

¿Qué opinan las principales firmas auditoras de la nueva norma IFRS 16?

Zoila Vásconez Chérrez

RESUMEN

El artículo identifica y recopila los diferentes comentarios que las principales firmas auditoras han expuesto a través de sus respectivos boletines técnicos, analizado los temas más relevantes.

En la mayoría de los comentarios parece haber uniformidad, es decir, la IFRS 16 presenta aún vacíos regulatorios que todas las firmas identifican y exponen.

Hemos elegido para su análisis los principales conceptos de la IFRS 16. Los comentarios que recogemos son de las siguientes importantes firmas, de las que hemos encontrado información: Deloitte, PwC, KPMG, EY, BDO y Grant Thornton.

A la fecha de la redacción del presente artículo (30 de septiembre de 2016 estas firmas han expuesto los modelos de reconocimiento inicial de arrendatarios y arrendadores, pero no hemos encontrado un modelo de transición sobre todo para los arrendatarios -que son los que van a sufrir el mayor impacto-, cuando la norma inicie su vigencia que será a partir del 1 de enero de 2019.

Normativa utilizada: IFRS 16, NIIF 15, NIC 17.

Palabras clave: arrendamiento, arrendador, arrendatario, derecho de uso, pasivo por arrendamiento.

INTRODUCCIÓN

El 13 de enero de 2016, se publicó la NIIF 16 que regula los arrendamientos. La norma será efectiva para los ejercicios anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2019. Cómo ya sabíamos por sus antecesores borradores, la norma una vez aprobada iba a causar impactos en la manera de contabilizar los arrendamientos operativos que bajo la NIC 17 se registraban de manera lineal.

El artículo muestra los principales comentarios que importantes firmas auditoras han realizado tras analizar la IFRS 16 en cuanto se ha convertido en norma.

IFRS 16

Alcance

Según PwC, el alcance es muy similar al que ya se dispuso en la NIC 17, e incluye todos los contratos que contengan un activo de derecho de uso. La IFRS 16 incluye una guía de ayuda para definir si un contrato contiene un arrendamiento o un servicio - o si contienen ambos-. La base para identificar es examinar si el cliente tiene el derecho de control para usar el activo por un período.

A los arrendatarios se les permite, pero no se les requiere, aplicar la IFRS 16 a los arrendamientos de otros activos intangibles.

Arrendamientos de corto plazo y arrendamientos de activo de bajo valor

Deloitte enfatiza la magnitud implantada de US\$5.000, ya que no es una medida de la materialidad del arrendamiento, además que la norma no proporciona un valor monetario considerado bajo para esos propósitos. Por su parte, las demás firmas auditoras no contemplan anomalías respecto a los arrendamientos de activo de bajo valor.

Definición de arrendamiento

Deloitte hace hincapié en que la definición de arrendamiento enfatiza en la existencia del elemento beneficio y el elemento poder, siendo ambos elementos coherentes con el concepto de control de la NIIF 10 y la NIIF 15.

KPMG y Deloitte exponen que en la norma no se expresa claridad para saber identificar si se trata de un contrato de servicio o de arrendamiento. Lo hacen las bases de conclusiones del IASB y aun así cuesta entenderlo.

PwC es más futurista y piensa que se debería enfocar y explicar con más detalle la norma debido a que existen empresas que a su vez tienen arrendamientos operativos y servicios, porque en la separación de la parte de arrendamiento y servicio se debería tomar todo el importe como si fuera un arrendamiento, por lo que un arrendatario podría perfectamente decidir si tratarlo como un servicio o solo tratarlo como un arrendamiento, dependiendo sus intereses.

Según Deloitte, el requerimiento para determinar el uso de un activo identificado es similar a la orientación establecida en la IFRIC 4ya que determina conceptos tales como derechos sustantivos de sustitución, derecho a obtener beneficios económicos provenientes del uso del activo identificado y derecho a dirigir el uso del activo identificado, el IASB en la IFRS 16 los establece mediante ejemplos.

