

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 17

Arrendamientos

El texto normativo de la NIC 17 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2005. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 17 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

GUIA DE IMPLEMENTACIÓN

Ejemplos ilustrativos de ventas con arrendamiento posterior que dan lugar a arrendamientos operativos

Aprobación por el Consejo de la NIC 17 emitida en diciembre de 2003

La Norma Internacional de Contabilidad 17 *Arrendamientos* (revisada en 2003) fue aprobada para su emisión por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 17 Arrendamientos

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 17, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para alcanzar sus conclusiones sobre revisar la NIC 17 *Arrendamientos* en 2003. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 En julio de 2001 el Consejo anunció que, como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos emprendería un proyecto para mejorar algunas Normas, incluyendo a la NIC 17. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las Normas existentes, así como resolver ciertas cuestiones de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. En mayo de 2002, el Consejo publicó sus propuestas en un Proyecto de Norma de *Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad*, fijando como fecha límite para recibir comentarios el 16 de septiembre de 2002. El Consejo recibió más de 160 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma.
- FC3 Debido a que la intención del Consejo no era reconsiderar el enfoque fundamental sobre la contabilización de los arrendamientos establecida por la NIC 17, estos Fundamentos de las Conclusiones no abordan los requerimientos de la NIC 17 que el Consejo no ha reconsiderado.

Clasificación de arrendamientos—arrendamientos de terrenos y construcciones (modificación de 2003)

- FC4 El párrafo 14 de la Norma requiere que un arrendamiento de un terreno con una vida económica indefinida normalmente se clasifique como arrendamiento operativo, a menos que se espere que la propiedad sea transferida al arrendatario al término del plazo de arrendamiento. La anterior versión de la NIC 17 (modificada en 2000) no señalaba de forma explícita cómo clasificar un arrendamiento de terrenos y construcciones.
- FC5 Esta es una cuestión que preocupa en los países en los que los derechos de propiedad se obtienen bajo arrendamientos a largo plazo y la esencia de esos arrendamientos difiere poco de la compra de una propiedad. Por lo tanto, el Consejo decidió tratar esta cuestión en su proyecto de Mejoras en 2001 y no aplazar su resolución hasta que se completase el proyecto más fundamental sobre arrendamientos.
- FC6 El Consejo destacó que en la práctica se aplican dos enfoques. El primero es tratar este arrendamiento como una única unidad y clasificarlo como un arrendamiento

operativo en su totalidad. El segundo es dividir el arrendamiento en dos elementos—un arrendamiento de terrenos y un arrendamiento de construcciones. El Consejo decidió que el primer enfoque no refleja de forma adecuada el activo controlado por la entidad o su utilización y financiación. Tampoco es congruente con la clasificación y medición de otros arrendamientos. Por lo tanto, el Consejo rechazó el primer enfoque de clasificar un arrendamiento de terrenos y construcciones como un arrendamiento operativo en su totalidad.

- FC7 El Consejo aprobó el segundo enfoque de dividir el arrendamiento en dos elementos—un arrendamiento de terrenos y un arrendamiento de construcciones. El elemento de terrenos normalmente debería clasificarse como un arrendamiento operativo de acuerdo con el párrafo 14 de la Norma revisada y el elemento de construcciones como un arrendamiento operativo o financiero aplicando las condiciones establecidas en los párrafos 7 a 13. El Consejo destacó que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Australia, Canadá y los Estados Unidos explícitamente requieren que un arrendamiento de terrenos y construcciones se divida en dos elementos.
- FC8 El Consejo también discutió un tercer enfoque, en concreto, eliminar o no el requerimiento (establecido en el párrafo 14 de la Norma) de clasificar normalmente un arrendamiento de terrenos como un arrendamiento operativo cuando la titularidad no se transfiere al final del arrendamiento y requerir la clasificación de dicho arrendamiento como financiero cuando se satisfacen todas las demás condiciones de la Norma para la clasificación como arrendamiento financiero. En el Consejo se destacó que tal tratamiento contable estaría en conflicto con los criterios para la clasificación de los arrendamientos establecido en la Norma, que se basan en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. De hecho, los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida y, por tanto, existen riesgos y ventajas significativos asociados con el terreno al término del plazo del arrendamiento, que no se transfieren al arrendatario. Por ello, el Consejo rechazó este enfoque al emitir las modificaciones a la NIC 17 en diciembre de 2003.

