

Arrendamientos

Profundizando en la norma

Definición de un contrato de arrendamiento

Dado que la contabilización de los arrendamientos conforme a la IFRS 16 'Arrendamientos' da como resultado que prácticamente todos los arrendamientos se reconocen en el balance general del arrendatario, la evaluación de si un contrato es (o contiene) un arrendamiento es aún más importante de lo que era bajo la IAS 17 y la IFRIC 4.

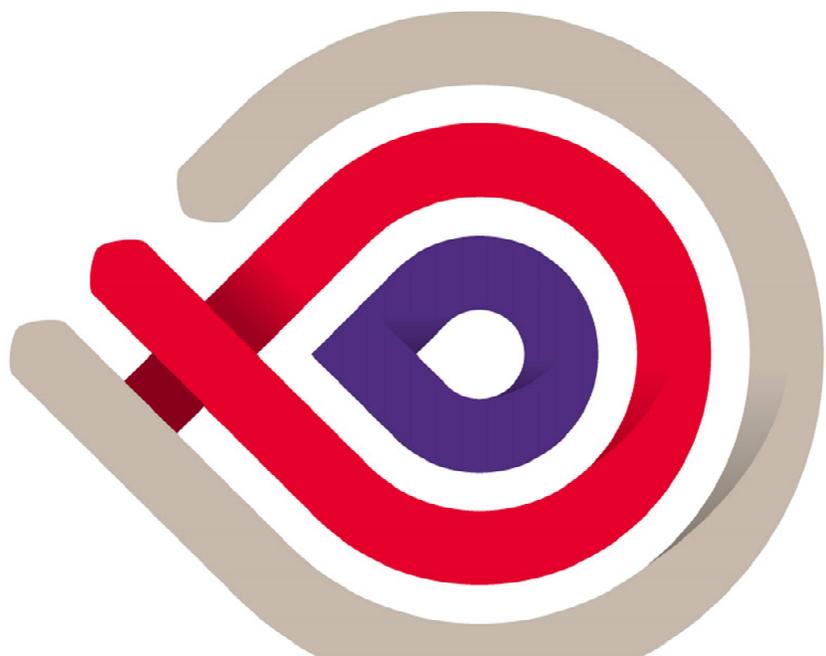
En la práctica, el impacto principal será para los contratos que no tienen la forma legal de un contrato de arrendamiento, pero que implican el uso de un activo específico y, por lo tanto, pueden contener un contrato de arrendamiento, tales como los servicios de tercerización, contratos de manufactura, contratos de transportación y suministro de energía. Anteriormente, esta evaluación se basaba en la Interpretación IFRIC 4; sin embargo, la IFRS 16 reemplaza dicha Interpretación con nueva orientación que difiere en algunos aspectos importantes, respecto de la IFRIC 4.

La IFRS 16 cambia la definición de un contrato de arrendamiento y proporciona orientación sobre cómo aplicar esta nueva definición. Como resultado, algunos contratos que no contienen un arrendamiento ahora podrían cumplir con la definición de un arrendamiento según la IFRS 16, y viceversa.

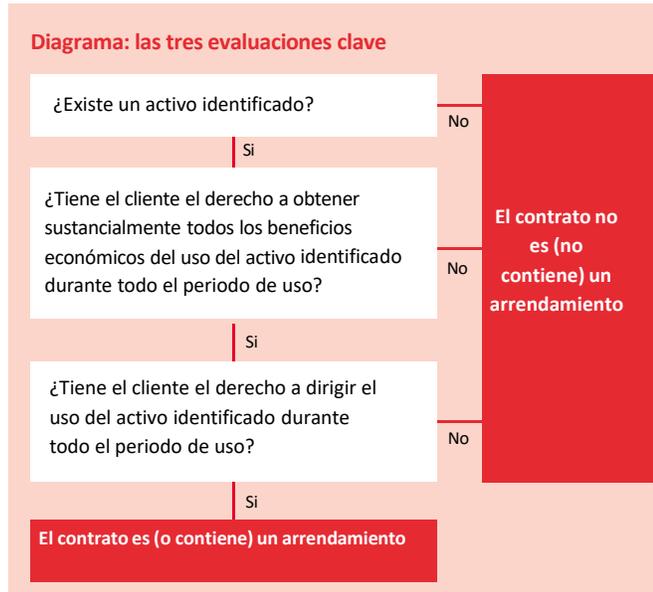
De acuerdo con la IFRS 16, un arrendamiento se define como 'un contrato, o parte de un contrato, que otorga el derecho a utilizar un activo (el activo subyacente) por un período de tiempo a cambio de algún pago'.

