

Documentos del IASB publicados para acompañar a la**NIIF 16**

Arrendamientos

El texto normativo de la NIIF 16 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 2019. El texto de los materiales complementarios de la NIIF 16 se encuentra en la Parte B de esta edición. Esta parte presenta los siguientes documentos:

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES**OPINIÓN EN CONTRARIO****FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES****OPINIONES EN CONTRARIO**

ÍNDICE

desde el párrafo

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 16 ARRENDAMIENTOS

INTRODUCCIÓN	FC1
ASPECTOS GENERALES	FC3
¿Por qué la necesidad de cambiar la contabilización anterior?	FC3
ANTECEDENTES	FC5
EL ENFOQUE DE LA CONTABILIZACIÓN ARRENDAMIENTOS	FC19
Derechos y obligaciones que surgen de un arrendamiento que crea activos y pasivos para el arrendatario	FC22
Derechos y obligaciones que surgen de un arrendamiento que crea activos y pasivos para el arrendador	FC35
MODELO DE CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDATARIO	FC41
MODELO DE CONTABILIZACIÓN DEL ARRENDADOR	FC57
ALCANCE	FC67
Acuerdos de concesión de servicios	FC69
Activos intangibles	FC70
Contratos de carácter oneroso	FC72
Subarrendamientos	FC73
Inventarios	FC74
Activos no fundamentales	FC75
Arrendamientos a largo plazo de terrenos	FC78
Arrendamientos de propiedades de inversión a valor razonable	FC80
Derivados implícitos	FC81
APLICACIÓN DE LA CARTERA	FC82
MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA	FC84
EXENCIONES DE RECONOCIMIENTO	FC87
Arrendamientos a corto plazo	FC87
Arrendamientos de activos de bajo valor	FC98
IDENTIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO	FC105
Definición de un arrendamiento	FC105
Arrendamientos cancelables	FC127
Combinación de contratos	FC130
Separación de los componentes de un contrato	FC133
Distinción entre un arrendamiento y una venta o compra	FC138
RECONOCIMIENTO Y FECHA DE MEDICIÓN INICIAL: ARRENDATARIO	FC141
Inicio versus comienzo de un arrendamiento	FC141
MEDICIÓN: ARRENDATARIO	FC145

continúa...

...continuación

Bases de medición del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento	FC145
Medición inicial del activo por derecho de uso	FC147
Medición inicial del pasivo por arrendamiento	FC152
Medición posterior del activo por derecho de uso	FC174
Medición posterior del pasivo por arrendamiento	FC182
Modificaciones del arrendamiento	FC200
PRESENTACIÓN: ARRENDATARIO	FC206
Estado de situación financiera	FC206
Estado del resultado del periodo y otro resultado integral	FC209
Estado de flujos de efectivo	FC210
INFORMACIÓN A REVELAR: ARRENDATARIO	FC212
Objetivo global de información a revelar	FC215
Información a revelar sobre los activos por derecho de uso, y gastos y flujos de efectivo relacionados con arrendamientos	FC217
Análisis de vencimientos	FC218
Información a revelar adicional	FC224
Presentación de la información a revelar por parte del arrendatario en las notas a los estados financieros	FC228
Otros enfoques considerados para la información a revelar del arrendatario	FC229
ARRENDADOR: CONTABILIZACIÓN	FC231
Subarrendamientos	FC232
Costos directos iniciales	FC237
Modificaciones del arrendamiento	FC238
ARRENDADOR: CLASIFICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS— ARRENDAMIENTOS DE TERRENO Y EDIFICIOS (MODIFICACIONES A LA NIC 17 DE 2003 Y 2009)	FCZ241
El elemento terreno en arrendamientos a largo plazo	FCZ241
Distribución de los pagos por arrendamiento entre el terreno y los edificios	FCZ245
Impracticabilidad de separar terreno y construcciones	FCZ248
Excepciones al requerimiento de separar los elementos de terreno y construcciones	FCZ249
ARRENDADOR: INFORMACIÓN A REVELAR	FC251
Tabla de ingresos	FC252
Información sobre el riesgo del activo residual	FC253
Información sobre activos sujetos a arrendamientos operativos	FC256
Análisis de vencimientos	FC257
Cambios en la inversión neta en arrendamientos financieros	FC259
TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR	FC260
Cuándo tiene lugar una venta	FC261

continúa...

NIIF 16 FC

...continuación

Ganancias o pérdidas en una venta con arrendamiento posterior	FC266
EXCEPCIÓN TEMPORAL QUE SURGE DE LA REFORMA DE LA TASA DE INTERÉS DE REFERENCIA	FC267A
FECHA DE VIGENCIA Y APLICACIÓN ANTICIPADA	FC268
TRANSICIÓN	FC273
Definición de un arrendamiento	FC273
Arrendatarios	FC275
Arrendadores	FC289
transacciones de venta con arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial	FC292
MODIFICACIONES CONSIGUIENTES	FC295
Propiedad de inversión	FC295
Combinaciones de negocios	FC296
Transición para entidades que adoptan por primera vez las NIIF	FC299
COMPARACIÓN CON LAS DECISIONES DEL FASB	FC303
Modelo de contabilización del arrendatario	FC304
Exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor	FC308
Nuevas evaluaciones de pagos por arrendamiento variables	FC309
Contabilidad del arrendador	FC310
OPINIÓN EN CONTRARIO	OC1
APÉNDICE	
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 16 Arrendamientos

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIIF 16, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el IASB, al desarrollar la NIIF 16 Arrendamientos. Incluye las razones para aceptar opiniones concretas y rechazar otras. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 La NIIF 16 también viene acompañada de un Análisis de los Efectos. El Análisis de los Efectos describe los costos y beneficios probables de la NIIF 16 que ha preparado el IASB sobre la base de la mejora en la comprensión obtenida a través de la exposición de las propuestas y la información recibida sobre estas propuestas, y a través del análisis y consulta a los interesados llevados a cabo por el IASB.

Aspectos generales

¿Por qué la necesidad de cambiar la contabilización anterior?

- FC3 El modelo de contabilización anterior para arrendamientos requería que los arrendatarios y arrendadores clasificaran sus arrendamientos como arrendamientos financieros o arrendamientos operativos y que se contabilizaran estos dos tipos de arrendamientos de forma diferente. No requería que los arrendatarios reconocieran los activos y pasivos que surgen de los arrendamientos operativos, sino que los arrendatarios reconocieran los activos y pasivos que surgen de los arrendamientos financieros. El IASB junto con el emisor nacional de normas de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) (conjuntamente “los Consejos”), iniciaron un proyecto conjunto para mejorar la información financiera de las actividades de arrendamiento según las IFRS y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU. (PCGA de los EE.UU.) a la luz de las críticas de que el modelo contabilidad anterior para arrendamientos no había satisfecho las necesidades de los usuarios de los estados financieros. En particular:
- (a) La información presentada sobre los arrendamientos operativos carecía de transparencia y no satisfacía las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Muchos usuarios ajustaban los estados financieros de los arrendatarios para capitalizar arrendamientos operativos porque, en su opinión, la financiación y los activos proporcionados por los arrendamientos deben reflejarse en el estado de situación financiera (“balance”). Algunos intentaban estimar el valor presente de los pagos futuros por arrendamiento. Sin embargo, debido a la información limitada que estaba disponible, muchos usaron técnicas

tales como multiplicar el gasto por arrendamiento anual por ocho para estimar, por ejemplo, el apalancamiento total y el capital empleado en las operaciones. Otros usuarios fueron incapaces de hacer ajustes— dependían de fuentes de información, tales como agregaciones de datos cuando proyectaban inversiones potenciales o tomaban decisiones de inversión. Estos enfoques diferentes crearon asimetrías de información en el mercado.

- (b) La existencia de dos modelos contables diferentes para los arrendamientos, en los que los activos y pasivos asociados con los arrendamientos no se reconocían para los arrendamientos operativos, pero sí para los arrendamientos financieros, significaba que transacciones que eran económicamente similares podrían contabilizarse de forma muy diferente. Las diferencias reducían la comparabilidad para los usuarios de los estados financieros y proporcionaban oportunidades de estructurar transacciones para lograr un resultado de contabilización concreto.
- (c) Los requerimientos anteriores para los arrendadores no proporcionaban información adecuada sobre la exposición del arrendador al riesgo crediticio (que surge de un arrendamiento) y la exposición al riesgo de los activos (que surge de la participación del arrendador retenida en el activo subyacente), concretamente para arrendamientos de equipo y vehículos que se clasificaban como arrendamientos operativos.

FC4 Los Consejos decidieron abordar las dos primeras críticas desarrollando un enfoque nuevo para la contabilidad del arrendatario que requiere que un arrendatario reconozca activos y pasivos por los derechos y obligaciones creados por los arrendamientos. La NIIF 16 requiere que un arrendatario reconozca los activos y pasivos de todos los arrendamientos con una duración superior a 12 meses, y para los que el activo subyacente no es de bajo valor. El IASB concluyó que este enfoque daría lugar a una representación más fiel de los activos y pasivos del arrendatario y, junto con las mejoras de la información a revelar, a una mayor transparencia del apalancamiento del arrendatario y el capital empleado. Para abordar la tercera crítica, la NIIF 16 requiere la mejora de la información a revelar por parte de los arrendadores sobre su exposición al riesgo.

Antecedentes

FC5 En marzo de 2009 los Consejos publicaron un Documento de Discusión conjunto *Arrendamientos: Opiniones Preliminares*. El Documento de Discusión establece las opiniones preliminares de los Consejos sobre la contabilidad de los arrendamientos, proponiendo un modelo de contabilización de “derecho de uso”. La información recibida sobre el Documento de Discusión generalmente apoyaba el modelo de “derecho de uso” para los arrendatarios por el cual un arrendatario reconocería un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo del arrendamiento. El

Documento de Discusión no analizó la contabilidad del arrendador en absoluto.

FC6 En agosto de 2010 los Consejos publicaron un Proyecto de Norma conjunto *Arrendamientos* (el “Proyecto de Norma de 2010”). Los Consejos desarrollaron el Proyecto de Norma de 2010 después de considerar las cartas de comentarios recibidas sobre el Documento de Discusión, así como la información obtenida del Grupo de Trabajo sobre Contabilización de los Arrendamientos y de otros interesados en la información financiera sobre los arrendamientos. El Proyecto de Norma de 2010:

- (a) Desarrolló adicionalmente el modelo de contabilización del “derecho de uso” para arrendatarios que había sido propuesto en el Documento de Discusión, y que quienes respondieron habían, generalmente, apoyado.
- (b) Añadió propuestas de cambios en la contabilidad del arrendador. Los Consejos decidieron incluir la contabilidad de arrendador en las propuestas en respuesta a los comentarios de quienes respondieron al Documento de Discusión. Algunos de quienes respondieron habían recomendado que los Consejos desarrollasen modelos de contabilidad para arrendatarios y arrendadores sobre la base de una lógica congruente. Los Consejos también vieron interesante desarrollar propuestas de contabilidad del arrendador al mismo tiempo que estaban desarrollando propuestas para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (que el IASB finalizó posteriormente en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*).

FC7 Para los arrendadores, el Proyecto de Norma de 2010 propuso un modelo de contabilización dual:

- (a) para algunos arrendamientos, un arrendador aplicaría un enfoque de “obligación de desempeño”. Aplicando este enfoque, un arrendador reconocería una cuenta por cobrar por arrendamiento y un pasivo en la fecha de comienzo, y también continuaría reconociendo el activo subyacente.
- (b) Para otros arrendamientos, un arrendador aplicaría un enfoque de “baja en cuentas”. Aplicando este enfoque, un arrendador daría de baja en cuentas el activo subyacente, y reconocería una cuenta por cobrar por arrendamiento, y cualquier participación retenida en el activo subyacente (un “activo residual”) en la fecha de comienzo.

FC8 El Proyecto de Norma de 2010 también incluía propuestas detalladas sobre la medición del pasivo por arrendamiento del arrendatario y la cuenta por cobrar de arrendamiento del arrendador. Es de destacar, concretamente, su propuesta de que al estimar los pagos por arrendamiento, un arrendatario debería:

- (a) suponer el plazo más largo posible que fuera más probable que ocurriera que de lo contrario, teniendo en cuenta cualquier opción de aplicar o terminar el arrendamiento; y

- (b) incluir una estimación de los pagos por arrendamiento variables, si esos pagos pudieran medirse con fiabilidad.

FC9 El Consejo recibió 786 cartas de comentarios en respuesta al Proyecto de Norma de 2010. Los Consejos también llevaron a cabo una consulta externa amplia sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2010. Se mantuvieron mesas redondas de debate en Hong Kong, el Reino Unido y Estados Unidos. Se organizaron seminarios en Australia, Brasil, Canadá, Japón, Corea del Sur, el Reino Unido y los Estados Unidos. Los miembros de los Consejos también participaron en conferencias, reuniones de grupos de trabajo, foros de debate, y debates cara a cara, que se mantuvieron a lo largo de las regiones geográficas más importantes. En 2011 y 2012, mientras se deliberaba nuevamente sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2010, los Consejos llevaron a cabo actividades de difusión dirigidas con más de 100 organizaciones. El propósito de las actividades de difusión externa dirigidas era obtener información adicional que ayudara a los Consejos a desarrollar aspectos concretos de las propuestas revisadas. Las reuniones de actividades de difusión externa dirigidas involucraron miembros de grupos de trabajo, representantes de firmas contables, emisores de normas locales, usuarios y preparadores de los estados financieros, concretamente de los sectores industriales más afectados por las propuestas de contabilidad de arrendamientos.

FC10 Las respuestas al Proyecto de Norma de 2010 indicaron que:

- (a) Había un apoyo general para que los arrendatarios reconozcan los activos y pasivos que surgen de un arrendamiento. Ese apoyo fue congruente con los comentarios recibidos sobre el Documento de Discusión.
- (b) Había opiniones mixtas sobre los efectos del modelo de derecho de uso propuesto sobre el resultado del periodo del arrendatario. El efecto fue que un arrendatario reconocería dos gastos separados en su estado del resultado del periodo y otro resultado integral ("estado de resultados") —la depreciación del activo por derecho de uso y el interés del pasivo por arrendamiento. Algunos de los que respondieron apoyaron la identificación de los gastos separados, sobre la base de que los arrendamientos son una fuente de financiación para el arrendatario y deben contabilizarse en consecuencia. Sin embargo, otros no apoyaron estos efectos porque pensaban que no reflejarían adecuadamente el fondo económico de todas las transacciones de arrendamiento. En concreto, algunos de los que respondieron hicieron referencia a arrendamientos a corto plazo de propiedades como ejemplos de arrendamientos que, en su opinión no eran transacciones de financiación ni desde la perspectiva del arrendatario ni desde la del arrendador.
- (c) Muchos de quienes respondieron no estuvieron de acuerdo con las propuestas de contabilización del arrendador:

- (i) Algunos de los que respondieron estaban preocupados por que el modelo de contabilización dual propuesto para los arrendadores no era congruente con el modelo de contabilidad único propuesto para los arrendatarios.
 - (ii) Muchos de los que respondieron se opusieron al enfoque de la obligación de desempeño. En opinión de los que respondieron, el enfoque inflaría artificialmente los activos y pasivos de un arrendador.
 - (iii) Algunos de los que respondieron recomendaron aplicar el enfoque de baja en cuentas a todos los arrendamientos. Sin embargo, muchos no estuvieron de acuerdo con la propuesta de impedir que un arrendador contabilice los efectos del valor temporal del dinero en el activo residual.
 - (iv) Algunos de los que respondieron pensaban que los requerimientos de contabilización de arrendador en la NIC 17 *Arrendamientos* y del Tema 840 del FASB *Arrendamientos* funcionaban bien en la práctica y apoyaron conservar estos requerimientos.
- (d) Casi todos los que respondieron estaban preocupados por el costo y complejidad de las propuestas, en concreto las propuestas con respecto a la medición del pasivo por arrendamiento para el arrendatario y de la cuenta por cobrar del arrendamiento para el arrendador. Algunos cuestionaron si los pagos por arrendamiento a realizar durante los periodos de ampliación opcionales cumplirían la definición de un activo (para el arrendador) o un pasivo (para el arrendatario). Otros sugerían que sería extremadamente difícil en muchos casos estimar los pagos por arrendamiento variables si los importes dependían de las ventas o uso futuro del activo subyacente y que estas estimaciones estarían sujetas a un nivel alto de incertidumbre en la medición. Muchos expresaron la opinión de que, debido a la cantidad de juicios involucrados, el costo de incluir pagos por arrendamiento variables y pagos a realizarse durante los periodos opcionales en la medición de los activos del arrendamiento y pasivos por arrendamiento superaría el beneficio a obtener por los usuarios de los estados financieros.
- (e) Muchos de los que respondieron también estaban preocupados por la magnitud del alcance de las propuestas, indicando que la definición propuesta de un arrendamiento tenía el potencial de incluir algunos contratos que consideraban que eran de servicios.

FC11 Los Consejos consideraron la información recibida sobre el Proyecto de Norma de 2010 y observaron que no sería posible reflejar las opiniones de todos los interesados porque éstos no tenían una visión unitaria del fondo económico de los arrendamientos. Sin embargo, en respuesta a las opiniones de que el fondo económico de los arrendamientos puede ser diferente, los Consejos decidieron desarrollar un modelo revisado que identificó dos clases de arrendamientos y especificaron diferentes requerimientos para cada tipo. La clasificación

dependía de la medida en que el arrendatario esperase consumir los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente.