Elemento de terrenos en arrendamientos a largo plazo (modificación de 2009)¹

- FC8A Como parte de su proyecto de mejoras anuales en 2007, el Consejo reconsideró la decisión tomada en 2003, concretamente la incongruencia percibida entre la guía de clasificación de arrendamientos general de los párrafos 7 a 13 y la guía de clasificación de arrendamientos específica de los párrafos 14 y 15 relativa a los arrendamientos a largo plazo de terrenos y edificios. El Consejo concluyó que las guías de los párrafos 14 y 15 pueden llevar a una conclusión sobre la clasificación de arrendamientos de terrenos que no refleje la esencia de la transacción.
- FC8B Por ejemplo, considérese un arrendamiento de terrenos y edificios por 999 años. En esta situación, los riesgos y ventajas significativos asociados con el terreno durante la duración del arrendamiento habrían sido transferidos al arrendatario a pesar de que no se hubiera transferido la titularidad.

¹ Los párrafos FC8A a FC8F se añadieron como consecuencia de las modificaciones a la NIC 17 realizadas por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.

- FC8C El Consejo destacó que el arrendatario en los arrendamientos de este tipo estará habitualmente en una situación económicamente similar a la de una entidad que compró los terrenos y edificios. El valor presente del valor residual de la propiedad en un arrendamiento con una duración de varias décadas sería insignificante. El Consejo concluyó que la contabilidad del elemento del terreno como un arrendamiento financiero en estas circunstancias sería congruente con la situación económica del arrendatario.
- FC8D El Consejo destacó que esta modificación revierte la decisión tomada al modificar la NIC 17 en diciembre de 2003. El Consejo también destacó que la modificación difería de la decisión de la agenda del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera en marzo de 2006 basada en las guías de la NIC 17 de que estos arrendamientos a largo plazo de terrenos se clasificarían como un arrendamiento operativo a menos que la titularidad o los riesgos y ventajas significativos de la propiedad pasasen al arrendatario, independientemente de la duración del arrendamiento. Sin embargo, el Consejo consideró que este cambio mejora la contabilidad de los arrendamientos eliminando una regla y una excepción a los principios generales aplicables a la clasificación de los arrendamientos.
- FC8E Algunos de quienes respondieron al proyecto de documento proponiendo esta modificación estuvieron de acuerdo con la dirección de esta propuesta pero sugirieron que debía incorporarse en el proyecto del Consejo sobre arrendamientos. El Consejo reconoció que se espera que el proyecto sobre arrendamientos produzca una norma en 2011. Sin embargo, el Consejo decidió emitir la modificación ahora debido a la mejora que resultaría en la contabilidad de los arrendamientos y la importancia de esta cuestión en países en los que los derechos de propiedad se obtienen bajo arrendamientos a largo plazo. Por ello, el Consejo decidió eliminar esta incongruencia potencial eliminando las guías de los párrafos 14 y 15.
- FC8F Algunos de quienes respondieron plantearon su preocupación sobre el requerimiento propuesto de aplicar la modificación retroactivamente. Los elementos de terrenos y edificios de un arrendamiento financiero a largo plazo pueden tener diferentes bases de amortización. Por consiguiente, las entidades deben obtener los valores razonables correspondientes incluso cuando ambos elementos se clasifican como arrendamientos financieros. El Consejo destacó que esta información debe ya estar disponible porque las entidades habrían tenido que obtenerla para adoptar la modificación de 2003 a la NIC 17 que requería la separación de los elementos de terrenos y edificios a efectos de la clasificación del arrendamiento. Sin embargo, el Consejo reconoció que los valores razonables en el comienzo de los arrendamientos podían no estar disponibles en las mismas situaciones. El Consejo destacó que determinar el valor razonable del elemento de terrenos al comienzo de los arrendamientos a largo plazo en estas situaciones requeriría el uso de la retrospectiva y podía no lograr la comparabilidad. Por consiguiente, el Consejo decidió no requerir la aplicación retroactiva cuando la información necesaria no esté disponible. El Consejo también rechazó la aplicación prospectiva de la modificación porque el elemento de terrenos en los arrendamientos a largo plazo existentes se contabilizaría de forma incongruente. Por ello, el Consejo decidió adoptar el requerimiento de transición retroactivo modificado del párrafo 68A de la NIC 17.