Arrendamientos o servicios

EY explica que las empresas hoy en día no están enfocadas a identificar si el arrendamiento contiene el componente de arrendamiento operativo o de servicio, porque a menudo contablemente se trata igual, pero debido a que se reconocerán arrendamientos bajo la norma IFRS 16, los arrendatarios tendrán que robustecer la identificación de si ese arrendamiento contiene un componente de servicio.

PwC enfatiza que existen dudas en saber cómo la IFRS 16 interactuará con la IFRS 15, sobre todo lo más confuso será para los arrendadores, ya que deberán evaluar si lo que venden es un servicio o un bien.

Contabilidad del arrendatario

Deloitte comenta que el IASB decidió requerir un solo modelo de Contabilidad para los arrendamientos que antes eran considerados operativos, sobre todo para el cumplimiento del concepto de Activo.

Grant Thornton, Deloitte, KPMG y EY consideran que el modelo para registrar el derecho de uso del activo en el momento inicial, es el mismo tomado de la norma IFRS 16: tenemos que el activo por el derecho de uso es igual a la suma del valor inicial del pasivo, más los pagos iniciales al arrendador, más los costes iniciales directos incurridos, mas los costes de desmantelación o rehabilitación, menos los incentivos recibidos por el arrendamiento.

Con una manera diferente de cálculo, PwC considera el derecho de uso del activo como la suma del pasivo de arrendamiento, más los pagos que se hayan realizado antes del comienzo del arrendamiento, más los costes iniciales directos, más los costes de rehabilitación, y no resta los incentivos recibidos por el arrendamiento.

Deloitte considera el diferente tratamiento del derecho de uso del activo (amortización lineal) y el pasivo por arrendamiento (coste amortizado), como el impacto más significativo de la NIIF 16 sobre el resultado neto del arrendatario, ya que da lugar a un perfil de gasto decreciente (debido al mayor gasto por intereses al inicio), frente al modelo actual de arrendamiento operativo en la NIC 17, que imputa el gasto de forma lineal a lo largo de todo el período de arrendamiento.

Pasivos por arrendamiento

Grant, Thornton, Deloitte y PwC exponen que los pagos de arrendamiento constan de los siguientes componentes: pagos fijos con deducción de los incentivos de arrendamiento -por cobrar más los alquileres variables que dependen de un índice o una tasa-, más las cantidades que se espera pagar por el arrendatario (con las garantías de valor residual el precio de ejercicio de una opción de compra), más los pagos de sanciones para la terminación del contrato de arrendamiento.

Deloitte resalta que las sociedades podrían valorar los pasivos de arrendamiento utilizando el tipo de interés implícito en el arrendamiento, pero podrán usar el tipo de interés incremental de sus préstamos. Además, destaca que la norma define al tipo de

interés implícito como: el tipo de interés que el valor actual sea igual a la suma del valor razonable del activo subyacente más cualquier coste directo inicial del arrendador.

Remarca la norma que cualquier cuota variable por el arrendamiento, que no esté relacionada con un índice o un tipo de interés, se reconozca en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se devengue.

Re-valoración del pasivo de arrendamiento

Deloitte, Grant Thornton y BDO explican, tal y como menciona la norma, que el arrendatario está requerido a reevaluar el pasivo financiero cuando sucedan las siguientes circunstancias:

- Cambio que se espera pagar por la garantía residual
- Cambio por los pagos futuros por revisiones de alquiler de mercado
- Cambio en el término de arrendamiento
- Cambio en la valoración de la opción de compra

Dentro de los pagos por rentas se incluyen los pagos fijos, variables y opcionales. También se puede optar el pago al final del contrato que incluye las garantías de valor residual.

Entre los pagos variables se excluyen los que dependen del desempeño futuro o uso, como las ventas, una rentabilidad, etc.

Entre los pagos opcionales se excluyen los que no son razonablemente ciertos.