FC12 Por consiguiente, en mayo de 2013 los Consejos publicaron un Proyecto de Norma conjunto *Arrendamientos* (el “Proyecto de Norma de 2013”). El Proyecto de Norma de 2013 propuso:

- (a) Para los arrendatarios, requerimientos de medición más simples y un enfoque dual para el reconocimiento y medición de gastos relacionados con un arrendamiento:
 - (i) Para los arrendamientos para los que el arrendatario esperase consumir más de una cantidad insignificante de los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente, un arrendatario aplicaría un enfoque similar al propuesto en el Proyecto de Norma de 2010, es decir, reconocer la depreciación del activo por derecho de uso e intereses sobre el pasivo por arrendamiento por separado en el estado de resultados.
 - (ii) En los arrendamientos para los que el arrendatario esperase consumir solo una cantidad insignificante de los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente, un arrendatario reconocería un gasto por arrendamiento único en el estado de resultados. Este enfoque se basaba en la opinión de que un gasto por arrendamiento único proporcionaría mejor información sobre los arrendamientos para los que el arrendatario, en esencia, está pagando principalmente por el uso del activo subyacente y espera consumir solo una cantidad insignificante de los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente mismo.
- (b) Para arrendadores, un enfoque dual para el reconocimiento y medición de los activos de arrendamiento:
 - (i) Para arrendamientos para los que el arrendatario esperase consumir más de una parte insignificante de los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente, un arrendador reconocería su participación residual en el activo subyacente por separado de su cuenta por cobrar al arrendatario.
 - (ii) Para otros arrendamientos, un arrendador reconocería el activo subyacente, es decir, aplicaría requerimientos similares a los de la NIC 17 para arrendamientos operativos.

FC13 El Consejo recibió 641 cartas de comentarios en respuesta al Proyecto de Norma de 2013. Los Consejos también llevaron a cabo amplia difusión externa sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2013, incluyendo:

- (a) consultas con alrededor de 270 usuarios de los estados financieros de Australia, Bélgica, Canadá, Francia, Holanda, Hong Kong, Japón, Nueva Zelanda, Reino Unido, Suecia, Suiza, y los EE.UU.;

- (b) reuniones de trabajo de campo con preparadores individuales de los estados financieros de varios sectores industriales, incluyendo bienes de consumo, minoristas, aviación, gas y petróleo, telecomunicaciones e industria del automóvil. Estas reuniones se mantuvieron en Alemania, Brasil, España, Francia, Japón, Reino Unido y los EE.UU. e incluyeron análisis detallados sobre los costos de implementación para esas entidades.
- (c) debates en mesas redondas mantenidas en Londres, Los Ángeles, Norwalk, San Pablo y Singapur. A estos debates asistieron aproximadamente 100 representantes de agentes interesados.
- (d) reuniones con los organismos asesores del IASB—El Comité Asesor de los Mercados de Capitales, el Foro Global de preparadores, el Consejo Asesor de las NIIF y el Foro Asesor de Normas de Contabilidad.
- (e) reuniones de difusión externa con varios preparadores individuales y grupos de preparadores, emisores de normas y reguladores. Estas reuniones incluían presentaciones durante las conferencias de contabilidad y en foros industriales, y reuniones con organizaciones o grupos individuales.
- (f) retransmisiones por Internet de proyectos que atrajeron a más de 2.000 participantes.

FC14 La información recibida sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2013 indicaron que:

- (a) De forma congruente con las opiniones que habían expresado sobre el Proyecto de Norma, muchos interesados apoyaron el reconocimiento por un arrendatario de un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento para todos los arrendamientos de más de 12 meses de duración. Estos interesados incluían a la mayoría de los usuarios de los estados financieros consultados, que eran de la opinión de que el reconocimiento propuesto de activos y pasivos por un arrendatario les proporcionaría un mejor punto de partida para sus análisis.
- (b) No obstante, muchos interesados tenían reservas significativas sobre el modelo de contabilización del arrendatario propuesto. Algunos eran de la opinión de que el modelo de contabilización del arrendatario anterior de la NIC 17 no necesitaba cambiarse, o que las deficiencias de ese modelo podrían rectificarse mejorando los requerimientos de información a revelar, en lugar de cambiar los requerimientos de reconocimiento y medición. Otros discreparon con uno o más aspectos específicos del modelo de contabilización del arrendatario propuesto, tal como el enfoque dual propuesto o la propuesta de evaluar nuevamente de forma periódica la medición de los activos por arrendamiento y pasivos por arrendamiento.
- (c) Muchos interesados pensaban que las propuestas de medición del Proyecto de Norma de 2013 representaba una mejora significativa sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2010, especialmente con respecto a las simplificaciones sobre los pagos por arrendamiento

variables y los pagos según las opciones de renovación y compra. No obstante, a la mayoría de los interesados todavía les preocupaba el costo y complejidad de las propuestas del Proyecto de Norma de 2013. Algunas áreas específicas que los interesados destacaron como que eran particularmente costosas o complejas incluían los modelos de contabilización duales del arrendador y del arrendatario (las propuestas de clasificación del arrendatario, las propuestas de información a revelar y los requerimientos de contabilización), las propuestas de nueva evaluación y el alcance de las transacciones sujetas a las propuestas.

- (d) La mayoría de los interesados discreparon del modelo de contabilización del arrendador propuesto. La mayoría de estos interesados eran de la opinión de que el modelo de contabilización del arrendador anterior de la NIC 17 no era fundamentalmente imperfecto y no debía cambiarse.

FC15 Los Consejos consideraron la información que habían recibido en respuesta a los diferentes modelos propuestos en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013. Los Consejos confirmaron su decisión anterior de que debe requerirse que un arrendatario reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para todos los arrendamientos (con limitadas excepciones). Sin embargo, los Consejos llegaron a decisiones diferentes con respecto al modelo de reconocimiento del gasto. Por las razones descritas en los párrafos FC41 a FC56, el IASB decidió adoptar un modelo de contabilización del arrendatario único en el que éste contabilizaría todos los arrendamientos reconociendo que proporcionan financiación. A la luz de toda la información recibida, el IASB es de la opinión de que este modelo proporciona la información más útil al conjunto de usuarios de los estados financieros más amplio. El IASB piensa que el modelo también aborda muchas de las preocupaciones planteadas por los interesados sobre el costo y complejidad, y las preocupaciones planteadas sobre la base conceptual del modelo dual propuesto en el Proyecto de Norma de 2013 (véase el párrafo FC45). Por el contrario, el FASB decidió adoptar un modelo dual de reconocimiento del gasto del arrendatario, clasificando los arrendamientos de forma similar a los requerimientos de los PCGA de los EE.UU. anteriores para distinguir entre arrendamientos operativos y arrendamientos financieros. Al tomar estas decisiones, los Consejos observaron que, en el caso de los arrendatarios con una cartera de arrendamientos que comienzan y terminan en momentos diferentes, no es de esperar que se produzcan diferencias significativas en la presentación del resultado del periodo entre las NIIF y los PCGA de los EE.UU.

FC16 Existen otras diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB, principalmente debido a las conclusiones diferentes alcanzadas sobre el modelo de contabilización del arrendatario. Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen solo las razones de las decisiones tomadas por el IASB y reflejadas en la NIIF 16. Los párrafos FC303 a FC310 resumen las diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB.

- FC17 En respuesta a la información recibida, el IASB y el FASB también decidieron mantener sustancialmente los requerimientos de contabilidad del arrendador de la NIC 17 y el Tema 840 respectivamente.
- FC18 La NIIF 16 aborda muchas de las preocupaciones planteadas por los interesados sobre el costo y complejidad de las propuestas de los Proyectos de Norma de 2010 y 2013. Además del modelo de contabilización del arrendatario único, que elimina la necesidad para el arrendatario de clasificar los arrendamientos, y la decisión de mantener sustancialmente los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIC 17, el IASB decidió:
- (a) permitir que un arrendatario no reconozca activos y pasivos por arrendamientos a corto plazo y arrendamientos de activos de bajo valor;
 - (b) confirmar que una entidad puede aplicar la Norma a la totalidad de las carteras que contengan arrendamientos con características similares;
 - (c) simplificar adicionalmente los requerimientos de medición de pasivos por arrendamiento, en concreto los requerimientos de pagos por arrendamiento variables, pagos durante los periodos opcionales y la nueva evaluación de los pasivos por arrendamiento;
 - (d) simplificar los requerimientos para separar dentro de un contrato los componentes de arrendamiento y los que no lo son;
 - (e) cambiar los requerimientos de información a revelar del arrendatario para permitirle que centre la información a revelar de forma más eficaz en las características significativas de sus carteras de arrendamientos; y
 - (f) simplificar los requerimientos de transición para el arrendatario.

El enfoque de la contabilización de arrendamientos

- FC19 Todos los contratos crean derechos y obligaciones para las partes del contrato. La contabilidad del arrendatario de la NIIF 16 considera los derechos y obligaciones creados por un arrendamiento desde la perspectiva del arrendatario. Como se analiza adicionalmente en los párrafos FC105 a FC126, un arrendamiento se define como “un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación”. El modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16 refleja el fondo económico de un arrendamiento porque, en la fecha de comienzo, un arrendatario obtiene el derecho a usar un activo subyacente para un periodo de tiempo, y el arrendador ha entregado ese derecho poniendo el activo disponible para su uso por el arrendatario.
- FC20 Un arrendatario tiene el derecho a usar un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento y una obligación de hacer pagos al arrendador por proporcionar el derecho a usar ese activo. El arrendatario también tiene una obligación de devolver el activo subyacente al arrendador en una condición especificada al final del plazo del arrendamiento. El arrendador tiene un

derecho a recibir pagos del arrendatario por proporcionar el derecho a usar el activo subyacente. El arrendador también conserva los derechos asociados con la propiedad del activo subyacente.

- FC21 Habiendo identificado los derechos y obligaciones que surgen de un arrendamiento, el IASB consideró cuál de esos derechos y obligaciones crean activos y pasivos para el arrendatario y el arrendador.

Derechos y obligaciones que surgen de un arrendamiento que crean activos y pasivos para el arrendatario

Derecho a usar un activo subyacente

- FC22 El *Marco Conceptual para la Información Financiera* del IASB (*Marco Conceptual*)¹ define un activo como “un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”. El IASB concluyó que el derecho de un arrendatario a usar un activo subyacente cumple la definición de un activo por las siguientes razones:

- (a) El arrendatario controla el derecho a usar el activo subyacente a lo largo de todo el plazo del arrendamiento. Una vez que el activo está disponible para su uso por el arrendatario, el arrendador no puede recuperar o usar el activo subyacente para sus propios propósitos durante el plazo del arrendamiento, a pesar de ser el propietario legal del activo subyacente.
- (b) El arrendatario tiene la capacidad de determinar cómo se usa el activo subyacente y, por ello, cómo genera beneficios económicos futuros de ese derecho de uso. Esta capacidad demuestra el control del arrendatario del derecho de uso. Por ejemplo, supóngase que un arrendatario arrienda un camión por cuatro años, por hasta un máximo de 160.000 millas a lo largo del plazo del arrendamiento. Implícito en el derecho a usar el camión está un volumen concreto de beneficios económicos o potencial de servicio que se usa a lo largo del periodo en que el arrendatario conduce el camión. Después de que el camión esté disponible para el arrendatario, éste puede decidir cómo desea usarlo o consumir los beneficios implícitos en su derecho de uso dentro de los parámetros definidos en el contrato. El arrendatario podría decidir conducir el camión constantemente durante los primeros tres años del arrendamiento, consumiendo todos los beneficios económicos en esos primeros tres años. De forma alternativa, podría usar el camión solo durante meses concretos de cada año o decidir usarlo uniformemente a lo largo del plazo del arrendamiento de cuatro años.

¹ Las referencias al *Marco Conceptual* en estos Fundamentos de las Conclusiones son al *Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2010 y vigente cuando se desarrolló la Norma.

- (c) El derecho a controlar y usar el activo existe incluso cuando el derecho de un arrendatario a usar un activo incluye restricciones sobre su uso. Aunque las restricciones pueden afectar al valor y alcance del derecho de un arrendatario a usar un activo (y, por ello, los pagos realizados por el derecho de uso), éstas no afectan la existencia del activo por derecho de uso. No es inusual que se impongan restricciones al uso de un activo poseído, igual sucede con los activos arrendados. Por ejemplo, ciertos activos adquiridos a un competidor pueden estar sujetos a restricciones sobre cuándo y cómo pueden usarse o a quién puede venderlos; activos que se usan como garantía de préstamos concretos podrían tener restricciones sobre su uso colocadas por el prestamista; o un gobierno podría colocar restricciones al uso o transferencia de activos en una región concreta por razones de seguridad o medioambiente. Esas restricciones no dan lugar necesariamente a que el propietario de estos activos no los controle—las restricciones pueden simplemente afectar los beneficios económicos que obtendrá la entidad del activo y que se reflejarán en el precio que la entidad desea pagar por el activo. De forma análoga, estas restricciones no impiden que un arrendatario controle un activo por derecho de uso.
- (d) El control del arrendatario del derecho de uso surge de sucesos pasados —no solo el compromiso con el contrato de arrendamiento, sino también del activo subyacente que está disponible para uso del arrendatario por la duración del periodo no cancelable del arrendamiento. Algunos han destacado que el derecho del arrendatario a usar un activo está condicionado a que éste haga los pagos durante el plazo del arrendamiento, es decir, que el arrendatario podría perder su derecho a usar el activo si no realiza los pagos. Sin embargo, a menos que el arrendatario infrinja el contrato, el arrendatario tiene un derecho incondicional a usar el activo subyacente. Su posición es similar al de una entidad que ha realizado una compra a plazos y no ha realizado todavía los pagos de los plazos.

FC23 El IASB también consideró la definición propuesta de un activo en el Proyecto de Norma de mayo de 2015 *El Marco Conceptual para la Información Financiera* (el “Proyecto de Norma de Marco Conceptual”). Ese proyecto de norma propone definir un activo como “un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados” y define un recurso económico como “un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos”. En opinión del IASB, el derecho de un arrendatario a usar un activo subyacente cumpliría esta definición propuesta de un activo, por las razones descritas en el párrafo FC22.

FC24 Por consiguiente, el IASB concluyó que el derecho del arrendatario a usar un activo subyacente cumple tanto las definiciones existentes como las propuestas para un activo.

Obligación de hacer pagos por arrendamiento

FC25 El *Marco Conceptual* define un pasivo como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El IASB concluyó que la obligación de un arrendatario de hacer los pagos por arrendamiento cumple la definición de un pasivo por las siguientes razones:

- (a) el arrendatario tiene una obligación presente de realizar los pagos por arrendamiento, una vez que el activo subyacente ha sido puesto a su disposición. Esa obligación surge de sucesos pasados—no solo del compromiso del contrato de arrendamiento sino también del activo subyacente disponible para uso del arrendatario. A menos que el arrendatario renegocie el arrendamiento, éste no tiene derecho a cancelar el arrendamiento y evitar los pagos por arrendamiento contractuales (o penalizaciones por terminación) antes del final del plazo del arrendamiento.
- (b) la obligación da lugar a una salida futura de beneficios económicos desde el arrendatario—habitualmente pagos de efectivo contractuales de acuerdo con los términos y condiciones del arrendamiento.

FC26 El IASB también consideró el Proyecto de Norma del *Marco Conceptual*, que propone definir un pasivo como “una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados”. En opinión del IASB, la obligación de un arrendatario de hacer pagos por arrendamiento cumpliría esta definición de un pasivo, por las razones descritas en el párrafo FC25.

FC27 Por consiguiente, el IASB concluyó que la obligación del arrendatario de realizar pagos por arrendamiento cumple tanto la definición existente como la propuesta para un pasivo.

Obligación de devolver el activo subyacente al arrendador

FC28 El arrendatario controla el uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento, y tiene una obligación de devolver el activo subyacente al arrendador al final del plazo del arrendamiento. Esa obligación es una obligación presente que surge de sucesos pasados (el activo subyacente que se pone a disposición para el uso del arrendatario según los términos del contrato de arrendamiento).

FC29 Algunos son de la opinión de que existe una salida de beneficios económicos al final del plazo del arrendamiento porque el arrendatario debe entregar el activo subyacente, que, a menudo, tendrá todavía algún potencial de generar beneficios económicos. Sin embargo, en opinión del IASB, no existen salidas de recursos económicos (distintos de los costos inherentes) desde el arrendatario cuando devuelve el elemento arrendado, porque el arrendatario no controla los beneficios económicos asociados con el activo que se devuelve al arrendador. Incluso si el arrendatario tiene la posesión física del activo subyacente, no tiene el derecho a obtener los beneficios económicos restantes asociados con el activo subyacente una vez finaliza el plazo del

arrendamiento (ignorando cualquier opción de ampliar el arrendamiento o de comprar el activo subyacente). Una vez alcanza el final del plazo del arrendamiento, la situación del arrendatario es como la de quien tiene un activo en custodia. El arrendatario está manteniendo un activo en nombre de un tercero, el arrendador, pero no tiene derecho a los beneficios económicos incorporados en ese activo al final del plazo del arrendamiento.