Distribución de los pagos mínimos por arrendamiento entre el terreno y las construcciones

- FC9 El Proyecto de Norma proponía que la distribución de los pagos mínimos por el arrendamiento entre el terreno y las construcciones debía realizarse en proporción a sus valores razonables relativos en el inicio del arrendamiento. Quienes respondieron al Proyecto de Norma se cuestionaron si la base de distribución se refería a los componentes de terrenos y construcciones del valor razonable de la propiedad o al valor razonable de esos componentes en la medida que fueran objeto del arrendamiento.
- FC10 El Consejo destacó que una distribución de los pagos mínimos por el arrendamiento por referencia a los valores razonables relativos del terreno y las construcciones no reflejaría el hecho de que los terrenos a menudo tienen una vida económica indefinida, y por tanto se espera mantener su valor más allá del plazo del arrendamiento. Por el contrario, es probable que los beneficios económicos futuros de un edificio se agoten, al menos en alguna medida, a lo largo del plazo del arrendamiento. Por lo tanto, sería razonable esperar que los pagos por el arrendamiento relativos a la construcción debieran establecerse a un nivel que permitiera al arrendador no solo obtener un rendimiento sobre la inversión inicial, sino también recuperar el valor del edificio agotado a lo largo del plazo del arrendamiento. En el caso de los terrenos, el arrendador normalmente no necesitaría una compensación por el agotamiento del terreno.
- FC11 Por lo tanto, el Consejo decidió clarificar en la Norma que la distribución de los pagos mínimos por el arrendamiento se pondera para reflejar su papel en la compensación del arrendador, y no por referencia a los valores razonables relativos del terreno y las construcciones. En otras palabras, la ponderación debía reflejar el derecho de arrendamiento del arrendatario en el terreno y las construcciones. En el caso extremo de que un edificio fuera totalmente depreciado a lo largo del plazo del arrendamiento, los pagos mínimos por el arrendamiento necesitarían ser ponderados para proporcionar un rendimiento más la depreciación completa del valor del edificio al inicio del arrendamiento. El derecho de arrendamiento en el terreno, asumiendo un valor residual que equivale a su valor al inicio del arrendamiento, tendría una ponderación que refleje sólo un rendimiento sobre la inversión inicial.

Impracticabilidad de separar terreno y construcciones

- FC12 Una cuestión que surge es cómo tratar los arrendamientos en los cuales no es posible medir los dos elementos con fiabilidad (por ejemplo, porque terrenos o construcciones similares no se venden o arriendan de forma separada). Una posibilidad sería clasificar todo el arrendamiento como un arrendamiento financiero. Esto impediría que un arrendatario evitara el tratamiento del arrendamiento financiero para los edificios argumentando que no puede medir por separado los dos elementos. Sin embargo, a partir de las circunstancias puede resultar aparente que clasificar todo el arrendamiento como un arrendamiento financiero no es una representación de la imagen fiel. A la vista de esto, el Consejo decidió que cuando no es posible medir los dos elementos de forma fiable, todo el arrendamiento debe

clasificase como un arrendamiento financiero a menos que resulte claro que ambos elementos deben clasificarse como un arrendamiento operativo.

Excepciones al requerimiento de separar los elementos de terreno y construcciones

- FC13 El Consejo discutió si permitir o requerir una excepción al requerimiento de separar los elementos de terreno y construcciones en los casos en los que el valor presente del elemento de terreno al inicio del arrendamiento sea pequeño en relación con el valor de todo el arrendamiento. En tales casos los beneficios de separar el arrendamiento en dos elementos y contabilizar cada uno de forma separada pueden no compensar los costos. El Consejo destacó que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Australia, Canadá y los Estados Unidos permiten o requieren que tales arrendamientos se clasifiquen y contabilicen como una única unidad, utilizando el tratamiento del arrendamiento financiero cuando se cumplen los criterios relevantes. El Consejo decidió permitir que los terrenos y construcciones se tratasen como una única unidad cuando el elemento del terreno carece de importancia relativa.
- FC14 Algunas de las personas que respondieron al Proyecto de Norma solicitaron guías sobre que tan pequeño necesita ser el valor relativo del elemento del terreno en relación al valor total del arrendamiento. El Consejo decidió no introducir una línea clara tal como un umbral determinado en términos porcentuales. El Consejo decidió que deberían aplicarse las disposiciones normales sobre importancia relativa.