Un contrato puede ser (o contener) un arrendamiento sólo si el activo subyacente es 'identificado'. Tener el derecho de controlar el uso de un activo identificado significa tener el derecho de dirigir y obtener todos los beneficios económicos del uso de ese activo. Estos derechos deben estar vigentes por un período de tiempo, el cual también puede ser determinado por un volumen o cantidad específica de uso. En pocas palabras, si el cliente controla el uso de un activo identificado por un período de tiempo, entonces el contrato contiene un arrendamiento. Este será el caso si el cliente puede tomar decisiones importantes sobre el uso del activo de la misma manera que toma decisiones sobre el uso de los activos que son de su propiedad. En tales casos, se requiere que el cliente (es decir, el arrendatario) reconozca estos derechos en su balance como un activo por 'derecho de uso'. En contraste, en un contrato de servicio, el proveedor controla el uso de cualquier activo utilizado para prestar el servicio y, por lo tanto, no hay un activo por derecho de uso que se deba reconocer.

La IFRS 16 converge de manera sustancial con la NIF D-5 'Arrendamientos', con excepciones menores, por lo que esta publicación es de utilidad para el análisis bajo ambas normatividades.



La aplicación de esta nueva definición implica tres evaluaciones clave, todas las cuales deben cumplirse para concluir que un contrato es o contiene un arrendamiento. Estas evaluaciones se resumen en el siguiente diagrama:



Examinemos cada una de las evaluaciones con más detalle.

¿Hay un activo identificado?

Un activo identificado es un activo que se encuentra ya sea:

- explícitamente identificado en el contrato, o
- está implícitamente especificado al identificarse en el momento en el que el activo está disponible para su uso por parte del cliente.

Incluso si un activo se especifica explícitamente, un cliente no tiene derecho a usar un activo identificado si el proveedor tiene un **derecho sustantivo de sustitución** durante todo el período de uso.

¿Qué es un derecho sustantivo de sustitución?

Existe un derecho sustantivo de sustitución si el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir los activos durante el período de uso y los beneficios económicos de sustituir el activo excederían el costo de sustituirlos (o en otras palabras, el proveedor se beneficiaría económicamente de la sustitución del activo). Cuando el activo se encuentra en las instalaciones del cliente, es probable que los costos asociados con la sustitución del activo sean mayores, lo que hace que sea menos probable que el proveedor se beneficie económicamente al realizar una sustitución.

La evaluación de si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo se basa en los hechos y circunstancias presentes al inicio del contrato. Esto significa que el cliente debe ignorar eventos que probablemente no ocurran en el futuro, tales como:

- un acuerdo por el cual un cliente futuro pagará una renta por arriba de mercado por el uso del activo
- la introducción de nuevas tecnologías que no están desarrolladas sustancialmente al inicio del contrato
- una diferencia sustancial entre el desempeño o el uso de un activo por parte del cliente, y el uso o desempeño probable que se considera al inicio del contrato, y

- una diferencia sustancial entre el precio de mercado real del activo durante el período de uso y el precio de mercado probable considerado al inicio del contrato.

Si el proveedor tiene el derecho o la obligación de sustituir el activo con fines de reparación o de proporcionar servicios de mantenimiento de rutina (por ejemplo, para permitirle instalar una actualización técnica que esté disponible), no impide que un cliente tenga derecho a utilizar un activo identificado, tampoco se requiere que un cliente realice un análisis exhaustivo para determinar si un proveedor tiene un derecho sustantivo de sustitución. Si un cliente no puede determinar fácilmente si un proveedor tiene este derecho, puede concluir que el mismo no existe.

Ejemplo 1: Vagones de ferrocarril

En un contrato entre un cliente y un proveedor, el proveedor debe transportar mercancías utilizando un tipo particular de vagón de ferrocarril en línea con un calendario específico durante un período de tres años. El calendario y la cantidad de productos estipulados son equivalentes al uso de seis vagones por tres años por parte del cliente. El proveedor pone a disposición los vagones, el motor (locomotora) y el conductor como parte del acuerdo. El proveedor tiene una gran cantidad de vagones y motores similares que están disponibles para cumplir con las obligaciones del acuerdo. Los vagones y los motores se guardan en las instalaciones del proveedor cuando no se utilizan para transportar los productos.