- FC30 Por consiguiente, el IASB concluyó que la obligación del arrendatario de devolver el activo subyacente no cumple la definición de un pasivo del *Marco Conceptual*. El IASB es de la opinión de que los cambios propuestos en la definición de un pasivo en el Proyecto de Norma del *Marco Conceptual* no afectarían esta conclusión.
- FC31 Habiendo considerado si el derecho del arrendatario al uso de un activo subyacente, la obligación de realizar pagos por arrendamiento y la obligación de devolver el activo subyacente cumplen la definición de un activo o un pasivo, el IASB consideró el modelo de contabilización del arrendatario. Esto se analiza en los párrafos FC41 a FC56.

¿Por qué los arrendamientos son diferentes de los contratos de servicios para el arrendatario?

- FC32 El IASB concluyó que los arrendamientos crean derechos y obligaciones que son diferentes de los que surgen de contratos de servicios. Esto es porque, como describe el párrafo FC22, el arrendatario obtiene y controla el activo por derecho de uso al mismo tiempo que el activo subyacente se pone a disposición del arrendatario para su uso.
- FC33 Cuando el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso, ha cumplido con su obligación de transferir al arrendatario el derecho a usar ese activo—el arrendatario controla ahora ese derecho de uso. Por consiguiente, el arrendatario tiene una obligación incondicional de pagar por ese derecho de uso.
- FC34 Por el contrario, en un contrato de servicios típico, el cliente no obtiene un activo que controla al comienzo del contrato. En su lugar, el cliente obtiene el servicio solo en el momento en que se produce la prestación. Por consiguiente, el cliente habitualmente tiene una obligación incondicional de pagar solo por los servicios proporcionados hasta esa fecha. Además, aunque el cumplimiento de un contrato de servicios requerirá, a menudo, el uso de activos, el cumplimiento, habitualmente, no requiere poner esos activos a disposición del cliente para su uso a lo largo del plazo del contrato.

Derechos y obligaciones que surgen de un arrendamiento que crean activos y pasivos para el arrendador

Cuentas por cobrar de arrendamientos

- FC35 Cuando el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso, ha cumplido con su obligación de transferir al arrendatario el derecho a usar ese activo—el arrendatario controla el derecho de uso. Por consiguiente, el arrendador tiene un derecho incondicional a recibir los pagos por arrendamiento (la cuenta por cobrar del arrendamiento). El arrendador controla ese derecho—por ejemplo, puede decidir vender o titularizar ese derecho. El derecho surge de sucesos pasados (no solo del compromiso del contrato de arrendamiento, sino también del activo subyacente que se está poniendo a disposición del arrendatario para su uso) y se espera que dé lugar a la obtención de beneficios económicos futuros (habitualmente efectivo del arrendatario) por parte del arrendador.
- FC36 Por consiguiente, el IASB concluyó que la cuenta por cobrar del arrendamiento del arrendador cumple la definición de un activo del *Marco Conceptual*. El IASB es de la opinión de que los cambios propuestos en la definición de un activo en el Proyecto de Norma del *Marco Conceptual* no afectarán a esta conclusión.

Derechos retenidos en el activo subyacente

- FC37 Aunque el arrendador transfiere el derecho de uso del activo subyacente al arrendatario en la fecha de comienzo, conserva el derecho al activo subyacente al final del plazo del arrendamiento (y también retiene algunos derechos al activo subyacente durante el plazo del arrendamiento; por ejemplo, el arrendador conserva la titularidad del activo). Por consiguiente, el arrendador conserva algunos de los beneficios económicos potenciales implícitos en el activo subyacente.
- FC38 El arrendador controla los derechos que retiene en el activo subyacente. Un arrendador puede, a menudo, por ejemplo, vender el activo subyacente (con el arrendamiento asociado), o acordar en cualquier momento durante el plazo de arrendamiento inicial vender o volver a arrendar el activo subyacente al final del plazo de arrendamiento. Los derechos del arrendador al activo subyacente surgen de un suceso pasado—la compra del activo subyacente o del compromiso con un arrendamiento principal, si el arrendador subarrenda el activo. Los beneficios económicos futuros de los derechos retenidos por el arrendador en el activo subyacente se espera que vayan al arrendador, suponiendo que el arrendamiento es por un plazo distinto a la vida económica completa del activo subyacente. El arrendador puede esperar la obtención de beneficios económicos de la venta, nuevo arrendamiento o uso del activo subyacente al final del plazo del arrendamiento.
- FC39 Por consiguiente, el IASB concluyó que los derechos retenidos por el arrendador en el activo subyacente cumplen la definición de un activo del *Marco Conceptual*. El IASB es de la opinión de que los cambios propuestos en la definición de un activo en el Proyecto de Norma del *Marco Conceptual* no afectarán a esta conclusión.

- FC40 Habiendo considerado si la cuenta por cobrar de arrendamiento del arrendador y los derechos retenidos en el activo subyacente cumplen la definición de un activo, el IASB consideró el modelo de contabilización del arrendador. Esto se analiza en los párrafos FC57 a FC66.

Modelo de contabilización del arrendador

- FC41 Habiendo concluido que el derecho del arrendatario a usar el activo subyacente cumple la definición de un activo y la obligación del arrendatario a realizar los pagos por arrendamiento cumple la definición de un pasivo (como se describe en los párrafos FC22 a FC40), el IASB consideró si requerir que un arrendatario reconozca ese activo y pasivo para todos los arrendamientos mejoraría la información financiera hasta el punto de que los beneficios de las mejoras superarían los costos asociados con este cambio.
- FC42 El IASB consideró los comentarios de quienes respondieron al Documento de Discusión y a los Proyectos de Norma de 2010 y 2013, y de los participantes en las reuniones de consulta (incluyendo reuniones con usuarios de los estados financieros) como se describe en los párrafos FC9 a FC13. A la luz de estos comentarios, el IASB concluyó que habría beneficios significativos al requerir que un arrendatario reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento de todos los arrendamientos (excepto en los arrendamientos a corto plazo y los de activos de bajo valor como describen los párrafos FC87 a FC104), concretamente para los usuarios de los estados financieros y otros que han planteado su preocupación sobre la magnitud de la financiación fuera de balance a través de los arrendamientos operativos.
- FC43 El IASB consideró los costos asociados con el requerimiento de que el arrendatario reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para todos los arrendamientos a lo largo de todas sus nuevas deliberaciones. A la luz de los comentarios de quienes respondieron a los Proyectos de Norma de 2010 y 2013, la NIIF 16 contiene algunas simplificaciones y soluciones prácticas para abordar las preocupaciones sobre los costos. Los costos y beneficios del modelo de contabilización del arrendatario se analizan ampliamente en el Análisis de Efectos.
- FC44 El IASB consultó ampliamente sobre el enfoque del reconocimiento de los gastos por arrendamiento. La información recibida de la consulta enfatizó que interesados diferentes tienen opiniones distintas sobre el fondo económico de las transacciones de arrendamiento. Algunos ven todos los arrendamientos como suministradores de financiación. Algunos no ven casi ningún arrendamiento como suministrador de financiación. Otros opinan que el fondo económico es diferente en los distintos arrendamientos.
- FC45 El Proyecto de Norma de 2010 proponía un modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento único que se basase en la premisa de que todos los arrendamientos proporcionan financiación a los arrendatarios. El IASB recibió una cantidad significativa de comentarios en respuesta al Proyecto de Norma de 2010, en los que los interesados expresaron diferentes opiniones. A la luz de esta información recibida, el IASB decidió exponer a comentario público un modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento alternativo—un

modelo dual— que diera respuesta a los interesados que pensaban que un modelo dual proporcionaría información más útil que un modelo único. Al aplicar el modelo dual propuesto en el Proyecto de Norma de 2013, los arrendamientos se habrían clasificado sobre la base de la medida en que el arrendatario espera consumir los beneficios económicos implícitos en el activo subyacente. Aunque algunos interesados apoyaban ese modelo, la información recibida en respuesta a las propuestas reiteró las opiniones mixtas que se habían recibido a lo largo de todo el proyecto con respecto a la contabilidad de arrendatario. En particular:

- (a) Algunos interesados, incluyendo la mayoría de los usuarios de los estados financieros, eran de la opinión de que todos los arrendamientos proporcionan financiación a los arrendatarios y, por ello, crean activos y “deuda similar” a pasivos. Por consiguiente, apoyaron el modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento único de acuerdo con el cual un arrendatario reconocería intereses sobre esos pasivos similares a deuda, por separado de la depreciación de los activos y pasivos por arrendamiento.
- (b) Algunos eran de la opinión de que un arrendatario recibe beneficios iguales del uso del activo subyacente en cada periodo y paga los mismos importes por ese beneficio. Por consiguiente, apoyaron un modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento único en el que un arrendatario distribuye el costo total del arrendamiento a cada periodo de forma lineal para reflejar el patrón de consumo del arrendatario de los beneficios de uso del activo subyacente. Estos interesados también destacaron que, en ocasiones, se toma la decisión de arrendar activos en lugar de comprarlos con el fin de obtener flexibilidad operativa (y no para conseguir financiación). Por consiguiente, eran de la opinión de que un gasto por arrendamiento lineal único sería una representación más fiel de la transacción en el estado de resultados.
- (c) Algunos apoyaron un modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento único porque tenían reservas sobre el costo y complejidad de un modelo dual de reconocimiento de los gastos. Destacaron que los beneficios administrativos de eliminar la necesidad de una prueba de clasificación de los arrendamientos y tener solo un método de contabilización para todos los arrendamientos. También cuestionaron si más de un patrón de reconocimiento de los gastos proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.
- (d) Algunos apoyaron un modelo de reconocimiento de los gastos por arrendamiento único por razones conceptuales. Pensaban que, si todos los arrendamientos se reconocen en el balance de un arrendatario, cualquier intento de diferenciar entre los arrendamientos en el estado de resultados sería arbitrario y daría lugar a incongruencias con la contabilización de un activo no financiero y un pasivo financiero en el balance. Muchos también criticaron la contabilización que procedería de un modelo dual que requería el reconocimiento de activos y pasivos

junto con un único gasto por arrendamiento lineal (como se proponía para algunos arrendamientos en el Proyecto de Norma de 2013). Esto es porque, según ese modelo, el activo por derecho de uso se habría medido por una cifra para cuadrar.

- (e) Algunos interesados destacaron que cualquier modelo dual perpetúa el riesgo de reestructuración para obtener un resultado de contabilización concreto.
- (f) Algunos interesados pensaban que existen diferencias económicas reales entre arrendamientos distintos, concretamente entre los arrendamientos de propiedades y los de activos que no son propiedades. Estos interesados recomendaron un modelo dual de reconocimiento de los gastos por arrendamiento en el que un arrendatario reconocería un gasto por arrendamiento lineal único para la mayoría de los arrendamientos de propiedades. Recomendaban este modelo porque consideran los gastos por arrendamiento de propiedades como una parte importante de los gastos operativos, concretamente para entidades tales como minoristas, hosteleros y restauradores.
- (g) Algunos interesados recomendaron conservar un modelo dual que clasifique los arrendamientos usando el principio de clasificación de la NIC 17. Pensaban que el reconocimiento de un gasto por arrendamiento lineal único para todos los arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos reflejaría adecuadamente el beneficio que el arrendatario recibe uniformemente a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta contabilización alinearía también el gasto por arrendamiento más estrechamente con los pagos por arrendamiento, que algunos interesados veían como preferible.

FC46 El IASB también consultó a muchos usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos FC9 y FC13). La mayoría de los usuarios consultados (incluyendo casi todos lo que analizan los sectores industriales de líneas aéreas, transporte y telecomunicaciones) eran de la opinión de que los arrendamientos crean activos y “deuda similar” a pasivos. Por consiguiente, pensaban que reconocer los intereses sobre los pasivos por arrendamiento por separado de la depreciación de los activos por derecho de uso sería beneficioso para sus análisis, concretamente para evaluar el rendimiento operativo de una entidad. El reconocimiento separado de esos gastos sería particularmente beneficioso para los usuarios de los estados financieros que utilizan información presentada para sus análisis sin hacer ajustes adicionales—crearía mayor comparabilidad en el estado de resultados entre entidades que se endeudan para comprar activos y las que arriendan activos similares. La separación del interés y la depreciación proporcionaría también congruencia entre el balance del arrendatario y el estado de resultados (es decir, el gasto por intereses correspondería a los pasivos por arrendamiento presentados como pasivos financieros, y la depreciación correspondería a los activos por derecho de uso presentados como activos no financieros). Esta congruencia es importante para algunos análisis, tales como el cálculo del rendimiento de capital empleado y algunas relaciones de apalancamiento.

NIIF 16 FC

- FC47 Los analistas crediticios consultados eran generalmente de la opinión de que todos los arrendamientos crean activos y “deudas similares” a pasivos para los arrendatarios. Por consiguiente, veían beneficioso reconocer intereses sobre los pasivos por arrendamiento por separado de la depreciación de los activos por derecho de uso. Muchos de los analistas de crédito ya ajustan el estado de resultados de un arrendatario por arrendamientos operativos, estimando una distribución del gasto por arrendamiento operativo entre depreciación e interés.
- FC48 La mayoría de los usuarios de los estados financieros de minoristas, hoteleros y restauradores (es decir, las entidades que habitualmente tienen importes significativos de propiedades arrendadas) expresaron su apoyo a un modelo que reconocería un gasto por arrendamiento único para los arrendamientos de propiedades. Algunos de los usuarios ven los arrendamientos de propiedades como contratos pendientes de ejecución. Para ellos, un gasto por arrendamiento único reconocido dentro de los gastos operativos habría satisfecho mejor sus necesidades. Sin embargo, otros usuarios de los estados financieros de minoristas, hoteleros y restauradores habían realizado, en sus análisis basados en los requerimientos relativos a la contabilización de los arrendatarios anteriores, una distribución del gasto por arrendamiento operativo entre la depreciación y los intereses. Por consiguiente, esos usuarios pensaban que requerir que un arrendatario reconozca los intereses sobre pasivos por arrendamiento por separado de la depreciación de los activos por derecho de uso les proporcionaría información que es útil para sus análisis.
- FC49 El IASB también consideró los ajustes realizados por los arrendatarios que, al aplicar los requerimientos relativos a la contabilización del arrendatario anteriores, presentaban en sus estados financieros la información ajustada sobre el arrendamiento “no acorde con los PCGA”. Estos arrendamientos, a menudo, presentaban ratios basadas en importes en el balance, estado de resultados y estado de flujos de efectivo que estaban ajustados para reflejar los importes que habrían sido presentados si los arrendamientos operativos se contabilizaran como transacciones financieras (como se requiere por la NIIF 16). Por ejemplo, un importe comúnmente presentado era el rendimiento sobre el capital empleado ajustado por arrendamiento que se calculaba, a menudo, como (a) la ganancia operativa ajustada por el interés estimado sobre el arrendamiento operativo; dividido por (b) el patrimonio presentado más los pasivos financieros ajustados para incluir los pasivos por arrendamientos operativos.
- FC50 El IASB también observó que la consecuencia de cualquier modelo que requiere el reconocimiento de los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento en el balance junto con un gasto por arrendamiento único en el estado de resultados (como se propuso para algunos arrendamientos en el Proyecto de Norma de 2013) sería una ausencia de congruencia entre los estados financieros principales. En concreto, un modelo así:
- (a) Daría lugar a que un arrendatario reconozca un pasivo financiero en el balance sin presentar un gasto por intereses acorde en el estado de resultados. De forma análoga, un arrendatario reconocería un activo no financiero sin ninguna depreciación acorde en el estado de

resultados. Estas incongruencias podrían distorsionar los análisis de ratios realizados sobre la base de los importes presentados en los estados financieros principales.

- (b) Requerirían que el activo por derecho de uso o el pasivo por arrendamiento se midieran por un importe para cuadrar. Esto es porque medir (i) el activo por derecho de uso sobre la base del costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor; y (ii) el pasivo por arrendamiento usando un método de interés efectivo generalmente no daría lugar a un gasto por arrendamiento lineal.

FC51 Por consiguiente, el IASB concluyó que:

- (a) un modelo del arrendatario que presente por separado la depreciación y el interés para todos los arrendamientos reconocidos en el balance proporciona información que es útil para el rango más amplio de usuarios de los estados financieros. El IASB llegó a esa conclusión por tres razones principales:
 - (i) La mayoría de los usuarios de los estados financieros consultados piensan que los arrendamientos crean activos y “deuda similar” a pasivos para un arrendatario. Por consiguiente, se benefician de que los arrendatarios reconozcan intereses sobre los pasivos de forma similar a los de otros pasivos financieros, porque les permite realizar análisis de ratios significativos. Lo mismo es cierto con respecto al reconocimiento de la depreciación de los activos por derecho de uso de forma similar a la depreciación de otros activos no financieros tales como propiedades, planta y equipo. El modelo es particularmente beneficioso para los usuarios que dependen de la información presentada sin realizar ajustes.
 - (ii) El modelo es fácil de comprender—un arrendatario reconoce activos y pasivos financieros y los importe correspondientes de depreciación e intereses.
 - (iii) El modelo aborda la preocupación de algunos usuarios de los estados financieros de que un modelo dual perpetuaría el riesgo de estructuración para crear un resultado de contabilización concreto.
- (b) La contabilización de todos los arrendamientos reconocidos en el balance de la misma forma refleja adecuadamente el hecho de que todos los arrendamientos dan lugar a que un arrendatario obtenga el derecho a usar un activo independientemente de la naturaleza o vida restante del activo subyacente.
- (c) Un modelo único reduce el costo y complejidad eliminando la necesidad de clasificar los arrendamientos y la necesidad de sistemas que puedan trabajar con dos enfoques de contabilización para el arrendatario.