Disposiciones transitorias

- FC15 El Consejo decidió que el requerimiento de separar los elementos de terreno y construcciones en un arrendamiento de terrenos y construcciones debe aplicarse de forma retroactiva. Destacó que habrá casos en los que será impracticable evaluar el tratamiento de estos arrendamientos de forma retroactiva, porque hacerlo requiere estimar cuál era el valor razonable de los dos elementos al inicio del arrendamiento, lo cual puede haber sido muchos años antes. El Consejo también destacó que la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* contiene guías sobre cuándo es impracticable aplicar de forma retroactiva un cambio en una política contable y, por tanto, decidió no proporcionar disposiciones transitorias específicas para la implementación de esta revisión de la NIC 17.

Inicio del arrendamiento y comienzo del plazo del arrendamiento

- FC16 La anterior versión de la NIC 17 no definía el comienzo del plazo del arrendamiento. Asumía implícitamente que el comienzo (cuando empieza el arrendamiento) y el inicio (cuando se llega al acuerdo) son simultáneos. Algunos de los que respondieron preguntaron que sucedería si existe un lapso de tiempo entre las dos fechas, particularmente si los importes cambian—por ejemplo, porque el activo está en construcción y el costo final no se conoce al inicio. La Norma ahora especifica que el reconocimiento tiene lugar al comienzo, basándose en los valores medidos al inicio.

Sin embargo, si el arrendamiento se ajusta por cambios en los costos del arrendador entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo del arrendamiento, se considerará que el efecto de cualquier cambio ha tenido lugar al inicio. Estas revisiones son congruentes con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Australia, Canadá y los Estados Unidos, y son congruentes con el tratamiento contable actual de la mayoría de las compras y ventas ordinarias.

FC17 Al acordar este tratamiento, el Consejo destacó que la medición al comienzo habría sido más satisfactoria en principio. Sin embargo, esto no puede hacerse adecuadamente dentro del marco de la NIC 17 porque la Norma generalmente requiere que se reconozca una cuenta por cobrar o por pagar relacionada con el arrendamiento financiero por un importe basado en el valor razonable del activo, lo cual resulta inapropiado en cualquier fecha tras el inicio.

Arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores distintos a los fabricantes y distribuidores

FC18 Los arrendadores pueden incurrir en costos directos al negociar un arrendamiento, tales como comisiones, honorarios de intermediación y honorarios legales. La anterior versión de la NIC 17 contenía una opción sobre cómo contabilizar tales costos—podían ser cargados como un gasto a medida que se incurría en ellos o distribuidos a lo largo del plazo del arrendamiento. La elección del tratamiento se aplicaba a los arrendamientos operativos y financieros. En el caso de un arrendamiento financiero, el párrafo 33 de la anterior versión de la NIC 17 establecía que la distribución a lo largo del plazo del arrendamiento podría lograrse reconociendo el costo como un gasto y reconociendo, en el mismo periodo, un importe equivalente ingresos financieros no devengados.

FC19 El Consejo decidió que este tratamiento no era acorde con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*.² Su efecto era reconocer ingresos financieros futuros como ingresos y un activo al comienzo del plazo del arrendamiento. Sin embargo, en esa fecha, no se satisfacen las definiciones de ingresos y activos establecidas en el *Marco Conceptual*. Por lo tanto, el Consejo decidió que si los costos directos incurridos por los arrendadores deben distribuirse a lo largo del plazo del arrendamiento, esto debe lograrse incluyéndolos en el importe en libros del activo arrendado.

FC20 El Consejo destacó que los organismos emisores de normas en Australia, Canadá, Japón, Reino Unido y los Estados Unidos, permiten o requieren que los costos directos iniciales se distribuyan a lo largo del plazo del arrendamiento. El Consejo también destacó que otras Normas permiten o requieren el reconocimiento de una variedad de costos similares en el importe en libros de los activos, generalmente siempre que esos costos sean directamente atribuibles a la adquisición del activo en cuestión. Por tanto, por motivos de convergencia y comparabilidad con otras Normas, el Consejo decidió requerir que los costos directos iniciales fueran incluidos en el importe en libros del activo arrendado.