Análisis

El contrato no contiene un contrato de arrendamiento de vagones o motores.

Los vagones y los motores utilizados para transportar los productos del cliente no son activos identificados. El proveedor tiene un derecho sustantivo de sustitución para reemplazar los vagones y los motores como resultado de:

- el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir cada vagón y motor durante el período de uso. Los vagones y motores alternativos están disponibles para el proveedor y estos pueden ser sustituidos sin requerir la autorización del cliente, y
- el proveedor puede beneficiarse económicamente de la sustitución de los vagones y motores. La sustitución de estos activos conllevaría un costo muy bajo, ya que los vagones y motores similares se almacenan en las instalaciones del proveedor en un cantidad suficiente para poder realizar la sustitución de forma práctica.

Por lo tanto, el cliente no tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado (vagón de ferrocarril o motor) ni de dirigir su uso. El proveedor elige cuales vagones y motores se utilizan para cada entrega y, por lo tanto, los dirige. Asimismo mantiene sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de los vagones y motores.

¿Puede una parte de un activo ser un activo identificado?

Una parte de un activo es un activo identificado si es físicamente distinto (por ejemplo, un solo piso de un edificio de departamentos). Cuando una parte de un activo no es físicamente distinta (por ejemplo, 20% de la capacidad de un oleoducto), la parte del activo no es un activo identificado a menos que represente sustancialmente toda la capacidad del activo. Si ninguna de estas situaciones existe, el cliente no tiene el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo y no existe un activo identificado.

Ejemplo 2: Cable de fibra óptica

Un cliente celebra un contrato de 10 años con un proveedor por el derecho a utilizar cinco cables de fibra óptica (fibras) individualmente especificados y físicamente distintos dentro de un cable más grande que se extiende entre Nueva York y Londres. El cliente toma todas las decisiones relevantes relacionadas con el uso de las fibras individuales conectándolas a su propio equipo electrónico (es decir, el cliente “opera” las fibras) y decide qué datos y cuántos datos transportará cada fibra. Si alguna de las fibras está dañada, el proveedor es responsable de efectuar las reparaciones necesarias. El proveedor posee fibras adicionales tanto dentro del mismo cable como en cables adyacentes, pero sólo puede sustituir las fibras del cliente cuando realiza el mantenimiento continuo o efectúa las reparaciones necesarias.

Análisis

El contrato representa un arrendamiento de cables de fibra óptica (no operados), los activos identificados.

Los cables de fibra óptica son activos identificados porque se especifican explícitamente en el contrato y son físicamente distintos de otros cables de fibra dentro de un cable más grande. El proveedor no puede sustituir los cables de fibra por razones que no sean reparación, mantenimiento o mal funcionamiento.

De forma contraria, si el cliente sólo tenía derecho a usar una cantidad de capacidad equivalente a cinco cables de fibra dentro de un cable más grande formado de 15 cables, pero no especificados, el contrato no contendría ni un activo identificado ni un arrendamiento debido a que la capacidad representada por los cinco cables no representa sustancialmente toda la capacidad del cable más grande formado por los 15 cables. En este caso, el proveedor solo estaría proporcionando capacidad de datos (es decir, un servicio).

¿Tiene el cliente el derecho de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado durante todo el período de uso?

La segunda evaluación implica determinar si un cliente tiene derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado durante el período de uso. Hay muchas maneras en que un cliente puede obtener esos beneficios económicos, como el uso, la tenencia o el subarrendamiento del activo.

Al realizar esta evaluación, un cliente considera sus derechos dentro del alcance definido del contrato. Por ejemplo, si un contrato especifica que un cliente sólo puede imprimir hasta un número específico de páginas durante el período de uso de una impresora, el cliente considera sólo los beneficios económicos derivados del uso de la impresora para esas páginas, y no más allá.

Los pagos variables de arrendamiento basados en el uso del activo por parte del cliente (por ejemplo, los pagos variables basados en ventas) no impiden que un cliente obtenga sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo. Aunque el cliente transfiera algunos de los beneficios al proveedor a través de pagos variables, el cliente sigue siendo la parte que recibe los beneficios económicos derivados del uso del activo (en este caso, los flujos de efectivo que surgen de las ventas). La IFRS 16 es explícita en este punto para eliminar la posibilidad de que las entidades puedan incluir pagos variables de arrendamiento únicamente para evitar que el contrato se identifique como un arrendamiento y, por lo tanto, aplicar la contabilidad de arrendamientos.