NIIF 16 FC

- FC52 Para tomar sus decisiones relacionadas con el modelo de reconocimiento de gasto por el arrendatario, el IASB observó que mucha de la información negativa recibida en respuesta a un modelo único propuesta en el Proyecto de Norma de 2010 estaba relacionada con la medición propuesta de los activos del arrendamiento y los pasivos por arrendamiento—en concreto, los requerimientos para un arrendatario de estimar los pagos por arrendamiento variables futuros y determinar el plazo de arrendamiento sobre la base del plazo más largo posible que fuera más probable que ocurriera que de lo contrario. Las propuestas de medición para los pagos por arrendamiento variables y los periodos de arrendamiento opcionales se simplificaron en el Proyecto de Norma de 2013, y estas simplificaciones se han conservado en la NIIF 16. Como se describe en el párrafo FC18, el IASB también introdujo un número de simplificaciones y exenciones adicionales tras considerar la información recibida al Proyecto de Norma de 2013. El IASB espera que los requerimientos y exenciones de medición más simples de la NIIF 16 calmen muchas de las preocupaciones que se recibieron en respuesta al modelo único propuesto en el Proyecto de Norma de 2010.
- FC53 Por consiguiente, el IASB decidió requerir un modelo de contabilización del arrendatario único para todos los arrendamientos reconocidos en el balance de un arrendatario. Este modelo requiere que un arrendatario deprecie el activo por derecho de uso de forma análoga a otros activos no financieros y que contabilice el pasivo por arrendamiento de forma similar a otros pasivos financieros.

Otros enfoques considerados para el modelo de contabilización del arrendatario

- FC54 El IASB también consideró un enfoque similar a los requerimientos de contabilización de los arrendatarios que han sido decididos por el FASB. Aplicando ese enfoque, un arrendatario reconocería generalmente un gasto por arrendamiento lineal, único, para arrendamientos que habrían sido clasificados como arrendamientos operativos utilizando la NIC 17.
- FC55 La mayoría de los arrendatarios que fundamentalmente arriendan propiedades apoyaron este enfoque, como hicieron algunos usuarios de los estados financieros que analizan esas entidades que fundamentalmente arriendan propiedades. En opinión de los arrendatarios y usuarios, el reconocimiento de los gastos por arrendamiento de forma lineal en el caso de arrendamientos de propiedades refleja la naturaleza de la transacción. Por ejemplo, algunos destacaron que, cuando un arrendatario realiza un arrendamiento típico de un espacio comercial a cinco años, el arrendatario está pagando simplemente por usar el espacio comercial en lugar de consumir el valor del activo subyacente. En su opinión un arrendatario debería reconocer estas rentas de forma lineal.
- FC56 El IASB no adoptó el enfoque decidido por el FASB porque, en su opinión:
- (a) la información presentada según el modelo de contabilización del arrendatario único especificado en el NIIF 16 proporcionaría información más útil al mayor rango de usuarios de los estados financieros como se describe en los párrafos FC46 a FC52; y

- (b) los costos para los preparadores, según el enfoque decidido por el FASB, serían aproximadamente similares a los del modelo de contabilización único para el arrendatario especificado en la NIIF 16. En ambos enfoques, y para todos los arrendamientos, el costo más significativo asociado con un modelo de contabilización nuevo del arrendatario sería el asociado con el reconocimiento y medición de los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento. Aunque el enfoque decidido por el FASB habría conservado los requerimientos de clasificación de la NIC 17 (que son familiares para los arrendatarios), todavía hubiera requerido que un arrendatario reconociera los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento sobre una base descontada para todos los arrendamientos (con algunas excepciones).

Modelo de contabilización del arrendador

- FC57 Habiendo concluido que la cuenta por cobrar del arrendamiento y los derechos retenidos por el arrendador sobre el activo subyacente cumplen la definición de un activo (como se describe en los párrafos FC35 a FC40), el IASB consideró si requerir que un arrendador reconozca esos activos para todos los arrendamientos mejoraría la información financiera hasta el punto de que los beneficios de las mejoras superarían los costos asociados con este cambio.
- FC58 El IASB consideró la información recibida a lo largo del proyecto con respecto a la contabilidad del arrendador y concluyó que los costos asociados con hacer los cambios para la contabilidad de arrendador serían difíciles de justificar en este momento porque la mayoría de los interesados (incluyendo los usuarios de los estados financieros) eran de la opinión de que la contabilidad del arrendador de la NIC 17 no está “quemada”. Por consiguiente, el IASB decidió trasladar sustancialmente el modelo de contabilidad del arrendador de la NIC 17.
- FC59 Para alcanzar esta decisión, el IASB destacó que las críticas al modelo de contabilización de los arrendamientos de la NIC 17 se centraron principalmente en la contabilidad del arrendatario. Por consiguiente, cuando el IASB añadió inicialmente el proyecto de Arrendamientos a su agenda, el proyecto pretendía abordar solo la contabilidad del arrendatario y no la del arrendador.
- FC60 El IASB había propuesto en un principio abordar la contabilidad del arrendador en respuesta a la información recibida de algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión (como se describe en el párrafo FC6). Quienes respondieron habían solicitado al IASB abordar la contabilidad del arrendador y del arrendatario el mismo tiempo porque pensaban que sería beneficioso desarrollar de forma congruente y simétrica la contabilidad del arrendador y del arrendatario. Además, algunos usuarios de los estados financieros habían argumentado que el modelo de contabilización del arrendador de la NIC 17 no proporcionaba información suficiente sobre la exposición del arrendador al riesgo de valor residual (es decir, los riesgos retenidos como resultado de su participación restante en el activo subyacente). Por consiguiente, el IASB propuso cambios en la contabilidad del arrendador

NIIF 16 FC

en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013 que fueran más simétricos con el modelo de contabilización del arrendatario finalmente incluido en la NIIF 16, porque estas propuestas habrían requerido que un arrendador reconociera una cuenta por cobrar de arrendamiento para todos (o muchos) arrendamientos.

FC61 La información recibida en respuesta a las propuestas de los Proyectos de Norma de 2010 y 2013 destacó que la mayoría de los interesados no apoyaban cambiar el modelo de contabilización del arrendador de la NIC 17. En concreto, los interesados observaron que:

- (a) El modelo de contabilización del arrendador se entiende bien.
- (b) La mayoría de los usuarios de los estados financieros no ajustan actualmente los estados financieros del arrendador por los efectos de los arrendamientos—lo que indica que el modelo de contabilización del arrendador ya proporciona a los usuarios de los estados financieros la información que necesitan. Además, los inversores generalmente analizan los estados financieros de entidades individuales (y no del arrendatario y arrendador del mismo activo subyacente). Por consiguiente, no es esencial que los modelos de contabilización del arrendador y del arrendatario sean simétricos.
- (c) Al contrario de la contabilidad del arrendatario, la del arrendador en la NIC 17 no presenta fallas fundamentales y no debe cambiarse solo porque se cambie la contabilidad del arrendatario.

FC62 Algunos interesados también reconocieron que sus opiniones sobre la contabilidad del arrendador habían cambiado a lo largo de la vida del proyecto sobre Arrendamientos. Estos interesados destacaron que habían sugerido inicialmente que el IASB debería abordar la contabilidad del arrendador al mismo tiempo que la del arrendatario. Sin embargo, en respuesta al Proyecto de Norma de 2013, sugirieron que no debían hacerse cambios en la contabilidad del arrendador. Estos interesados habían cambiado sus opiniones principalmente por razones de costo-beneficio.

FC63 A la luz de esta información recibida, el IASB concluyó que requerir que un arrendador reconozca una cuenta por cobrar por arrendamiento para todos los arrendamientos no mejoraría la información financiera hasta el punto de que los beneficios de las mejoras superasen los costos asociados con este cambio.

FC64 No obstante, el IASB decidió cambiar los elementos seleccionados del modelo de contabilidad del arrendador de la NIC 17 a la luz de las decisiones tomadas sobre el modelo de contabilidad del arrendatario. En concreto, el IASB realizó cambios en la contabilidad de los subarrendamientos, la definición de un arrendamiento, costos directos iniciales e información a revelar del arrendador.

FC65 Por consiguiente, la NIIF 16 traslada sustancialmente los requerimientos de contabilidad del arrendador de la NIC 17 con la excepción de la definición de un arrendamiento (véanse los párrafos FC105 a FC126), costos directos iniciales (véase el párrafo FC237) e información a revelar del arrendador (véanse los párrafos FC251 a FC259). La NIIF 16 también incluye requerimientos y

ejemplos de subarrendamientos (véanse los párrafos FC232 a FC236) a la luz de los nuevos requerimientos de contabilidad del arrendatario, e incluye requerimientos sobre modificaciones de los arrendamientos (véanse los párrafos FC238 a FC240). El IASB ha incorporado también en estos Fundamentos de las Conclusiones material de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 17 que analizan temas relacionados con los requerimientos de contabilización del arrendador que se trasladan a la NIIF 16 (véanse los párrafos FCZ241 a FCZ250). Ese material está contenido en los párrafos señalados por los números con el prefijo FCZ. En esos párrafos las referencias a la NIIF 16 se han actualizado convenientemente y se han realizado algunos cambios editoriales menores necesarios.

- FC66 El IASB decidió también trasladar sustancialmente toda la redacción de la NIC 17 con respecto a la contabilidad del arrendador. Esto es porque cualquier cambio en la redacción de la Norma tendría un riesgo de consecuencias no previstas para los arrendadores que apliquen la NIIF 16 y puede dar a entender que se podrían pretender cambios al aplicar los requerimientos de contabilización del arrendador, cuando este no era el caso.

Alcance (párrafos 3 y 4)

- FC67 El IASB decidió que el alcance de la NIIF 16 debe basarse en el de los requerimientos de los arrendamientos de la NIC 17. La NIC 17 se aplica a todos los arrendamientos, con excepciones específicas.
- FC68 Por consiguiente, la NIIF 16 contiene excepciones al alcance de:
- (a) Los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares. La NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* especifica la contabilización de los derechos de exploración y evaluación de recursos naturales.
 - (b) Los activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por un arrendatario. La NIC 41 especifica la contabilización de activos biológicos, distintos de las plantas productoras, que quedan dentro del alcance de la NIC 16. Por consiguiente, los arrendamientos de plantas productoras tales como huertos y viñedos mantenidos por un arrendatario quedan dentro del alcance de la NIIF 16.
 - (c) Los acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (véase el párrafo FC69).
 - (d) Las licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendatario dentro del alcance de la NIIF 15. Existen requerimientos específicos relacionados con las licencias dentro de la NIIF 15.
 - (e) Los arrendamientos de activos intangibles mantenidos por un arrendatario (véanse los párrafos FC70 y FC71).

Acuerdos de concesión de servicios

- FC69 El IASB decidió excluir del alcance de la NIIF 16 los acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12. En congruencia con las conclusiones de la CINIIF 12 cualquier acuerdo dentro de su alcance (es decir, que cumpla las condiciones del párrafo 5 de la Interpretación) no cumple la definición de un arrendamiento. Esto es porque el operador en un acuerdo de concesión de servicios no tiene el derecho a controlar el uso del activo subyacente. Por esta razón, el IASB consideró si era necesario excluir explícitamente del alcance de la NIIF 16 los acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12. Sin embargo, se había incluido una exclusión del alcance en la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*, y los interesados informaron al IASB que incluir una exclusión al alcance para los acuerdos de concesión de servicios en la NIIF 16 proporcionaría claridad a este respecto.

Activos intangibles

- FC70 La NIIF 16 excluye de su alcance los derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia dentro del alcance de la NIC 38 *Activos Intangibles* para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor. Esto es porque estos acuerdos de licencia se contabilizan al aplicar la NIC 38.
- FC71 La NIIF 16 también señala que un arrendatario puede, pero no se le requiere, aplicar la NIIF 16 a arrendamientos de otros activos intangibles. El IASB no quería impedir que un arrendatario aplique la NIIF 16 a arrendamientos de activos intangibles para los que no existen requerimientos específicos en otras Normas. El IASB reconoció que no existe una base conceptual para excluir los arrendamientos de activos intangibles del alcance de la NIIF 16 para los arrendatarios. Sin embargo, el IASB concluyó que debe realizarse una revisión separada e integral de la contabilización de los activos intangibles antes de requerir que los arrendamientos de activos intangibles se contabilicen aplicando los requerimientos de la NIIF 16. Muchos interesados estuvieron de acuerdo con este enfoque.

Contratos de carácter oneroso

- FC72 El IASB decidió no especificar requerimientos concretos en la NIIF 16 para la contabilidad de contratos onerosos. El IASB tomó esta decisión porque:
- (a) Para los arrendamientos que ya han comenzado, no son necesarios requerimientos. Después de la fecha de comienzo, una entidad reflejaría apropiadamente un contrato de arrendamiento oneroso aplicando los requerimientos de la NIIF 16. Por ejemplo, un arrendatario determinará y reconocerá los deterioros de valor de los activos por derecho de uso aplicando la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

- (b) Para arrendamientos que no han comenzado todavía, los requerimientos para contratos onerosos de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* son suficientes. Los requerimientos de la NIC 37 se aplican a cualquier contrato (y, por ello, cualquier contrato de arrendamiento) que cumple la definición de un contrato oneroso de esa Norma.

Subarrendamientos

- FC73 El IASB decidió que una entidad debería contabilizar los arrendamientos de activos de derechos de uso (es decir, subarrendamientos) de la misma forma que otros arrendamientos. Por consiguiente, los subarrendamientos quedan dentro del alcance de la NIIF 16 (véanse los párrafos FC232 a FC236).

Inventarios

- FC74 La NIIF 16 no excluye específicamente de su alcance los arrendamientos de inventarios. El término “inventario arrendado” es, en ocasiones, utilizado para describir compras de recambios que no se deprecian, suministros y materiales operativos que se asocian con el arrendamiento de otro activo subyacente. El IASB destacó que pocas de estas transacciones, si las hubiera, cumplirían la definición de un arrendamiento porque un arrendatario es improbable que pueda mantener un activo que arriende (y que es propiedad de un tercero) para la venta en el curso ordinario del negocio, o para consumo en el proceso de producción para la venta en curso ordinario del negocio. Por consiguiente, el IASB decidió que no era necesaria una exclusión del alcance.

Activos no fundamentales

- FC75 La información sobre los activos que no son esenciales para las operaciones de una entidad es, en ocasiones, de interés menor para los usuarios de los estados financieros, porque esos activos son, a menudo, menos significativos para la entidad. Por consiguiente, algunos piensan que los costos asociados con el reconocimiento y medición de los activos y pasivos que surgen de arrendamientos de activos no fundamentales podrían superar los beneficios para los usuarios. Por ejemplo, la información sobre activos y pasivos que surgen de los arrendamientos de furgonetas de reparto es importante para evaluar las operaciones de una empresa de reparto, pero puede no ser importante por razones de significatividad para evaluar las operaciones de un banco que utiliza furgonetas para entregar suministros a los locales comerciales del banco. Por consiguiente, el IASB consideró si excluir los arrendamientos de activos no fundamentales de la NIIF 16.
- FC76 Aunque algunos miembros del Consejo estaban a favor de este enfoque, el IASB destacó que:
- (a) Sería extremadamente difícil definir “fundamental” y “no fundamental”. Por ejemplo, ¿serían los edificios de oficinas utilizados por un banco un activo fundamental, y sería la conclusión diferente si el banco tiene operaciones de banca minorista? ¿Consideraría una entidad que algunas oficinas o vehículos son activos fundamentales y

otros no? Si los activos fundamentales fueran definidos como los esenciales para las operaciones de una entidad, podría argumentarse que cada arrendamiento sería un arrendamiento de un activo fundamental. En otro caso, ¿por qué realizaría la entidad el arrendamiento?

- (b) Diferentes entidades pueden interpretar el significado de activos no fundamentales de forma distinta, y de esa forma reducir la comparabilidad para los usuarios de los estados financieros.
- (c) Otras Normas no distinguen entre activos comprados fundamentales y no fundamentales. Por ello, sería difícil justificar, la distinción de un activo por derecho de uso relacionado con un activo fundamental de uno relacionado con un activo no fundamental.

FC77 Por consiguiente, la NIIF 16 no hace distinción en la contabilización sobre la base de si el activo subyacente es fundamental para las operaciones de una entidad.

Arrendamientos de terrenos a largo plazo

FC78 Un arrendamiento de terrenos a largo plazo es, en ocasiones, considerado como económicamente similar a la compra del terreno. Por consiguiente, algunos interesados sugirieron que los arrendamientos de terrenos a largo plazo deben excluirse del alcance de la NIIF 16. Sin embargo, el IASB decidió no excluir de forma específica a tales arrendamientos del alcance de la NIIF 16 porque:

- (a) No existe base conceptual para diferenciar arrendamientos de terrenos a largo plazo de otros arrendamientos. Si el contrato no transfiere el control del terreno al arrendatario, pero otorga al arrendatario el derecho a controlar el uso del terreno a lo largo de todo el plazo del arrendamiento, el contrato es un arrendamiento y debe contabilizarse como tal.
- (b) Para un arrendamiento de terrenos a largo plazo (por ejemplo, un arrendamiento de 99 años), el valor presente de los pagos por arrendamiento es probable que representen sustancialmente todo el valor razonable del terreno. En este caso, la contabilización aplicada por el arrendatario será similar a la contabilización de la compra del terreno. Si el arrendatario obtiene el control del terreno, contabilizará el contrato como la compra del terreno aplicando la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, en lugar de aplicar la NIIF 16.