Deloitte entiende que el objetivo general de NIIF 16 es que las entidades den información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar el efecto de los arrendamientos en la situación financiera, el resultado y los flujos de efectivo del arrendatario:

- 1) La amortización por el derecho de uso de activos por categoría de activo subyacente.
- 2) Gastos por intereses en pasivos por arrendamientos.
- 3) Gasto relacionado con los arrendamientos de corto plazo.
- 4) Gastos relacionados con el arrendamiento de activos de bajo valor.
- 5) Gasto relacionado con cuotas variables de arrendamiento no incluidas en la valoración de los pasivos por arrendamiento.
- 6) Ingresos derivados del subarrendamiento de derechos de uso de activos.
- 7) Salida de efectivo por los arrendamientos.
- 8) Altas de derecho de uso de activos.
- 9) Ganancias o pérdidas derivadas de las transacciones de venta y arrendamiento posterior.
- 10) El valor contable del derecho de uso de activos al final del ejercicio, por categoría de activo subyacente.

Además, el arrendatario deberá presentar un análisis de vencimiento de los pasivos por arrendamiento (separado de otros pasivos financieros) de conformidad con lo dispuesto en la NIIF 7 *Instrumentos financieros información a revelar*.

Presentación

Según Deloitte y KPMG, la presentación de cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estado de Flujos de Efectivo y Balance de Situación se verán afectados.

La cuenta de Pérdidas y Ganancias se verá modificada por la presencia de la amortización del derecho de uso del activo y el gasto financiero correspondiente a los intereses del pasivo; ambos deberán presentarse por separado.

El Estado de Flujo de Efectivo se verá afectado también en las actividades operativas y financieras.

En las actividades operativas se encuentran los pagos en efectivo por los intereses del pasivo por arrendamiento, presentados en coherencia con otros pagos de intereses y las cuotas de arrendamientos de corto plazo; pagos por arrendamiento de activos de bajo valor y cuotas variables de arrendamiento no incluidas en la valoración del pasivo por arrendamiento. En las actividades de financiación se encuentran los pagos en efectivo por el principal del pasivo por arrendamiento.

El Balance de Situación se verá modificado por la presencia del Derecho de uso en el activo y Pasivo por arrendamiento. En cuanto a su presentación, puede ser de forma separada o a través de explicación en las notas de la Memoria.

Divulgaciones para el arrendatario

KPMG ha dividido las divulgaciones entre Información cuantitativa y cualitativa.

Dentro de la información cualitativa se observa la descripción del riesgo de liquidez para el uso de los pasivos y si se considera que son arrendamientos de corto plazo o de valor bajo.

Dentro de la información cuantitativa se refleja a los estados financieros afectados por la presentación, es decir Balance de Situación, Estado de Ingresos Reconocidos, y Estado de Flujo de Efectivo.

Las altas de los derechos de uso de activo, las cantidades de derecho de uso de activo clasificadas por activos subyacentes, los pasivos por arrendamiento, y el análisis de los vencimientos de los pasivos arrendados, pertenecen a la información presentada en el Balance de Situación.

La amortización del derecho de uso del activo, los intereses del pasivo arrendado, los gastos relativos a los arrendamiento de corto plazo, los gastos relativos a arrendamientos de bajo valor, los gastos relativos a los pagos variables no incluidos en los pasivos arrendados, los ingresos por el subarrendamiento de los derechos de uso de activos, y las ganancias o pérdidas de las transacciones de ventas con arrendamiento posterior, pertenecen a la información presentada en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Las salidas de caja de efectivo por arrendamientos, pertenecen a la información presentada en el Estado de Flujos de Efectivo.

Existen además disposiciones adicionales en las que se aplica la norma IAS 40 o la IAS 16.

Si el arrendamiento es considerado como una propiedad de inversión se aplicará la IAS 40.

Si el activo arrendado está sujeto a la reevaluación por la fecha efectiva de reevaluación, el importe del valor independiente, las cantidades llevadas y reconocidas bajo el modelo de costes, y el superávit de la reevaluación y cambio del periodo o de algunas restricciones, se aplicará la IAS 16.