¿Tiene el cliente el derecho de dirigir el uso del activo identificado durante todo el período de uso?

Al evaluar si el cliente tiene el derecho de dirigir el uso de un activo identificado, un cliente debe tener el derecho de dirigir ‘cómo y con qué propósito’ se utiliza el activo durante todo el período de uso. Al realizar esta evaluación, un cliente considera las decisiones que mayormente afectan directamente los beneficios económicos que se derivan del uso del activo, incluyendo:

- derechos para decidir el tipo de salida a producir por el (los) activo(s);
- derechos para decidir cuando se produce la salida;
- derechos para decidir donde se produce la salida; y
- derechos para decidir si la salida se produce y la cantidad de la misma.

En muchos casos, los contratos incluirán términos y condiciones que protegen el interés del proveedor en el activo, protegen a su personal y/o aseguran que el proveedor cumpla con las leyes y regulaciones. Estos derechos se consideran protectores y, de forma aislada, no impiden que el cliente tenga derecho a dirigir el uso del activo dentro del alcance del contrato.

Ejemplos de derechos protectores indicados en la IFRS 16 incluyen:

- especificar la cantidad máxima de uso de un activo (por ejemplo, un arrendamiento de aeronaves con un uso máximo permitido de 15,000 horas de vuelo por año)
- limitar dónde o cuándo el cliente puede usar el activo (por ejemplo, un contrato de arrendamiento automotriz que especifica que el vehículo identificado sólo se puede conducir en cierta ciudad)
- exigir al cliente que siga ciertas prácticas operativas (por ejemplo, un arrendamiento de espacio comercial donde los horarios de apertura están limitados a horas específicas del día)
- solicitar al cliente que notifique al proveedor si el cliente cambia la forma en que se utilizará el activo (por ejemplo, un contrato de arrendamiento de almacén donde el cliente debe notificar al proveedor si planea cambiar el uso del espacio de almacenamiento de inventarios a un área de venta comercial).

Finalmente, la IFRS 16 aclara que los derechos para operar o mantener un activo no le otorgan al cliente el derecho a dirigir el cómo y con qué propósito se utiliza el activo, excepto cuando las decisiones de el 'cómo y con qué propósito' están predeterminadas. En este caso, el cliente controlará el activo si tiene el derecho de operarlo durante el período de uso o si el cliente lo diseñó de manera que predetermina cómo y con qué propósito se utilizará durante todo el período acordado.

Ejemplo 3: Barco

Un cliente celebra un contrato con una empresa de transporte (el proveedor) para transportar automóviles desde Tokio a Singapur. El contrato especifica el barco particular que se utilizará, las fechas de carga y entrega, y los vehículos que se transportarán (que ocuparán la capacidad total del barco). El proveedor opera y mantiene el barco y es responsable del paso seguro de los automóviles. El cliente no puede realizar cambios (es decir, el destino o la naturaleza de la carga) una vez que se haya firmado el contrato.

Análisis

El contrato no contiene un arrendamiento.

Después de firmar el contrato, el cliente no puede dirigir el cómo y con qué propósito se utiliza el barco y, por lo tanto, no controla el uso del activo. El contrato determina previamente cómo y con qué propósito se utilizará el barco y el cliente no opera ni diseña el barco.

Consideraciones de transición

En la transición a la IFRS 16, tanto los arrendatarios como los arrendadores pueden elegir el aplicar la nueva definición de arrendamiento a todos sus contratos o aplicar la solución práctica de reevaluar si los contratos vigentes en la fecha de la aplicación inicial son, o contienen, un arrendamiento. Si una entidad opta por aplicar esta solución práctica entonces la nueva definición de arrendamiento se aplicará a los contratos celebrados o modificados en o después de la fecha de la aplicación inicial, es decir, 1 de enero de 2019.

Esperamos que esta información les sea de utilidad en el proceso de adopción de la nueva norma de arrendamientos en su organización. Si desea más información o apoyo sobre cualquiera de los temas abordados por favor contáctenos a través de nuestra página www.grantthornton.mx.com o al correo SallesSainz@mx.gt.com