FC79 El IASB también destacó que el Comité de Interpretaciones de las NIIF había recibido preguntas sobre la distinción entre un arrendamiento y una venta o compra cuando no se transfiere la titularidad legal del activo subyacente. Esto se analiza en los párrafos FC138 a FC140.

Arrendamientos de propiedades de inversión a valor razonable

- FC80 El IASB consideró si los arrendamientos de propiedades de inversión medidas a valor razonable deben excluirse del alcance de la NIIF 16. Consideró esta exclusión porque muchos usuarios de los estados financieros de los arrendadores de propiedades de inversión informaron al IASB de que los requerimientos de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* proporcionan información útil sobre las actividades de arrendamiento de un arrendador, especialmente cuando usa el modelo del valor razonable. Sin embargo, el IASB concluyó que un arrendador de propiedades de inversión debería aplicar la NIC 40 cuando contabilice sus propiedades de inversión y aplique la NIIF 16 cuando contabilice el arrendamiento. Esto es similar a la forma en que interactúan la NIC 17 y la NIC 40. Por consiguiente, un usuario de los estados financieros obtendría la información del valor razonable sobre propiedades de inversión sujetas a arrendamientos operativos que se requiere por la NIC 40 y la información sobre los ingresos obtenidos por arriendo por el arrendador, que se requiere por la NIIF 16.

Derivados implícitos

- FC81 El IASB decidió requerir que una entidad separe de un arrendamiento cualquier derivado implícito en el arrendamiento (como se define en la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*), y que contabilice los derivados aplicando la NIIF 9. No obstante, la NIIF 16 incluye requerimientos específicos para características de un arrendamiento tales como opciones y garantías de valor residual que pueden cumplir la definición de un derivado. El IASB destacó que el modelo de contabilización de arrendamientos de la NIIF 16 no fue desarrollado con los derivados en mente y, por ello, la NIIF 16 no proporcionaría una base apropiada sobre la que contabilizar los derivados. Por consiguiente, si los derivados implícitos en los arrendamientos no se contabilizasen por separado, los contratos de derivados no relacionados podrían empaquetarse con arrendamientos para evitar medir los derivados a valor razonable.

Aplicación de la cartera (párrafo B1)

- FC82 Los Proyectos de Norma de 2010 y 2013 no habrían impedido que una entidad aplicase los requerimientos de arrendamientos a todos los elementos de una cartera. Sin embargo, muchas entidades destacaron que el Proyecto de Norma de 2011 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* proponía guías sobre la aplicación de sus requerimientos a nivel de cartera (lo cual ha sido posteriormente confirmado en la NIIF 15). Estos interesados preguntaron si la ausencia de guías sobre este tema significa que no se permitiría que una entidad aplicase la NIIF 16 a nivel de cartera.
- FC83 En respuesta a estas preocupaciones, el IASB decidió añadir a la NIIF 16 guías de aplicación a carteras. Las guías aclaran que se permite que una entidad aplique los requerimientos de la NIIF 16 a una cartera de arrendamientos con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar la NIIF 16 a la cartera no

diferirían de forma significativa de su aplicación a los arrendamientos individuales de la cartera. Este enfoque puede ser particularmente útil para arrendatarios con un gran número de arrendamientos similares.

Materialidad o Importancia relativa

- FC84 Muchos arrendatarios expresaron su preocupación sobre los costos de aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a arrendamientos que son grandes en número, pero bajos en valor, concretamente cuando el valor agregado de esos arrendamientos tendría pocos efectos sobre los estados financieros en su conjunto. Estos arrendatarios pensaban que aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a esos arrendamientos implicaría un importe significativo de tiempo y esfuerzo sin un beneficio correspondiente en términos del efecto de la información presentada.
- FC85 A la luz de estas preocupaciones, el IASB consideró incluir guías explícitas sobre materialidad o importancia relativa dentro de la NIIF 16—un recordatorio explícito de que los arrendamientos no significativos se excluyen del alcance de la NIIF 16 o aclarando la forma en que se aplica a los arrendamientos el concepto de materialidad o importancia relativa del *Marco Conceptual* y de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. El IASB observó que el concepto de materialidad o importancia relativa se aplica a los arrendamientos, sin embargo, otras Normas no proporcionan guías sobre materialidad o importancia relativa con respecto a transacciones y sucesos concretos. El IASB también destacó que la aplicación de consideraciones de materialidad o importancia relativa a los requerimientos de la NIIF 16 no es diferente de aplicar esas consideraciones a los requerimientos de otras Normas. Por consiguiente, el IASB decidió no proporcionar guías específicas sobre la materialidad o importancia relativa en la NIIF 16. El IASB concluyó que sería apropiado, y congruente con otras Normas, confiar en las guías sobre materialidad o importancia relativa del *Marco Conceptual* y de la NIC 1. No obstante, la NIIF 16 incluye algunas exenciones de reconocimiento como se describe en los párrafos FC87 a FC104.
- FC86 Al tomar esta decisión de no incluir guías sobre materialidad o importancia relativa en la NIIF 16, el IASB destacó que no se requeriría que un arrendatario aplicase los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 16 si el efecto de hacerlo no fuera significativo para sus estados financieros. De forma análoga, si las actividades de arrendamiento de un arrendatario son significativas para sus estados financieros, pero el efecto de medir los pasivos por arrendamiento sobre una base descontada no es significativo, no se requeriría que el arrendatario mida sus pasivos por arrendamiento sobre una base descontada y podría, en su lugar, por ejemplo, medirlos sobre una base sin descontar.

Exenciones al reconocimiento (párrafos 5 a 8)

Arrendamientos a corto plazo

- FC87 El IASB concluyó que los beneficios de requerir que un arrendatario aplique todos los requerimientos de la NIIF 16 a arrendamientos a corto plazo no compensan los costos asociados. Al considerar cómo reducir los costos para los arrendatarios, el IASB consideró la naturaleza y alcance de una posible exención.

Naturaleza de la exención

- FC88 El IASB consideró simplificar los requerimientos de medición de los arrendamientos a corto plazo. Específicamente, consideró eximir a los arrendatarios del requerimiento de descontar los pagos usados para medir los activos y pasivo que surgen de los arrendamientos a corto plazo. Muchos interesados, sin embargo, pensaban que esta exención proporcionaría un alivio de costos insuficiente para los arrendatarios porque todavía se requeriría que una entidad hiciera un seguimiento de un posible gran volumen de arrendamientos de bajo valor.
- FC89 El IASB concluyó que, incluso con los requerimientos de medición simplificados, los beneficios de requerir que un arrendatario reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento para arrendamientos a corto plazo no compensarían los costos asociados. Por consiguiente, el párrafo 5 (a) de la NIIF 16 permite que un arrendatario opte por no aplicar los requerimientos de reconocimiento a los arrendamientos a corto plazo. En su lugar, un arrendatario puede reconocer los pagos por arrendamiento asociados a arrendamientos a corto plazo como un gasto a lo largo del plazo del arrendamiento, habitualmente de forma lineal. El IASB decidió que esta opción debe hacerse por clase de activo subyacente.
- FC90 A la luz de la información recibida de que una exención para arrendamientos a corto plazo no proporcionaba dispensa suficiente para los arrendamientos de activos de bajo valor, el IASB también desarrolló una exención separada para esos arrendamientos (véanse los párrafos FC98 a FC104).

Definición de “corto plazo”

- FC91 El IASB consideró en primer lugar definir un arrendamiento a corto plazo como aquel que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo máximo posible de 12 meses o menos. Sin embargo, muchos interesados pensaban que una exención de los arrendamientos a corto plazo definida de esta forma proporcionaría un alivio de costos limitado para el arrendatario. Estos interesados destacaron que, en su experiencia, un arrendamiento rara vez tiene un plazo posible máximo de 12 meses o menos. Por ejemplo, los interesados sugerían que muchos arrendamientos que van por meses no cumplirían los requisitos de la exención.

NIIF 16 FC

- FC92 A la luz de estos comentarios, el IASB consideró ampliar la exención para los arrendamientos a corto plazo a los de más de 12 meses. Algunos interesados habían sugerido que “corto plazo” debe ser hasta cinco años. El IASB, sin embargo, no adoptó este enfoque porque, por ejemplo, es más probable que los arrendamientos por tres años den lugar a activos y pasivos significativos que los arrendamientos por 12 meses, y el objetivo del proyecto era asegurar mayor transparencia sobre las actividades de arrendamiento de una entidad.
- FC93 En su lugar, el IASB decidió ampliar la exención para los arrendamiento a corto plazo haciendo la determinación de la duración de los arrendamiento a corto plazo congruente con la del plazo del arrendamiento, considerando, por ello, la probabilidad de que se ejerzan las opciones de ampliación o de que no se ejerzan las opciones de terminación (véanse los párrafos FC152 a FC159). Por consiguiente, la NIIF 16 define un arrendamiento a corto plazo como aquel que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo máximo posible de 12 meses o menos.
- FC94 Para alcanzar esta decisión, el IASB consideró el riesgo de que los arrendamientos pudieran estructurarse para cumplir con la exención de los arrendamientos a corto plazo. El IASB concluyó que este riesgo se mitiga por las consecuencias económicas de un arrendamiento a corto plazo para un arrendador. Pudiera haber, a menudo, un desincentivo económico para los arrendadores de conceder arrendamientos a corto plazo, porque la brevedad del plazo de arrendamiento incrementaría el riesgo asociado con la participación residual de un arrendador en el activo subyacente. Por consiguiente, el IASB es de la opinión de que un arrendador pediría al arrendatario, a menudo, un incremento de los pagos por arrendamiento para compensar este cambio en el riesgo o rechazaría acortar el periodo no cancelable del arrendamiento. Además, el IASB destacó que el rigor con que se espera que los arrendatarios apliquen al determinar el plazo del arrendamiento, como se describe en los párrafos B37 a B40 de la NIIF 16. Esto debería reducir el riesgo de cláusulas de rescisión no sustantivas insertadas en los contratos solamente con propósitos contables. El IASB también decidió que un arrendatario debería evaluar nuevamente el plazo del arrendamiento de un arrendamiento a corto plazo tratándolo como uno nuevo si su plazo cambia.
- FC95 El IASB observó que se perdería poca información incremental definiendo los arrendamientos a corto plazo por referencia a la determinación del plazo del arrendamiento establecido en la NIIF 16, en lugar de utilizar el concepto de plazo máximo posible. Esto es porque un arrendatario incluiría solo los pagos por arrendamiento por la duración del plazo del arrendamiento como un activo y un pasivo, independientemente del plazo máximo posible. Por ejemplo, para un arrendamiento con una opción de ampliación después seis meses que el arrendatario no ejercerá con razonable certeza, el plazo del arrendamiento es de seis meses. Si ese arrendamiento no queda dentro de la exención para arrendamientos a corto plazo (porque el plazo máximo es mayor que el del arrendamiento), el arrendatario incluirá al medir el activo y el pasivo solo los pagos por arrendamiento por el plazo de arrendamiento de seis meses. Por consiguiente, alineando la determinación del corto plazo con la del plazo del arrendamiento, el único incremento de información sería que el

arrendatario dejara de reflejar los seis meses de pagos por arrendamiento en su balance.

FC96 El IASB también consideró si identificar los arrendamientos a corto plazo usando la determinación del plazo del arrendamiento de la NIIF 16 sería más complejo de aplicar, porque se necesitaría más juicio para identificar ese plazo del arrendamiento que para el plazo máximo. Sin embargo, sobre la base de la información recibida, el IASB concluyó que cualquier complejidad adicional al determinar el plazo del arrendamiento sería mayor que la compensación por el alivio de costos adicionales proporcionado globalmente como resultado de:

- (a) la aplicación de la exención a un mayor grupo de arrendamientos; y
- (b) el requerimiento de que los arrendatarios realicen solo una evaluación del plazo del arrendamiento a efectos de identificar si el arrendamiento es a corto plazo y medir los activos y pasivos de los arrendamientos que no son a corto plazo.

FC97 El IASB también decidió requerir que un arrendatario revele el gasto relacionado con los arrendamientos a corto plazo para el cual el arrendatario haya optado por aplicar la exención de arrendamientos a corto plazo [véase el párrafo 53(c) de la NIIF 16 y el párrafo FC217(c)]. En opinión del IASB, esta información a revelar proporciona información útil para los usuarios de los estados financieros sobre los pagos por arrendamiento que se excluyen de los pasivos por arrendamiento como consecuencia de la exención de arrendamientos a corto plazo.

Arrendamientos de activos de bajo valor

[Referencia: párrafos 5 a 8 y B3 a B8]

FC98 Como se destacó en el párrafo FC84, muchos arrendatarios expresaron su preocupación sobre los costos de aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a arrendamientos que son importantes en número pero de bajo valor. Sugirieron que un ejercicio de este tipo requeriría una cantidad significativa de esfuerzo con poco efecto potencial sobre la información presentada.

FC99 A la luz de esas preocupaciones, el IASB decidió proporcionar una exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor. Por consiguiente, la NIIF 16 permite que un arrendatario opte, arrendamiento por arrendamiento, por no aplicar los requerimientos de reconocimiento de la NIIF 16 para arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor.

FC100 Al desarrollar la exención, el IASB pretendía proporcionar una exención sustantiva a los preparadores a la vez de retener los beneficios de los requerimientos de la NIIF 16 para los usuarios de los estados financieros. El IASB pretendía aplicar la exención a arrendamientos para los que el activo subyacente, cuando es nuevo, es de bajo valor (tal como arrendamientos de tabletas, computadoras personales, pequeños elementos de muebles de oficina y teléfonos). En el momento de tomar decisiones sobre la exención en 2015, el IASB tenía en mente arrendamientos de activos subyacentes cuyo valor, cuando son nuevos, sea de 5.000 dólares USA o menos. Un arrendamiento no cumplirá los requisitos de la exención si la naturaleza del activo subyacente es

tal que, cuando es nuevo, su valor habitualmente no es bajo. El IASB también decidió que el resultado de la evaluación de si un activo subyacente es de bajo valor no debe verse afectado por el tamaño, naturaleza o circunstancias del arrendatario—es decir, la exención se basa en el valor, cuando es nuevo, del activo arrendado; no se basa en el tamaño o naturaleza de la entidad que arrienda el activo.

- FC101 El IASB llevó a cabo trabajo de campo para evaluar el efecto que los arrendamientos de activos de bajo valor tendrían si los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento se reconocieran en los estados financieros de los arrendatarios. Sobre la base de este trabajo de campo, el IASB observó que, en la mayoría de los casos los activos y pasivos que surgen dentro del alcance de la exención no serían significativos, incluso de forma agregada. El IASB consideró si estas evidencias demostraban que la exención sería de limitado beneficio para los arrendatarios porque la mayoría de los arrendamientos que estarían dentro de su alcance podrían, por el contrario, excluirse de los requerimientos de reconocimiento de la NIIF 16 aplicando el concepto de materialidad o importancia relativa del *Marco Conceptual* y de la NIC 1. Sin embargo, a la luz de la información recibida de los preparadores de los estados financieros, el IASB concluyó que la exención proporcionaría un alivio de costos sustancial a muchos arrendatarios (y, en concreto, a entidades pequeñas) eliminando la carga de justificar que estos arrendamientos no serían significativos de forma agregada.
- FC102 El IASB reconoció que el riesgo de que el valor agregado de los arrendamiento incluidos en la exención pudiera ser significativo en algunos casos. El trabajo de campo del IASB sugería que el valor agregado es más probable que sea significativo para activos grandes formados por un número de arrendamientos individuales de activos de bajo valor (tal como equipo de tecnología de la información formado por componentes de bajo valor individual). Por consiguiente, el IASB decidió que si un activo subyacente es altamente dependiente de otros activos subyacentes o altamente interrelacionado con ellos, un arrendatario no debe aplicar la exención de reconocimiento al arrendamiento de ese activo individual. De forma análoga, el IASB decidió que un arrendatario no debe aplicar la exención de reconocimiento a un arrendamiento de un activo subyacente si el arrendatario no puede beneficiarse del activo subyacente con sus propios recursos o junto con otros fácilmente disponibles, independientemente del valor de ese activo subyacente.
- FC103 El IASB decidió que la exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor debe aplicarse arrendamiento por arrendamiento. Un requerimiento de aplicar la exención por clase de activo subyacente, en lugar de arrendamiento por arrendamiento, habría introducido una carga sobre los arrendatarios para evaluar cada activo individual dentro de una clase. Por consiguiente, en opinión del IASB, la exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor sería más fácil de aplicar, y de mayor beneficio para los arrendatarios, si se aplica arrendamiento por arrendamiento.

- FC104 El IASB también decidió requerir que un arrendatario revele el importe de gasto reconocido relacionado con los arrendamientos de activos de bajo valor para los cuales el arrendatario ha optado por aplicar la exención de reconocimiento [véase el párrafo 53(d) de la NIIF 16 y el párrafo FC217(c)]. En la opinión del IASB, esta información a revelar proporciona información útil para los usuarios de los estados financieros sobre el importe de los pagos por arrendamiento que se excluyen de los pasivos por arrendamiento como consecuencia de que un arrendatario aplique la exención relacionada con activos de bajo valor.