Contabilidad del arrendador

EY, Grant Thornton y Deloitte coinciden en indicar que según la norma, continúa la clasificación de arrendadores en operativos y financieros. La NIIF 16 requiere al arrendador contabilizar los arrendamientos operativos igual que la NIC 17. Los arrendadores continuarán reconociendo el activo subyacente y los pagos de arrendamiento serán reconocidos como un ingreso sobre los términos del arrendamiento linealmente. En cambio, en los arrendamientos financieros, se deberá reconocer a la fecha de inicio del arrendamiento -en su balance de situación-, los activos mantenidos en arrendamiento financiero y presentados como derechos de cobro por un importe equivalente a la inversión neta en el arrendamiento.

La NIIF 16 exige al arrendador clasificar el arrendamiento en operativo o financiero. Un arrendamiento financiero es un arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad del activo. La norma incluye ejemplos de situaciones en las que un arrendamiento se califica como arrendamiento financiero.

La suma de la inversión neta en el arrendamiento se calculará como la suma de:

- 1.- El derecho de cobro del arrendamiento calculado al valor actual de las cuotas de arrendamiento y
- 2.- El valor residual, calculado al valor actual de cualquier valor residual devengado para el arrendador.

Posteriormente el arrendador deberá reconocer los ingresos financieros a lo largo del período de arrendamiento en función de un modelo que refleje una estabilidad periódica constante de la inversión neta del arrendador en el arrendamiento.

Presentación y desglose

El arrendador deberá presentar los activos subyacentes sujetos a arrendamientos operativos en su Balance de acuerdo a la naturaleza del activo subyacente.

Al igual que ocurre con los requerimientos para los arrendatarios, el objetivo del desglose es incluir una información en la Memoria que, junto con la información del Balance de Situación, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Estado de Flujos de Efectivo, dé una base adecuada para que los usuarios de los estados financieros

puedan evaluar el efecto que los arrendamientos producen en las magnitudes antes mencionadas.

Subarrendamientos

Para KPMG, PwC y Grant Thornton, un subarrendamiento es una transacción en la que el arrendatario -o intermediario del arrendador-, consigue un derecho de uso de un activo subyacente a terceras partes, y el arrendamiento (principal) entre el arrendador y arrendatario queda sin efecto.

Venta con arrendamiento posterior

PwC, KPMG, EY y Deloitte coinciden que el aspecto más importante del tratamiento de estas transacciones depende de si la transferencia del activo cumple los criterios definidos en la NIIF 15 *Ingresos procedentes de contratos con clientes*.

Deloitte y KPMG profundizan la clasificación si se trata de una venta o no entre el arrendatario vendedor y el arrendador comprador.

En el caso que se trate de una venta, de acuerdo a la NIIF 15, el arrendatario vendedor reconocerá un derecho de uso, calculado como un % del anterior valor contable del activo que representa el derecho de uso que ha retenido. Contabilizará la transacción de venta, reconociendo el importe recibido en la operación, dando de baja el activo vendido y registrando en la cuenta de Pérdidas y Ganancias la diferencia entre todos los conceptos anteriores. Si el precio no fuera el valor razonable deben realizarle ajustes hasta conseguir precios de mercado. Por su parte, el arrendador comprador contabilizará normalmente la compra del activo subyacente, en virtud de la norma aplicable para compra de inmovilizado y contabilizará el arrendamiento según NIIF 16 para arrendadores.

En el caso que no se trate de una venta, de acuerdo a la NIIF 15, el arrendatario vendedor continuará reconociendo el activo subyacente y registrará un pasivo financiero por el importe recibido en la operación. El instrumento financiero se contabilizará posteriormente de acuerdo a la norma de instrumentos financieros (NIIF 9 o NIC39). Por su parte el arrendador comprador tendrá un activo financiero con respecto al pago realizado. El instrumento financiero se contabilizará posteriormente de acuerdo a la norma de instrumentos financieros (NIIF 9 o NIC 39).

Deloitte además enfatiza que actualmente, con NIC 17, desde el punto de vista del arrendatario vendedor, en la medida en que se llegue a la conclusión de que el arrendamiento posterior es operativo y la transacción se ha realizado a mercado, se da de baja la totalidad del activo, registrando un resultado inmediato por la totalidad de la diferencia entre el importe recibido y su valor neto contable.

