas excepciones contempladas en otras normas:

- Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares;
- Activos biológicos mantenidos por un arrendatario, dentro del alcance de la NIC 41, Agricultura;
- Acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios;

- Licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15, Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes;
- Derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia dentro del alcance de la NIC 38, Activos Intangibles.

Además, existen dos exenciones (opcionales) en las que la aplicación de la nueva norma no es obligatoria: en el caso de arrendamientos de corto plazo y en los casos en que el activo arrendado es de bajo valor. Esto para efectos de la relación costo/beneficio y la simplificación de la aplicación de la norma, lo cual permite al arrendatario reconocer los pagos del arrendamiento como un gasto, normalmente, de manera lineal a lo largo del plazo del arrendamiento.

2. ARRENDAMIENTO O CONTRATO DE SERVICIOS

La entidad deberá evaluar al inicio de un contrato si este es un arrendamiento o un contrato de servicios. El factor principal para llegar a la conclusión que nos encontramos frente a un arrendamiento está relacionado con la transferencia del derecho a controlar el uso de un activo identificado por un período determinado de tiempo a cambio de una contraprestación. Se considera que existe transferencia del control si el cliente tiene los siguientes derechos:

- El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado;
- El derecho a decidir el uso del activo identificado.

Por ejemplo, una entidad requiere almacenar sus inventarios y no cuenta con espacio suficiente en sus instalaciones, por lo que recurre a una entidad almacenera. Esta entidad almacenera le ofrece dos tipos de contrato, ambos por el mismo plazo: el primero, en el que recibe los inventarios del cliente y los ubica en sus almacenes sin identificarle el espacio físico; y el segundo contrato, en el que le ofrece a su total disposición uno de sus blocks para que el cliente pueda almacenar sus inventarios. En el primer contrato, el cliente no tiene el derecho de controlar ningún espacio físico ni tampoco existe un activo identificado; sin embargo, en el segundo contrato sí existe un activo identificado y el cliente tiene el derecho de controlar el uso del activo. Por lo tanto, la primera propuesta se trata de un contrato de servicios y la segunda es un contrato de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16.

3. CONTABILIDAD DEL ARRENDATARIO

En todos los contratos de arrendamiento, calificado como tal según los requerimientos de la NIIF 16, el arrendatario deberá reconocer, en la fecha de inicio del arrendamiento, un activo por el derecho de uso del activo subyacente y un pasivo por arrendamiento, salvo en los casos en que la entidad decida aplicar las exenciones opcionales comentadas anteriormente. Este tratamiento es diferente en relación con el requerido por la NIC 17, según la cual se debía realizar la distinción entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo. En este caso, los elementos principales para que se califique como arrendamiento financiero eran la transferencia de los riesgos y los beneficios inherentes de la propiedad; de este modo, se establecía un esquema dual del tratamiento de los arrendamientos. En esta nueva norma, el tratamiento es único para todos los arrendamientos.

El activo a reconocerse inicialmente en los arrendamientos, según la NIIF 16, reflejará el derecho de uso del activo subyacente (bien arrendado) y comprenderá lo siguiente:

- El importe inicial del pasivo por arrendamiento, comentado posteriormente;
- Todos los pagos realizados por el arrendatario al arrendador antes o en la fecha del inicio del arrendamiento descontando cualquier incentivo recibido;
- Los costos directos iniciales;
- La estimación de los costos por desmantelamiento y eliminación del activo subyacente o para restaurarlo, según los términos y condiciones del contrato.

Posteriormente, el activo que representa el derecho de uso del bien en arrendamiento se medirá utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación de la NIC 16, Propiedad, Planta y Equipo, o aplicará obligatoriamente el modelo de valor razonable de la NIC 40, Propiedades de Inversión, en la medida que utilice este modelo para medir sus demás propiedades de inversión.

Para aplicar el modelo del costo, el arrendatario medirá el activo al costo:

- Menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro de valor, según la NIC 36, Deterioro del valor de los Activos;
- Ajustado por cualquier modificación del pasivo del arrendamiento.

Por otro lado, el pasivo por el arrendamiento se medirá inicialmente en la fecha del comienzo del arrendamiento al valor presente de todos los pagos del arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Para realizar el descuento de los pagos futuros, se utilizará la tasa de interés implícita en el arrendamiento, definida en la norma como la tasa que iguala el valor presente de los pagos y el valor residual

no garantizado con la suma del valor razonable del activo subyacente y cualquier costo directo inicial del arrendador. En caso sea complicado calcular esta tasa, la norma brinda la opción de poder utilizar una tasa de interés incremental, que es una tasa atribuida a instrumentos financieros similares del arrendatario. En los «Fundamentos de conclusiones», el IASB indica que la tasa de interés implícita y la tasa de interés incremental son muy similares, debido a que los elementos para la determinación de ambas tasas son los mismos: riesgo crediticio del arrendatario, tiempo del financiamiento, entorno económico, entre otros. Por ello, en algunos casos, para efectos prácticos es conveniente tomar la tasa de interés incremental directamente.

Posteriormente, el pasivo se irá incrementando por el interés devengado en resultados y reduciendo por las cuotas pagadas (según el modelo del costo amortizado de cualquier instrumento financiero). Además, deberá ser recalculado, en caso sea necesario, por las nuevas condiciones del contrato o por la modificación de las cuotas.