Identificación de un arrendamiento (párrafos 9 a 17)

Definición de un arrendamiento (párrafos 9 a 11)

- FC105 La NIIF 16 define un arrendamiento sobre la base de si un cliente controla el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo, que puede determinarse por una cantidad definida de uso. Si el cliente controla el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo, entonces el contrato contiene un arrendamiento. Este será el caso de si el cliente puede tomar las decisiones importantes sobre el uso del activo de forma similar a cómo lo hace sobre los activos propios que usa. En estos casos, el cliente (el arrendatario) ha obtenido el derecho a usar el activo (el activo por derecho de uso) que debería reconocer en su balance (sujeto a las exenciones de reconocimiento del párrafo 5 de la NIIF 16). Por el contrario, en un contrato de servicios, el proveedor controla el uso de los activos usados en la prestación del servicio.
- FC106 El Proyecto de Norma de 2010 conservaba esencialmente la definición de la NIC 17 y los requerimientos complementarios de la CINIIF 4. Muchos de los que respondieron expresaron su preocupación sobre la población de contratos que quedarían incluidos en los requerimientos propuestos (y, en concreto, que algunos contratos, que vieron como contratos de servicios, quedarían incluidos). Quienes respondieron también identificaron cuestiones prácticas de la CINIIF 4, tal como dificultades para evaluar la estructura de fijación de precios de un contrato, y preguntaron por qué los criterios de control usados para definir un arrendamiento eran diferentes de las propuestas de control que se estaban desarrollando entonces dentro del contexto del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y el principio de control de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*.
- FC107 Por consiguiente, en el Proyecto de Norma de 2013, el IASB propuso cambios en las guías sobre la definición de un arrendamiento para abordar estas preocupaciones. El Proyecto de Norma de 2013 propuso el uso del principio de control como forma de distinguir entre un servicio y un arrendamiento, y alinear el principio con el de otras Normas. Quienes respondieron generalmente apoyaron estos cambios. Sin embargo, muchos de los que respondieron destacaron el incremento de la importancia de la definición de un arrendamiento, observando que la evaluación de si un contrato contiene un arrendamiento determinaría generalmente si un cliente reconocería activos de arrendamiento y pasivos por arrendamiento. Algunos de quienes respondieron pensaban que el IASB no había proporcionado guías adecuadas

NIIF 16 FC

para apoyar la aplicación congruente de la definición propuesta a escenarios más complicados.

FC108 Por consiguiente, la NIIF 16 generalmente conserva el enfoque de la definición de un arrendamiento que se propuso en el Proyecto de Norma de 2013, sino que hace un número de cambios para aclarar las intenciones del IASB y reducir el riesgo de aplicación incongruente.

FC109 El IASB no es de la opinión de que, en la mayoría de los casos, la evaluación de si un contrato contiene un arrendamiento debe ser sencilla. Un contrato no cumplirá la definición de un arrendamiento por no satisfacer muchos de los requerimientos o claramente cumplirá dichos requerimientos para ser un arrendamiento sin requerir una cantidad significativa de juicio. Sin embargo, se han añadido las guías de aplicación para hacer más fácil que las entidades realicen la evaluación del arrendamiento para escenarios más complicados.

FC110 La NIIF 16 requiere que una entidad evalúe si un contrato contiene un arrendamiento al inicio del acuerdo, en lugar de al comienzo. Esto es porque se requiere que un arrendador clasifique un arrendamiento como un arrendamiento financiero o un arrendamiento operativo en la fecha de inicio del acuerdo; esto es congruente con los requerimientos anteriores de clasificación de los arrendamientos por el arrendador de la NIC 17, que el IASB decidió no cambiar. Además, se requiere que un arrendatario revele información sobre los arrendamientos todavía no comenzados a los que está comprometido el arrendatario si esa información es relevante para los usuarios de los estados financieros.

Activos identificados

FC111 El primer requerimiento para que un contrato cumpla la definición de un arrendamiento de la NIIF 16 es que un cliente debería controlar el uso de un activo identificado. El requerimiento para un activo identificado es sustancialmente el mismo que el de la CINIIF 4 para el contrato, que lo hace depender del uso de un activo especificado. Es importante conocer qué es el activo para evaluar si el cliente tiene el derecho a controlar el uso de ese activo y, por ejemplo, determinar qué activo debería dar de baja el arrendador financiero. No obstante, al evaluar en la fecha de inicio del acuerdo si existe un activo identificado, una entidad no necesita poder identificar el activo concreto (por ejemplo, un número de serie específico) que se usará para cumplir el contrato para concluir que existe un activo identificado. En su lugar, la entidad simplemente necesita conocer si se precisa que un activo identificado cumpla el contrato desde el comienzo. Si ese es el caso, un activo podría estar especificado implícitamente. La NIIF 16 aclara que un activo puede también identificarse por estar implícitamente especificado en el momento en que el activo está disponible para su uso por el cliente.

FC112 La NIIF 16 incluye los requerimientos para la sustitución del activo. Si un proveedor tiene un derecho sustantivo a sustituir el activo a lo largo del periodo de uso, no existe un activo identificado y el contrato no contiene un arrendamiento. Esto es porque el proveedor (y no el cliente) controla el uso de un activo si puede sustituir el activo a lo largo del periodo de uso.

FC113 El IASB ha incluido guías de aplicación para ayudar a determinar las circunstancias en las que los derechos de sustitución son sustantivos. Estas guías se centran en si el proveedor tiene la capacidad práctica de sustituir el activo y se beneficiaría económicamente de hacerlo. La intención del IASB al incluir estas guías es diferenciar entre:

- (a) derechos de sustitución que den lugar a que no haya activo identificado porque el proveedor, en lugar del cliente, controla el uso de un activo; y
- (b) derechos de sustitución que no cambian la esencia o carácter del contrato porque no es probable, o prácticamente o económicamente viable, para el proveedor ejercer esos derechos.

Si una cláusula de sustitución no es sustantiva porque no cambia la esencia del contrato, entonces esa cláusula de sustitución no debería afectar la evaluación de una entidad de si un contrato contiene un arrendamiento. El IASB piensa que, en muchos casos, está claro que el proveedor no se beneficiaría del ejercicio de un derecho de sustitución debido al costo asociado con sustituir un activo.

FC114 Los derechos de sustitución pueden no ser sustantivos por varias razones. Algunos derechos de sustitución no son sustantivos porque el contrato restringe cuándo un proveedor puede sustituir el activo. Por ejemplo, si un contrato señala que un proveedor puede sustituir el activo solo en una fecha futura especificada o después de que ocurra un suceso específico, ese derecho de sustitución no es sustantivo porque no otorga al proveedor la capacidad práctica de sustituir el activo a lo largo del periodo de uso. Otros derechos de sustitución no son sustantivos incluso si el proveedor tiene contractualmente el derecho a sustituir el activo en cualquier momento. Por ejemplo, si un proveedor sustituye un activo para su reparación y mantenimiento, o si un proveedor se beneficiaría de la sustitución solo en circunstancia que no se considera probable que surjan, esos derechos de sustitución no son sustantivos, independientemente de si esas circunstancias están especificadas en el contrato.

FC115 Los interesados plantearon su preocupación por que en algunos casos, sería difícil, si no imposible, para un cliente determinar si el derecho de sustitución de un proveedor es sustantivo. Pueden surgir dificultades porque el cliente a menudo no tiene información sobre los costos de sustitución en los que se incurriría por el proveedor. Sobre la base de esta información recibida, el IASB decidió señalar en la NIIF 16 que, si un cliente no puede fácilmente determinar si un proveedor tiene un derecho de sustitución sustantivo, el cliente debería suponer que cualquier derecho de sustitución no es sustantivo. Se pretende que un cliente debería evaluar si los derechos de sustitución son sustantivos si se está razonablemente en condiciones de hacerlo así—si los derechos de sustitución son sustantivos, entonces el IASB considera que esto estaría relativamente claro a partir de los hechos y circunstancias. Sin embargo, el requerimiento también pretende aclarar que un cliente no espera ejercer un esfuerzo desproporcionado para proporcionar evidencia de que el derecho de sustitución no es sustantivo.

NIIF 16 FC

- FC116 La NIIF 16 también aclara que un activo debe ser físicamente distinto para ser un activo identificable. El IASB concluyó que un cliente es improbable que tenga el derecho de controlar el uso de una parte de la capacidad de un activo más grande si esa parte no es físicamente distinta (por ejemplo, si es un 20 por ciento de la capacidad de un conducto). El cliente es improbable que tenga el derecho a controlar el uso de su parte porque las decisiones sobre el uso del activo se realizan habitualmente a un nivel mayor. Ampliar el concepto de un activo identificable para posiblemente incluir partes de un activo mayor que no son físicamente distintas podría haber forzado a las entidades a considerar si arriendan activos usados para cumplir cualquier contrato de servicios, solo para concluir que no lo hacen. Por consiguiente, el IASB concluyó que la ampliación de la definición para incluir partes de la capacidad de un activo mayor incrementaría la complejidad a cambio de un beneficio pequeño.

El derecho a controlar el uso de un activo identificado

- FC117 La NIIF 16 contiene guías de aplicación con respecto a lo que significa tener el derecho a controlar el uso de un activo. El IASB decidió que, para controlar el uso de un activo, se requiere que un cliente tenga no solo el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso de un activo a lo largo de todo el periodo de uso (un elemento de “beneficios”), sino también la capacidad de dirigir el uso de ese activo (un elemento de “poder”), es decir, un cliente debe tener los derechos de toma de decisiones sobre el uso del activo que le otorga la capacidad de influir los beneficios económicos derivados del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso. Sin cualquiera de estos derechos de toma de decisiones, el cliente no tendría más control sobre el uso del activo que cualquier cliente que compre suministros o servicios. Si fuera este el caso, el cliente no controlaría el uso del activo. Esta guía es congruente con el concepto de control de la NIIF 10 y la NIIF 15 y con las propuestas del IASB con respecto al control del Proyecto de Norma del *Marco Conceptual*. La NIIF 10 y la NIIF 15 definen control requiriendo un elemento de “beneficio” y un elemento de “poder”.

El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos procedentes del uso del activo identificado

- FC118 La NIIF 16 aclara que solo los beneficios económicos que surgen del uso de un activo, en lugar de los beneficios económicos que surgen de la propiedad de ese activo, deben considerarse al evaluar si un cliente tiene el derecho a obtener los beneficios del uso de un activo. Un arrendamiento no supone la propiedad de un activo subyacente; Traslada solo el derecho a usar ese activo subyacente. Por consiguiente, el IASB concluyó que, al considerar si un contrato contiene un arrendamiento, un cliente no debe considerar los beneficios económicos relativos a la propiedad de un activo (por ejemplo, beneficios fiscales como resultado de la propiedad de un activo). Sin embargo, un cliente debería considerar los beneficios relacionados con el uso del activo (por ejemplo, créditos de energía renovable recibidos por el uso de un activo o por productos que proceden del uso de un activo).

El derecho a decidir el uso del activo identificado

- FC119 La NIIF 16 aclara que un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo si tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso (es decir, el derecho a tomar las decisiones relevantes sobre cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo de uso.) Si el proveedor tiene ese derecho, él dirige el uso del activo y, por ello, no existe arrendamiento.
- FC120 En opinión del IASB, las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo son más importantes para determinar el control del uso de un activo que otras decisiones a tomar sobre el uso, incluyendo decisiones sobre las operaciones y mantenimiento del activo. Esto es porque las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo determinan qué beneficios económicos se derivan del uso y de qué manera se obtienen. Cómo y para qué propósito se usa un activo es un concepto único, es decir, “cómo” se usa un activo no se evalúa de forma separada de “para qué propósito” se usa un activo. Las decisiones con respecto a las operaciones de un activo son generalmente sobre la implementación de las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo y dependen (y están subordinadas a) de esas decisiones. Por ejemplo, decisiones operativas de un proveedor no tendrían efecto sobre los beneficios económicos derivados del uso de un activo si el cliente decide que el activo no debe usarse. Además, si el proveedor toma decisiones sobre las operaciones o mantenimiento del activo subyacente, a menudo lo hace para proteger su participación en ese activo. El IASB observó que considerar las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo puede verse como similar a considerar las decisiones tomadas por un consejo de directores al evaluar el control de la entidad. Las decisiones tomadas por un consejo de directores sobre las actividades de operación y financiación de una entidad son generalmente las decisiones realmente importantes en esa evaluación del control, en lugar de acciones de individuos para implementar esas decisiones.
- FC121 El IASB destacó que, en algunos casos, las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo son predeterminadas y no pueden realizarse por el cliente o el proveedor durante el periodo de uso. Esto podría suceder si, por ejemplo, todas las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo se acuerdan entre el cliente y el proveedor en la negociación del contrato y no pueden cambiarse después de la fecha de comienzo, o son, de hecho, predeterminadas por el diseño del activo. El IASB destacó que esperaría las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo estuvieran predeterminadas en relativamente pocos casos.
- FC122 El enfoque para determinar si un cliente tiene el derecho a decidir el uso de un activo identificado cambia si se predeterminan las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo. La NIIF 16 aclara que, si se predeterminan las decisiones sobre cómo y para qué propósito se usa un activo, un cliente puede todavía dirigir el uso de un activo si tiene el derecho a operar el activo, o si diseñó el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo. En cualquiera de estos casos, el cliente controla los derechos de uso que van más allá de los derechos de un cliente en un suministro típico o

contrato de servicios (es decir, el cliente tiene derechos que van más allá de únicamente ordenar y recibir la producción del activo). En estos casos, el cliente tiene el derecho a tomar (o ha tomado en el caso del diseño) decisiones que afectan los beneficios económicos que se deriven del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso. Aunque el IASB piensa que cada uno de estos casos representa un escenario en el que el cliente dirige el uso de un activo, espera que, en la mayoría de los arrendamientos, la evaluación de si un cliente dirige el uso de un activo se basará en la identificación de la parte que decide cómo y para qué propósito se usa un activo.

FC123 La NIIF 16 también aclara que solo deben considerarse las decisiones realizadas durante el periodo de uso (y no antes del periodo de uso) en la evaluación del control, a menos que el cliente diseñara el activo de forma que predetermina cómo y para qué propósito se usará el activo. En la opinión del IASB, si un cliente especifica la producción de un activo antes del comienzo del periodo de uso (por ejemplo, incluyéndola dentro de los términos del contrato) y no puede cambiar esa especificación durante el periodo de uso, generalmente no controla el uso de un activo. En ese caso, no tendrá más derechos de toma de decisiones que cualquier cliente en un contrato típico de suministro o de servicios.

FC124 Además, la NIIF 16 proporciona guías de aplicación sobre derechos protectores —por ejemplo, los términos y condiciones incluidos en el contrato para proteger la participación del proveedor en el activo subyacente u otros activos, para proteger su personal o para garantizar el cumplimiento del proveedor de la legislación y regulaciones aplicables. En opinión del IASB, estos derechos protectores definen el alcance de los derechos obtenidos por un cliente sin impedir que tenga el derecho a decidir el uso de ese activo. Por consiguiente, los derechos protectores pueden afectar el precio pagado por el arrendamiento (es decir, un arrendatario puede pagar menos por el uso del activo si tiene un uso más restringido). Sin embargo, los derechos protectores generalmente no afectarían la existencia del derecho de un cliente a dirigir el uso del activo.

Otros enfoques considerados para la definición de un arrendamiento

FC125 Al desarrollar la NIIF 16, el IASB consideró alternativas sugeridas por los interesados con respecto a la definición de un arrendamiento. Las principales alternativas consideradas se describen a continuación:

- (a) *Componente de financiación:* el IASB consideró requerir que un arrendamiento sea un acuerdo de financiación sobre el derecho a usar un activo. En otras palabras, tendría que haber un componente de financiación identificable con claridad para que un contrato contenga un arrendamiento. Sin embargo, el IASB no adoptó este enfoque porque:
 - (i) En opinión del IASB, es apropiado centrarse en si el cliente ha obtenido el control del activo por derecho de uso para determinar si un contrato contiene un arrendamiento. El activo por derecho de uso da lugar al correspondiente pasivo por arrendamiento si los pagos se realizan a lo largo del tiempo,

pero existe incluso si no hay un pasivo por arrendamiento (por ejemplo, cuando los pagos por arrendamiento se pagan totalmente por anticipado). Si una entidad obtiene el derecho a usar un activo para un periodo de tiempo, el contrato contiene un arrendamiento, independientemente del calendario de pagos para ese derecho de uso. El centrarse en el activo obtenido en un arrendamiento también distingue los arrendamientos de otros contratos, tales como acuerdos de suministro o de servicios.

(ii) Muchos de los indicadores sugeridos de “acuerdos de financiación” se centran en la forma de los pagos, y en los pagos que son similares a pagos dentro de un acuerdo de préstamo. Al IASB le preocupaba si se centraba en la forma de un acuerdo, en lugar de en su esencia:

(A) Muchos arrendamientos existentes, incluyendo los financieros y los de propiedades, dejarían de cumplir la definición de un arrendamiento, incluso cuando está claro que el cliente ha obtenido el derecho de uso al comienzo del contrato.

(B) Sería relativamente fácil estructurar un contrato para que no cumpla la definición de un arrendamiento mediante, por ejemplo, el cambio de la estructura de pagos, sin cambiar el derecho del cliente a usar un activo.