Con la NIIF 16, aun cuando se concluya que hay una transacción de venta, el resultado se encuentra limitado, respecto de la norma actual, por el valor del derecho de uso que retenga el arrendador comprador y que habrá de reconocerse, junto con la transacción de venta.

Divulgaciones para el arrendador

KPMG ha dividido las divulgaciones entre Información cuantitativa y cualitativa para los arrendadores financieros y operativos.

Dentro de la información cualitativa se refleja los cambios significativos de las cantidades netas de inversión en el arrendamiento como arrendadores financieros.

Para los arrendadores financieros en la información cuantitativa se detallan: la venta del beneficio o pérdida, el ingreso financiero del arrendamiento, los ingresos relativos a las variables de los pagos no incluidos en los arrendamientos, los cambios significativos de llevar las cantidades netas de arrendamientos, y el detalle de los vencimientos de los pagos de arrendamiento adeudados.

Para los arrendadores operativos en la información cuantitativa se detallan: los ingresos variables de arrendamiento que no dependen de un índice, otros ingresos de arrendamiento, y el detalle del análisis de vencimientos de los pagos adeudados. (la divulgación es de acuerdo a la IAS 16, separada de otros activos y para la IAS 38, IAS 40 o IAS 41, la norma de agricultura).

CONCLUSIÓN

Como podemos observar existen críticas a la nueva norma IFRS 16, tanto en su concepto como en la parte práctica. En la definición de arrendamientos no queda claro cuando atribuirse este concepto puesto que roza la cercanía al ser calificado como un servicio.

En cuanto a la forma de contabilizar como arrendador o como arrendatario, las firmas auditoras han preferido seguir el modelo de la propia norma, definiendo las mismas que el impacto de contabilización de arrendamientos como arrendatario es el más importante.

En cuanto al reconocimiento del pasivo por arrendamiento, se encuentran algunas dificultades a la hora de establecer ese índice o tasa para actualizar los pagos variables de los arrendamientos. La norma específica que se puede tomar el índice o tipo de interés de préstamos, por lo que entendemos que no habrá uniformidad en el cálculo de los pasivos de arrendamiento, ya que dependería de este índice.

Otras de las cuestiones destacables de la IFRS 16 es que es perfectamente compatible con la NIIF 15, esto lo vemos en el reconocimiento, o no, de una venta con arrendamiento posterior, por lo que nos damos cuenta que se podría cumplir con esta norma al mismo tiempo que se pone en vigor la NIIF 15, es decir en enero de 2017, y adelantar así su presentación.

En la parte práctica, sobre todo en los ejercicios de transición, las firmas de auditores de momento no han decidido pronunciarse, ya que entendemos este sería su negocio de asesoría por lo que a la hora de mostrar los métodos como lo hicieron con el

antecesor borrador *Leases* 2013, para esta norma que entrará en vigor el 1 de enero de 2019, no se encuentran disponibles dichos métodos y formulas prácticas.

Quedan líneas de investigación abiertas para recabar con exactitud el impacto en los estados financieros de las empresas arrendatarias.

BIBLIOGRAFÍA

EY: Applying IFRS in Financial Services, IASB issues new leases standard- financial services, April 2016.

Deloitte: NIIF 16 Arrendamientos “Lo que hay que saber sobre cómo van a cambiar los arrendamientos”. Grupo técnico IFRS Centre of Excellence, Febrero 2016

Deloitte: IFRS in Focus, IASB emite el IFRS 16- Arrendamientos enero 2015.

Grant Thornton: Major reforms to global lease accounting, February 2016.

KPMG: IFRS 16 Leases, “A more transparent balance sheet”. First Impressions IFRS. January 2016.

BDO: New Leases Standard requires virtually all leases to be capitalized on the balance sheet

PwC: IFRS 16: The leases standard is changing, Are you ready?, January 2016.

PwC: Tools, practice aids and publications. “In depth and Practical guides IFRS 16. A new era of lease accounting: PWC In depth INT 2016-01.