² El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

FC21 Por congruencia con otras Normas, en particular con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*,³ el Consejo decidió que el reconocimiento en el importe en libros de los activos debe restringirse a los costos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación de un arrendamiento.

³ En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 17.

Opinión en contrario

Opinión en contrario de James J Leisenring sobre la modificación emitida en abril de 2009

- OC1 El Sr. Leisenring disiente de la modificación de la NIC 17 *Arrendamientos* hechas por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.
- OC2 El Sr. Leisenring considera que la modificación inadecuadamente permite una contabilidad que no refleja la situación económica del arrendatario. En su opinión, los terrenos normalmente tienen una vida útil indefinida, a diferencia de otras propiedades con vidas útiles finitas. Por ello, la tierra no es del arrendatario al final del arrendamiento incluso si la duración del arrendamiento es de 999 años. No considera que un arrendatario esté en una situación económicamente similar al comprador del terreno. Cualquier apreciación en el valor del terreno no se acumula (devenga) al arrendatario a la terminación del arrendamiento. Además, no está clara la duración que debe tener el arrendamiento para el Consejo para concluir que un arrendatario y un comprador están en la misma situación económica.
- OC3 Esta modificación también revierte la decisión del Consejo tomada al modificar la NIC 17 en diciembre de 2003 y crea una divergencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados de los EE.UU. El Sr. Leisenring está de acuerdo con algunos de quienes respondieron que es mejor incorporar esta modificación en el proyecto más amplio del Consejo sobre la contabilidad de arrendamientos.

Guía de implementación NIC 17 Arrendamientos

Esta guía acompaña a la NIC 17, pero no forma parte de la misma.

Ejemplos ilustrativos de ventas con arrendamiento posterior que dan lugar a arrendamientos operativos

Una venta con arrendamiento posterior resultante en un arrendamiento operativo puede dar lugar a un beneficio o una pérdida, cuya determinación y tratamiento depende del importe en libros del activo arrendado, su valor razonable y su precio de venta. La tabla siguiente muestra los requerimientos de la Norma en varias circunstancias.

Precio de venta al valor razonable (párrafo 61)	Valor en libros igual al valor razonable	Valor en libros inferior al valor razonable	Valor en libros superior al valor razonable
Ganancia	sin beneficio	reconocer el beneficio inmediatamente	no aplicable
Pérdida	sin pérdida	no aplicable	reconocer la pérdida inmediatamente

Precio de venta por debajo del valor razonable (párrafo 61)			
Ganancia	sin beneficio	reconocer el beneficio inmediatamente	sin beneficio (nota 1)
Pérdida <u>no</u> compensada por pagos de arrendamiento futuros por debajo del precio de mercado	reconocer la pérdida inmediatamente	reconocer la pérdida inmediatamente	(nota 1)
Pérdida <u>compensada</u> por pagos de arrendamiento futuros por debajo del precio de mercado	diferir y amortizar la pérdida	diferir y amortizar la pérdida	(nota 1)

Precio de venta por encima del valor razonable (párrafo 61)			
Ganancia	diferir y amortizar el beneficio	diferir y amortizar el exceso de beneficio (nota 3)	diferir y amortizar el beneficio (nota 2)
Pérdida	sin pérdida	sin pérdida	(nota 1)

Nota 1 Estas partes de la tabla representan circunstancias tratadas en el párrafo 63 de la Norma. El párrafo 63 requiere que el importe en libros de un activo sea rebajado al valor razonable cuando esté sujeto a venta con arrendamiento posterior.

Nota 2 El beneficio es la diferencia entre el valor razonable y el precio de venta debido a que el importe en libros habría sido rebajado al valor razonable de acuerdo con el párrafo 63.

Nota 3 El exceso de beneficio (el exceso del precio de venta sobre el valor razonable) se difiere y amortiza durante el periodo en que se espera que se use el activo. Cualquier exceso del valor razonable sobre el valor en libros se reconoce inmediatamente.