De lo comentado en los párrafos precedentes, notamos que el tratamiento del activo por el derecho de uso del activo subyacente (con depreciación lineal, normalmente) y el tratamiento del pasivo por el arrendamiento (al costo amortizado) nos dan un efecto en resultados de gastos decrecientes, en contraposición con el modelo de la NIC 17 en los arrendamientos operativos, que arroja un gasto lineal durante el período del arrendamiento. Este efecto es uno de los más importante a tener en cuenta al momento de analizar el impacto de la aplicación de la nueva norma de arrendamientos.

Para efectos de presentación, el arrendatario deberá tomar las siguientes consideraciones:

- a) En el estado de situación financiera:
 - Presentará en una partida separada los activos por derecho de uso; en caso contrario, realizará el desglose en notas a los estados financieros.
 - Presentará en una partida separada los pasivos por los arrendamientos; en caso contrario, realizará el desglose en notas a los estados financieros.
- b) En el estado del resultado integral:
 - Presentará de forma separada los gastos por depreciación del activo por derecho de uso y los gastos financieros devengados por el pasivo por arrendamiento.
- c) En el estado de flujos de efectivo:
 - Clasificará los pagos en efectivo del principal del pasivo por arrendamiento como actividad de financiación.

- Clasificará los pagos en efectivo del interés del pasivo por arrendamiento, consistentemente con la política adoptada para los demás pagos de intereses, conforme a la NIC 7, *Estado de Flujos de Efectivo*.
- Clasificará los pagos por los arrendamientos que se les haya aplicado la exención opcional comentada en los párrafos precedentes, dentro de las actividades de operación.

4. CONTABILIDAD DEL ARRENDADOR

Al inicio del arrendamiento, el arrendador deberá clasificar sus arrendamientos como financieros u operativos. Un arrendamiento es clasificado como financiero cuando se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente. La norma incluye ejemplos de situaciones en las que se transfieren sustancialmente los riesgos y ventajas. En caso de que el arrendamiento sea clasificado como financiero deberá reconocer los activos vinculados con el contrato como una partida por cobrar, midiéndola a un valor igual a la inversión neta del arrendamiento.

La inversión neta del arrendamiento se calculará como la suma de los siguientes valores:

- El valor presente de los cobros a los que tiene derecho el arrendador por el contrato de arrendamiento financiero;
- El valor presente de cualquier valor residual no garantizado que le corresponda al arrendador.

La tasa de interés a utilizar para realizar el descuento de los conceptos arriba indicados deberá ser la tasa de interés implícita del contrato.

En la medición posterior, la partida por cobrar aumentará por su actualización y dará lugar al reconocimiento de ingresos financieros. Asimismo, los pagos recibidos se aplicarán contra el valor de la partida por cobrar disminuyéndola; en otras palabras, la partida por cobrar se mide a su costo amortizado.

En caso de que el arrendamiento sea clasificado como operativo, el arrendador reconocerá los cobros como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática en caso de que esta última refleje mejor el consumo del potencial económico del activo en arrendamiento. Para efectos de presentación, el arrendador presentará los activos en arrendamiento operativo en su estado de situación financiera de acuerdo con la naturaleza de cada activo.

De lo desarrollado en esta parte, podemos indicar que el tratamiento de los contratos de arrendamiento por parte del arrendador, indicado en la nueva norma,

mantiene sustancialmente el tratamiento de la norma actual: se deben clasificar los arrendamientos como financieros u operativos, y cada uno tendrá un tratamiento diferente. Es decir, se mantiene el tratamiento contable dual para los arrendamientos.

5. IMPLEMENTACIÓN DE LA NUEVA NORMA

La entrada en vigencia de la nueva norma es a partir del 1 de enero de 2019, y su aplicación anticipada se permite para aquellas entidades que apliquen la NIIF 15 con anterioridad o en la misma fecha de la aplicación inicial de la NIIF 16. La nueva norma ha establecido también dos maneras de realizar la transición:

- De manera retroactiva sobre cada período comparativo, aplicando la NIC 8, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores;
- De manera retroactiva reconociendo el efecto acumulado en la fecha de aplicación inicial.

6. CONCLUSIÓN Y REFLEXIÓN FINAL

Los impactos más importantes de la entrada en vigencia de la NIIF 16 se dan en la contabilidad del arrendatario, debido a que todos sus arrendamientos se reconocerán y medirán de acuerdo con un modelo contable que origina un activo por el derecho de uso del activo subyacente y un pasivo por el arrendamiento. A partir de ello, se deja de lado el modelo dual de arrendamiento financiero u operativo indicado en la actual norma, en la cual los arrendamientos operativos quedaban «fuera del balance».

La gerencia de las entidades debe comenzar a analizar las variaciones en los indicadores financieros que trae consigo la entrada en vigencia de esta norma, como, por ejemplo, el incremento de los activos y los pasivos, y sus ratios relacionados; cambios en los resultados por el reconocimiento decreciente del gasto; cambios en el EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) por la disminución de los gastos operativos; y los impactos que traen consigo estas variaciones en los contratos que contengan cláusulas de cumplimiento de *covenants*, contratos de remuneración a directores, entre otros.

Asimismo, deberán evaluar los cambios en los acuerdos contractuales de los nuevos arrendamientos; impactos en los sistemas de información, procedimientos y controles; el impacto fiscal y otros impactos. A nivel de gobierno, se deberá establecer claramente el tratamiento tributario de estos arrendamientos para darles seguridad jurídica a los contribuyentes, así como adecuar el plan contable para que contenga cuentas definidas para la contabilización de estos contratos.