(b) La *NIIF 15*: el IASB consideró si vincular los requerimientos de la definición de un arrendamiento más estrechamente a los de la *NIIF 15*, en concreto los requerimientos sobre si un bien o servicio es “distinto”. Aplicando este enfoque, el concepto de “distinto” podría haberse usado para distinguir entre contratos que contienen componentes de arrendamiento y de servicio distintos (que una entidad debería desglosar y contabilizar por separado) y los que no contienen componentes de arrendamiento y de servicio distintos (y, por ello, se contabilizarían en su totalidad como un contrato de servicios). ElIASB no adoptó este enfoque porque:

(i) Los requerimientos “distintos” de la *NIIF 15* fueron desarrollados para abordar un objetivo distinto del de identificar un arrendamiento. Fueron desarrollados para identificar la naturaleza del compromiso de una entidad en un contrato con un cliente para asegurar la asignación y reconocimiento más apropiados de los ingresos de actividades ordinarias. Por el contrario, los requerimientos de la definición de un arrendamiento pretenden identificar si un cliente ha obtenido el derecho a usar un activo y, por ello, debería reconocer los activos y pasivos asociados con esa transacción. Puesto que los requerimientos de “distinto” de la *NIIF 15* se desarrollaron para un propósito diferente, la aplicación de esos

requerimientos podría haber dado lugar a que los clientes no reconociesen elementos que cumplen la definición conceptual de activos y pasivos (véanse los párrafos FC22 a FC27). El IASB piensa que el control es una base más apropiada sobre la que hacer esta determinación.

- (ii) Al IASB le preocupaba que un requerimiento para determinar si los componentes de un arrendamiento y servicios eran distintos añadiera complejidad de forma innecesaria a las guías. Esto es porque se esperaba que este enfoque diera lugar a una diferencia pequeña en los resultados y todavía habría incluido un requerimiento adicional que hubiera sido complicado de interpretar y aplicar dentro del contexto de los arrendamientos.
- (c) *Utilidad independiente:* el IASB consideró si especificar que un cliente controla el uso de un activo solo si ese activo tienen utilidad independiente para el cliente, es decir, solo si el cliente puede obtener los beneficios económicos del uso de un activo, por sí mismo o junto con otros recursos que podría obtener en un periodo de tiempo razonable. El IASB decidió no añadir este criterio porque:
 - (i) El criterio adicional no es necesario para determinar apropiadamente si un cliente controla el uso de un activo. Este enfoque no se usa en otras NIIF al evaluar el control de un activo; tal como la compra de un elemento de propiedades; planta y equipo.
 - (ii) Las entidades pueden alcanzar conclusiones distintas sobre contratos que contienen los mismos derechos de uso, dependiendo de las diferencias en los recursos de los clientes o los modelos de negocio de los proveedores.
 - (iii) La evaluación de si el criterio se ha cumplido habría sido subjetivo y habría necesitado del juicio más allá de lo requerido para aplicar la definición de un arrendamiento en la NIIF 16. Ello hubiera tenido también consecuencias no previstas. Además, el IASB no identificó ningún escenario en el que se hubiera esperado que la incorporación de este criterio cambiara la conclusión sobre el arrendamiento. Por consiguiente, el IASB concluyó que los costos de incluir este criterio superarían los posibles beneficios.
- (d) *Servicios sustanciales:* el IASB consideró si requerir que una entidad contabilice en su totalidad un contrato con componentes de arrendamiento y de servicios como si fuera de servicios si los componentes de servicio son sustanciales y son la parte predominante del contrato global. El IASB decidió no incluir este requerimiento. Una vez más, en opinión del IASB, si un contrato concede el derecho de uso de un activo, el contrato contiene un arrendamiento. La presencia de servicios, no importa lo sustancial que sean, no cambia los derechos de uso que obtiene un arrendatario. El IASB estaba preocupado porque derechos de uso similares podrían contabilizarse de forma distinta solo

por haber ligado servicios de un valor más significativo a algunos activos por derecho de uso y no con otros.

La evaluación de si un contrato contiene un arrendamiento cuando el cliente es un acuerdo conjunto

[Referencia: párrafo B11]

- FC126 Cuando dos o más partes forman un acuerdo conjunto del cual tienen el control conjunto como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, esas partes pueden decidir arrendar los activos a usar en las operaciones del acuerdo conjunto. El acuerdo conjunto puede ser un negocio conjunto o una operación conjunta. El contrato puede firmarse por el acuerdo conjunto mismo, si tiene su propia identidad jurídica, o puede firmarse por una o más partes del acuerdo conjunto en nombre de éste. En estos casos, el IASB decidió aclarar que, al evaluar si el contrato contiene un arrendamiento aplicando los párrafos 9 a 11 de la NIIF 16—es decir, las partes del acuerdo conjunto no deben considerarse cada una como un cliente—, una entidad debería considerar que el acuerdo conjunto es un cliente. Por consiguiente, si las partes del acuerdo conjunto de forma colectiva tienen el derecho a controlar el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso a través de su control conjunto del acuerdo, el contrato contiene un arrendamiento. En ese escenario, sería inapropiado concluir que un contrato no contiene un arrendamiento sobre la base de que cada una de las partes del acuerdo conjunto obtenga solo una parte de los beneficios económicos del uso del activo subyacente o no dirige de forma unilateral el uso del activo subyacente.

Arrendamientos cancelables

[Referencia: párrafos 18 a 21, y B34 a B41]

- FC127 A efectos de definir el alcance de la NIIF 16, el IASB decidió que se consideraría que existe un contrato solo cuando cree derechos y obligaciones que son exigibles. Cualquier periodo no cancelable o periodo de aviso en un arrendamiento cumpliría la definición de un contrato y, por ello, se incluiría como parte del plazo del arrendamiento. Para ser parte de un contrato, cualquier opción de ampliar o terminar el arrendamiento que se incluya en el plazo del arrendamiento también debe considerarse exigible. Por ejemplo, el arrendatario debe tener capacidad de exigir su derecho a ampliar el arrendamiento más allá del periodo no cancelable. Si los periodos opcionales no son exigibles, por ejemplo, si el arrendatario no puede exigir la ampliación del arrendamiento sin el acuerdo del arrendador, el arrendatario no tiene el derecho a usar el activo más allá del periodo no cancelable. Por consiguiente, por definición, no existe contrato más allá del periodo no cancelable (más cualquier periodo de aviso) si no hay derechos y obligaciones exigibles existentes entre el arrendatario y el arrendador más allá de ese plazo. Para evaluar la exigibilidad de un contrato, una entidad debería considerar si el arrendador puede rechazar una petición del arrendatario de ampliar el arrendamiento.

- FC128 Por consiguiente, si el arrendatario tiene el derecho de aplicar o terminar el arrendamiento, existen derechos y obligaciones exigibles más allá del periodo no cancelable inicial y se requeriría a las partes del arrendamiento que considerasen estos periodos opcionales en su evaluación del plazo del arrendamiento. Por el contrario, el derecho de un arrendador a terminar un arrendamiento se ignora al determinar el plazo del arrendamiento porque, en ese caso, el arrendatario tiene una obligación incondicional de pagar por el derecho a usar el activo durante el periodo del arrendamiento, a menos y hasta que el arrendador decida terminar el arrendamiento.
- FC129 El IASB consideró si el aplicar de esta forma la exigibilidad a los arrendamientos pudiera animar a las entidades a añadir una cláusula a un arrendamiento que no tenga sustancia económica, por ejemplo, señalar que el arrendamiento podría cancelarse en cualquier momento, sabiendo que, en la práctica, no sería cancelable. Sin embargo, el IASB es de la opinión de que es improbable que se añadan estas cláusulas porque existe, a menudo, un desincentivo económico para el arrendador o el arrendatario para acordar su incorporación. Por ejemplo, si un arrendador ha fijado el precio de un contrato suponiendo que el arrendatario no cancelará el contrato, incluyendo esta cláusula el arrendador correría el riesgo de estar expuesto a un riesgo más alto del activo residual que el que hubiera anticipado al fijar el precio del contrato, lo que sería un desincentivo económico para el arrendador. Por el contrario, si el arrendador ha fijado el precio del contrato suponiendo que el arrendatario cancelará o podría cancelar el contrato, el arrendatario sería probable que tuviera que pagar rentas más altas para compensar al arrendador por tomar un mayor riesgo del activo residual. Esas rentas mayores serían un desincentivo económico para el arrendatario, si no pretende cancelar el contrato.

Combinación de contratos (párrafo B2)

- FC130 El IASB destacó que, aunque es habitualmente apropiado contabilizar los contratos de forma individual, es también necesario evaluar el efecto combinado de contratos que son interdependientes. Una entidad puede realizar un número de contratos que contemplados conjuntamente uno con otro las transacciones, en esencia, forman un solo acuerdo que logra un objetivo comercial global que no puede comprenderse sin considerar los contratos juntos. Por ejemplo, supóngase que un arrendatario realiza un arrendamiento por un año de un activo con características concretas. El arrendatario también realiza un arrendamiento de un año para un activo con las mismas características empezando al cabo de un año y un contrato a término similar empezando al cabo dos años y otro al cabo de tres años. Los términos y condiciones de los cuatro contratos se negocian considerados conjuntamente uno con otro de forma que el efecto económico global no puede comprenderse sin referencia a la serie de transacciones como un todo. En efecto, el arrendatario ha realizado un arrendamiento por cuatro años. En estas situaciones, la contabilización de los contratos de forma independiente uno del otro pudiera no dar lugar a una representación fiel de la transacción combinada.

- FC131 El IASB destacó que algunos ven el concepto de representación fiel en el *Marco Conceptual* como suficiente para identificar las circunstancias en las que los contratos deben combinarse. Sin embargo, en opinión del IASB, es beneficioso añadir más claridad sobre cuándo combinar contratos dentro del contexto de los arrendamientos, concretamente con respecto a las transacciones de venta con arrendamiento posterior, arrendamientos a corto plazo y arrendamiento de activos de bajo valor.
- FC132 Por consiguiente, el IASB decidió especificar en la NIIF 16 las circunstancias en las que deben combinarse los contratos y contabilizarse como un contrato único. Los requerimientos son similares a los de la NIIF 15 y congruentes con los conceptos propuestos en el Proyecto de Norma de *Marco Conceptual*.

Separación de componentes de un contrato (párrafos 12 a 17 y B32 y B33)

- FC133 Algunos contratos contienen componentes de arrendamiento y componentes distintos al arrendamiento (servicios). Por ejemplo, un contrato de un vehículo puede combinar un arrendamiento con servicios de mantenimiento. Además, muchos contratos contienen dos o más componentes de arrendamiento. Por ejemplo, un contrato único puede incluir arrendamientos de terrenos, edificios y equipo.

Separación de los componentes del arrendamiento

- FC134 La NIIF 16 contiene requerimientos para determinar si un contrato que contiene un arrendamiento tiene solo un componente de arrendamiento o un número de componentes de arrendamiento. [Referencia: párrafo B32] El IASB destacó que la identificación de componentes de arrendamiento separados en un contrato de arrendamiento es similar a la identificación de obligaciones de desempeño en un contrato de ingresos de actividades ordinarias—en ambas circunstancias, una entidad está intentando identificar si un cliente o un arrendatario está contratando un número de entregas separadas o una entrega que podría incorporar un número de activos diferentes. Por consiguiente, en lugar de desarrollar nuevos requerimientos que aborden cómo identificar componentes de arrendamiento separados, el IASB decidió incluir en la NIIF 16 requerimientos similares a los de la NIIF 15 sobre la identificación de obligaciones de desempeño. El IASB pretende que esos requerimientos de la NIIF 16 se apliquen de forma similar a su uso dentro del contexto de un contrato de ingresos de actividades ordinarias de la NIIF 15.

Separación de componentes de arrendamiento y que no son de arrendamiento

- FC135 El objetivo del proyecto de Arrendamientos es cambiar la contabilización de los arrendamientos—no la contabilización de los servicios. El IASB, por ello, opinó que la NIIF 16 debería aplicarse solo a los componentes de arrendamiento de cualquier contrato. La contabilización de servicios (o los componentes de servicio de un contrato) no debe verse afectada, independientemente de si el contrato es solo de servicios o incluye la compra,

o arrendamiento, de un activo, así como de servicios. Por consiguiente, la NIIF requiere que:

- (a) Un arrendador separe en un contrato los componentes de arrendamiento de los que no lo son. **[Referencia: párrafo 12]** Sobre la base de la información recibida del arrendador, el IASB concluyó que un arrendador debe ser capaz de realizar pagos por separado por los componentes de arrendamiento y por los que no lo son. Esto es porque el arrendador necesitaría tener información sobre el valor de cada componente, o una estimación razonable, al fijar el precio del contrato.
- (b) Un arrendatario separe los componentes de arrendamiento de un contrato de los que no lo son, a menos que aplique una solución práctica mediante la cual no se requiera separar un componente de arrendamiento de cualquier componente asociado que no es de arrendamiento y puede, en su lugar, optar por tratar estos como un componente único de arrendamiento. El IASB decidió permitir esta solución práctica por razones de costo-beneficio y en respuesta a las solicitudes de los preparadores de no requerir la separación en todos los escenarios. En opinión del IASB, la solución práctica reducirá costos y complejidad para algunos arrendatarios, a la vez que no crea cuestiones significantes de comparabilidad. Esto es porque, en general, un arrendatario no espera adoptar la solución práctica para contratos con componentes de servicio significativos porque eso incrementaría de forma significativa los pasivos por arrendamiento del arrendatario de esos contratos. El IASB espera que sea probable que los arrendatarios adopten esta solo cuando los componentes que no son de arrendamiento de un contrato sean relativamente pequeños. **[Referencia: párrafo 15]**

FC136 La NIIF 16 requiere que un arrendador distribuya la contraprestación de un contrato a los componentes de arrendamiento y los que no lo son, aplicando los requerimientos de la NIIF 15 sobre asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño. Este enfoque asegurará la congruencia a entidades que son un arrendador y un vendedor de bienes o servicios en el mismo contrato. El IASB concluyó que un enfoque aplicado por un arrendador no debe ser diferente del enfoque aplicado por un vendedor para asignar la contraprestación de un contrato de ingresos de actividades ordinarias con más de una obligación de desempeño.

[Referencia: párrafo 17]

FC137 Si un arrendatario separa los componentes de arrendamiento de un contrato de los que no lo son, la NIIF 16 requiere que el arrendatario asigne la contraprestación a esos componentes sobre la base del precio independiente relativo de cada componente de arrendamiento y el precio independiente agregado de los componentes que no son de arrendamiento. **[Referencia: párrafo 13]** El IASB reconoció que el precio independiente de los componentes del arrendamiento y el de los que no lo son puede no estar fácilmente disponible y, por consiguiente, decidió permitir el uso de estimaciones, maximizando el uso de información observable. **[Referencia: párrafo 14]** En opinión del IASB, el uso de precios independientes

estimados por un arrendatario, si los precios observables no están fácilmente disponibles, aborda algunas de las preocupaciones más significativas planteadas por los arrendadores y arrendatarios con respecto a la separación de los componentes de arrendamiento de los que no lo son: los arrendadores habían expresado preocupaciones sobre el suministro de información sobre precios a los arrendatarios y éstos han expresado su preocupación por la obtención de información sobre precios independientes observables, que no está fácilmente disponibles y conseguirla podría resultar oneroso y costoso. El IASB también observó que aplicando los requerimientos anteriores de la NIC 17, se habría requerido que un arrendatario asigne la contraprestación de un contrato entre los componentes de arrendamiento y los que no lo son usando estimaciones del valor razonable relativo de esos componentes. El IASB no conocía dificultades prácticas significativas al aplicar esos requerimientos.

Distinción entre un arrendamiento y una venta o compra

- FC138 El IASB consideró si incluir en la NIIF 16 requerimientos para distinguir un arrendamiento de una venta o compra de un activo. El Comité de Interpretaciones de las NIIF había recibido preguntas sobre si contratos concretos que no transfieren la titularidad legal del terreno debe considerarse un arrendamiento o una compra de terreno.
- FC139 El IASB decidió no proporcionar en la NIIF 16 requerimientos para distinguir un arrendamiento de una venta o compra de un activo. Había escaso apoyo de los interesados para incluir estos requerimientos. Además, el IASB observó que:
- (a) la contabilización de los arrendamiento que son similares a la venta o compra del activo subyacente sería similar a las ventas y compras que apliquen los requerimientos respectivos de la NIIF 15 y la NIC 16; y
 - (b) la contabilización de una transacción depende de la sustancia de esa transacción y no de su forma legal. Por consiguiente, si un contrato concede derechos que representen la compra en esencia de una partida de propiedades, planta y equipo, esos derechos cumplen la definición de las propiedades, planta y equipo de la NIC 16 y se contabilizarían aplicando esa Norma, independientemente de si se transfiere o no la titularidad legal. Si el contrato concede derechos que no representan la compra en esencia de una partida de propiedades, planta y equipo pero que cumple la definición de un arrendamiento, el contrato se contabilizaría aplicando la NIIF 16.
- FC140 La NIIF 16 se aplica a contratos que transmiten el derecho a usar un activo subyacente para un periodo de tiempo y no se aplica a transacciones que transfieren el control del activo subyacente a una entidad—estas transacciones son ventas o compras dentro del alcance de otras Normas (por ejemplo, la NIIF 15 o NIC 16).

Reconocimiento y fecha de medición inicial: el arrendatario (párrafos 22, 23 y 26)

Inicio del acuerdo frente a comienzo de un arrendamiento

- FC141 La NIIF 16 requiere que un arrendatario que reconozca mida inicialmente los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento en la fecha de comienzo (es decir, la fecha en que el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso).
- FC142 El reconocimiento de activos y pasivos que surgen de un arrendamiento en la fecha de comienzo es congruente con el modelo de contabilización del arrendatario, en el que un arrendatario reconoce un activo que representa su derecho a usar un activo subyacente para el periodo del arrendamiento y un pasivo que representa su obligación de hacer los pagos por arrendamiento. Un arrendatario no obtiene y controla su derecho a usar el activo subyacente hasta la fecha de comienzo. Antes de esa fecha, el arrendador no ha actuado todavía según el contrato. Aunque un arrendatario puede tener un derecho y una obligación de intercambiar pagos por arrendamiento por un activo por derecho de uso desde la fecha de inicio del acuerdo, el arrendatario es improbable que tenga una obligación de hacer los pagos por arrendamiento antes de que el activo esté disponible para su uso. El IASB destacó que una obligación de intercambiar pagos por un activo por derecho de uso podría ser onerosa si los términos del intercambio no son favorables. En estas circunstancias, un arrendatario podría tener un pasivo del contrato oneroso antes de la fecha de comienzo. Ese pasivo se contabilizaría de forma congruente con otros contratos onerosos aplicando la NIC 37.
- FC143 El IASB destacó que su intención con respecto a la medición inicial de los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento era que la medición reflejaría la naturaleza de la transacción y los términos y condiciones del arrendamiento. Eso requeriría que un arrendatario consultara los términos y condiciones acordados en el contrato en la fecha de inicio del acuerdo (que podría ser antes de la fecha de comienzo). Sin embargo, si la fecha de inicio del acuerdo se considerase que fuera la fecha de la medición inicial, eso podría dar lugar a que un arrendatario reconozca una ganancia o pérdida relacionada con cambios entre las fechas de inicio del acuerdo y la de comienzo al reconocer los activos de arrendamiento y los pasivos por arrendamiento en la fecha de comienzo. Por ello, el IASB decidió alinear la fecha de reconocimiento con la fecha de medición inicial de los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento.
- FC144 El IASB destacó que este enfoque tiene los siguientes beneficios:
- (a) Aclara que no debería surgir una ganancia o pérdida en el reconocimiento inicial de los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento de un arrendatario.

- (b) Elimina la necesidad de añadir requerimientos (y, por ello, incremento potencial de la complejidad) sobre la forma de contabilizar los cambios en los términos y condiciones de un arrendamiento, o suposiciones usadas al medir los activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, entre la fecha de inicio del acuerdo y la de comienzo. Cualquier cambio en un arrendamiento que ocurra después de la fecha de inicio del acuerdo y antes de la de comienzo se tienen en cuenta al medir inicialmente el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo.
- (c) Es más congruente con la fecha de medición para otras transacciones, tales como la adquisición de propiedades, planta y equipo.

Medición: arrendatario (párrafos 23 a 46B)

Bases de medición del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento

- FC145 El IASB decidió requerir una base de medición del costo para el activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento, midiendo este costo por referencia al valor presente de los pagos por arrendamiento. El IASB concluyó que este enfoque proporcionará información útil para los usuarios de los estados financieros. Esto es porque es congruente con el enfoque usado para medir otros activos y pasivos similares y, por ello, se espera que dé lugar a información más comparable que otros enfoques. El IASB también concluyó que usar una base de medición del costo sería menos gravoso para los preparadores que otros enfoques.
- FC146 El IASB consideró si referirse a otras Normas en lugar de especificar en la NIF 16 la medición inicial y posterior del activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento. El IASB no adoptó un enfoque que hiciera referencia a otras Normas porque:
- (a) el enfoque habría sido incongruente con la decisión del IASB de no aplicar un enfoque de componentes a la contabilización del arrendamiento (véase el párrafo FC153). Por ejemplo, si un arrendatario fuera a contabilizar todas las características de un arrendamiento aplicando otras Normas, los requerimientos sobre instrumentos financieros podrían haber requerido de forma rutinaria opciones en un arrendamiento para contabilizarse de forma separada.
 - (b) El enfoque podría haber sido complejo de aplicar, concretamente, cuando un arrendamiento contiene características relativamente comunes tales como opciones de ampliación, pagos por arrendamiento variables y garantías de valor residual.

La medición inicial del activo por derecho de uso (párrafos 23 a 25)

- FC147 El IASB decidió que un arrendatario debería medir el activo por derecho de uso al costo, definido como:

NIIF 16 FC

- (a) el valor presente de los pagos del arrendamiento;
- (b) cualquier costo directo inicial incurrido por el arrendatario (véanse los párrafos FC149 a FC151); y
- (c) una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios.

FC148 El IASB consideró si un arrendatario debería medir inicialmente el activo por derecho de uso a valor razonable, lo que podría proporcionar información más relevante sobre los beneficios económicos procedentes del uso del activo subyacente. Sin embargo, la medición inicial de un activo por derecho de uso al costo es congruente con la medición de muchos otros activos no financieros, tales como los activos dentro del alcance de la NIC 16 y NIC 38. La medición de los activos por derecho de uso sobre una base similar a la usada para medir el activo subyacente mantiene la comparabilidad de los importes presentados para los activos poseídos y arrendados, lo que contribuye a la utilidad de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros. Además, medir el activo por derecho de uso al costo es menos complejo y menos costoso para las entidades que medir ese activo a valor razonable, porque no existe, a menudo, un mercado activo para los activos por derecho de uso. El IASB considera que, para muchos arrendamientos una base de medición del costo proporcionará también una aproximación razonable del valor razonable del activo por derecho de uso en la fecha de comienzo.

Costos directos iniciales [párrafo 24(c)]

FC149 La NIIF 16 requiere que un arrendatario incluya los costos directos iniciales en la medición inicial del activo por derecho de uso y deprecie esos costos a lo largo del plazo del arrendamiento. La introducción de los costos directos iniciales en la medición del activo por derecho de uso es congruente con el tratamiento de los costos asociados con la adquisición de otros activos no financieros (por ejemplo, propiedades, planta y equipo y activos intangibles).

FC150 El IASB decidió que los arrendatarios y arrendadores deberían aplicar la misma definición de costos directos iniciales. Esta decisión se tomó principalmente para reducir la complejidad al aplicar la NIIF 16. Como se describe en el párrafo FC237, el IASB también decidió que la definición de los costos directos iniciales para los arrendadores debe ser congruente con la de “costos incrementales” de la NIIF 15. Por consiguiente, la NIIF 16 define costos directos iniciales como los costos incrementales de obtener un arrendamiento en los que no hubiera incurrido si no se hubiera obtenido el arrendamiento.

FC151 El IASB consideró si los costos directos iniciales incurridos por los arrendatarios deben asignarse entre el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo. Sin embargo, el IASB concluyó que este enfoque podría ser costoso de aplicar para las entidades, con pocos beneficios añadidos para los usuarios de los estados financieros.

Medición inicial del pasivo por arrendamiento

Plazo del arrendamiento: opciones de ampliar o terminar un arrendamiento (párrafos 18 y 19)

- FC152 Los arrendamientos, a menudo, conceden al arrendatario un derecho a ampliar un arrendamiento más allá del periodo no cancelable, o a terminar un arrendamiento antes del final del periodo de arrendamiento. Dependiendo de los términos y condiciones de la opción, un arrendamiento a tres años con una opción de ampliar por dos años podría ser económicamente similar a un arrendamiento no cancelable por tres años o a un arrendamiento no cancelable por cinco años. Sin embargo, un arrendamiento con opciones nunca sería exactamente lo mismo que un arrendamiento sin opciones.
- FC153 Existen diversas formas de que una entidad pudiera reflejar las opciones relacionadas con la duración que existen en los arrendamientos.
- (a) *Un enfoque de componentes*, en el cual las opciones en un arrendamiento se reconocen y miden como componentes separados del arrendamiento. El IASB no adoptó un enfoque de componentes porque habría creado un modelo de contabilización de los arrendamientos complejo, habría sido difícil de aplicar porque las opciones pueden ser difíciles de medir, y habría ignorado la interrelación entre el plazo de un arrendamiento y el ejercicio de las opciones.
 - (b) *Un enfoque de información a revelar*, en el cual una entidad reconoce un pasivo por arrendamiento o una cuenta por cobrar de arrendamiento por el periodo no cancelable y revela la existencia de opciones de ampliar el plazo. Aunque simple de aplicar, el IASB no adoptó este enfoque porque la medición de los activos de arrendamiento y los pasivos por arrendamiento ignorarían la existencia de opciones, incluyendo las que son de ejercicio virtualmente seguro. Por consiguiente, este enfoque potencialmente representaría erróneamente los activos y pasivos que surgen de un arrendamiento.
 - (c) *Un enfoque de medición*, en el cual las opciones en un arrendamiento se incluyen en la medición de los activos del arrendamiento y los pasivos por arrendamiento usando un método concreto. Ese método podría ser, por ejemplo:
 - (i) un método de medición de probabilidad ponderada (en el cual la medición de los activos de arrendamiento y los pasivos por arrendamiento refleje la probabilidad de cada plazo de arrendamiento posible);
 - (ii) un método de umbral de probabilidad (en el cual una entidad incluye los periodos opcionales en el plazo del arrendamiento si el ejercicio de las opciones alcanza un umbral especificado, por ejemplo, certeza razonable, virtualmente cierto o más probable que menos; o

- (iii) un método de incentivo económico (en el cual una entidad incluye los periodos opcionales en el plazo del arrendamiento si tiene un incentivo económico para ejercer la opción).

FC154 Se expresaron opiniones diferentes sobre si deben incluirse los periodos opcionales dentro de la determinación de una entidad del plazo de arrendamiento. Algunos interesados eran de la opinión de que los pagos a realizar durante los periodos opcionales futuros no cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario (o un activo para el arrendador) hasta que esas opciones se ejerzan. Esto es porque, antes de la fecha de ejercicio, un arrendatario puede evitar esos pagos optando por ejercer una opción de terminación o ejercer una opción de ampliación. Estos interesados sugirieron limitar el plazo del arrendamiento al periodo contractualmente comprometido es decir, el periodo no cancelable. Además, algunos interesados expresaron su preocupación por que la introducción de periodos opcionales futuros dentro del plazo del arrendamiento no distinguiría entre, por ejemplo, un arrendamiento no cancelable por cinco años y un arrendamiento por tres años con una opción de ampliar por dos años. En su opinión una entidad con un arrendamiento no cancelable por cinco años está en una posición económica distinta de la de otra con un arrendamiento por tres años con una opción de ampliar por dos años que puede ejercer o no.

FC155 Por el contrario, muchos interesados pensaban que puesto que las opciones de ampliar o terminar los arrendamientos afectan el fondo económico de esos arrendamientos, existe una necesidad de incluir algunas opciones al determinar el plazo del arrendamiento. Si un arrendatario espera ejercer una opción de ampliar el plazo del arrendamiento, algunos piensan que incluir ese plazo de arrendamiento mayor en la medición del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento proporcionaría una representación fiel del fondo económico del arrendamiento. La introducción de algunas opciones de renovación es también necesario para mitigar el riesgo de los arrendatarios de excluir los pasivos por arrendamiento del balance (por ejemplo, excluyendo los pagos por arrendamiento en los periodos opcionales para los que el arrendatario tiene un incentivo económico claro de ejercer esas opciones).

FC156 En opinión del IASB, el plazo del arrendamiento debería reflejar la expectativa razonable de una entidad del periodo durante el cual se usará el activo subyacente porque ese enfoque proporciona la información más útil. A lo largo del curso del proyecto de Arrendamientos, el IASB consideró varias formas de determinar esa expectativa razonable de lo que será el plazo del arrendamiento. Estas incluían:

- (a) Requerir que una entidad determine el plazo del arrendamiento como el plazo mayor posible que es más probable que ocurra que no ocurra. Muchos interesados no estuvieron de acuerdo con este enfoque porque, en su opinión, habría sido complejo de aplicar a miles de arrendamientos (que algunas entidades tienen), e incluiría pagos en periodos opcionales, que muchos interesados no ven como pasivos.

- (b) Requerir que una entidad incluya en los periodos opcionales del plazo de arrendamiento para el cual el arrendatario tiene un incentivo económico significativo de ejercer una opción. Según este enfoque, solamente una expectativa de ejercer (y sin un incentivo económico para hacerlo) no sería suficiente. El IASB destacó que requerir un incentivo económico proporciona un umbral que es más objetivo que un umbral basado solo en las estimaciones o intenciones de la gerencia y, por consiguiente, ayudaría a abordar las preocupaciones de que otros enfoques fueran complejos de aplicar. Sin embargo, a los interesados les preocupaban los costos de implementar cualquier concepto nuevo con respecto al plazo del arrendamiento, concretamente para entidades con operaciones de arrendamiento descentralizadas y grandes volúmenes de arrendamientos con diversas cláusulas individuales de plazos de arrendamiento. Estos interesados también preguntaron si un umbral de incentivo económico significativo era similar al umbral de “certeza razonable” que existía en la NIC 17. Estos sugerían que, si el IASB veía el umbral de “incentivo económico significativo” similar al umbral de “certeza razonable” de la NIC 17, el IASB debería conservar la terminología de la NIC 17. Argumentaban que la terminología de la NIC 17 era bien entendida, lo cual ayudaría a lograr la aplicación congruente entre entidades.

FC157 A la luz de la información recibida, el IASB decidió conservar el concepto de la NIC 17 de que el plazo de arrendamiento usado para medir un pasivo por arrendamiento debería incluir los periodos opcionales de ampliación que sean razonablemente seguro que el arrendatario vaya a ejercer su opción de ampliar (o no terminar) el arrendamiento. El IASB observó que la aplicación del concepto de “razonablemente seguro” requiere el juicio y, por ello, también decidió proporcionar guías de aplicación en la NIIF 16 para ayudar a las entidades a utilizar este concepto. **[Referencia: párrafos B37 a B40]** Por consiguiente, al determinar inicialmente el plazo del arrendamiento, una entidad debería considerar todos los hechos y circunstancias relevantes que crean un incentivo económico para el arrendatario de ejercer esa opción. El IASB decidió incluir guías sobre los tipos de hechos y circunstancias que una entidad debería considerar por dos razones:

- (a) Ayudar a las entidades a identificar los factores relevantes, que no están restringidos a los pagos contractuales durante los periodos opcionales. Por ejemplo, dentro del contexto de los arrendamientos de propiedades, el IASB destacó la relevancia de considerar los costos de encontrar una localización nueva al final del periodo no cancelable y de reubicarse en esa nueva localización o la importancia de la localización (por ejemplo, una sede principal o un almacén de referencia) para el arrendatario.
- (b) Reducir el riesgo de que se inserten en los contratos cláusulas de interrupción no sustanciales solo para reducir el plazo del arrendamiento más allá de lo que sea económicamente razonable para el arrendatario.

NIIF 16 FC

FC158 El IASB observó que un arrendatario se ve, en ocasiones, obligado a elegir en un contrato de arrendamiento entre una o más opciones, cada uno de los cuales dará lugar a una salida de beneficios económicos para el arrendatario. En estos casos, el arrendatario considera la forma en que el acuerdo se representa con mayor fidelidad en los estados financieros. Por ejemplo, un contrato de arrendamiento puede contener un conjunto de opciones que den lugar a:

- (a) una elección para el arrendatario que represente, en esencia, un pago fijo. Este podría ser el caso, por ejemplo si un arrendatario tiene la opción de ejercer una opción de ampliar un arrendamiento o comprar el activo subyacente. El conjunto de pagos que agregan el menor importe (sobre una base descontada) de entre las opciones realistas disponibles es el importe mínimo que el arrendatario está obligado a pagar. En opinión del IASB, este importe mínimo es, en esencia, un pago fijo que debe reconocerse como parte del costo del activo por derecho de uso y como un pasivo por el arrendatario (véase el párrafo FC42(c) de la NIIF 16).
- (b) Una opción por parte del arrendatario que representa una garantía proporcionada para el arrendador según el cual el arrendatario garantiza al arrendador un rendimiento en efectivo fijo o mínimo, independientemente de si se ejerce una opción. Esta situación puede ocurrir, por ejemplo, si una opción de ampliación se asocia con una garantía de valor residual o una penalización por terminación, según la cual se garantiza que el arrendador obtenga recursos económicos al menos equivalente a los pagos que realizaría el arrendatario durante el periodo opcional. En opinión del IASB, este acuerdo crea un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar (o no terminar) el arrendamiento (véase el párrafo B38 de la NIIF 16).

FC159 La medición posterior de las opciones de ampliar o terminar un arrendamiento se analiza en los párrafos FC184 a FC187.

Tasa de descuento (párrafo 26)

FC160 El objetivo del IASB al especificar la tasa de descuento a aplicar a un arrendamiento es especificar una tasa que refleje cómo se fija el precio del contrato. Con esto en mente, el IASB decidió que, si es fácilmente determinable por el arrendatario, éste debería usar la tasa de interés implícita del arrendamiento.

FC161 La tasa de interés implícita en el arrendamiento es probable que sea similar a la tasa de endeudamiento incremental del arrendatario en muchos casos. Esto es porque ambas tasas, como han sido definidas en la NIIF 16, tienen en cuenta la solvencia crediticia de los arrendatarios, la duración del arrendamiento, la naturaleza y calidad de la garantía colateral proporcionada y el entorno económico en que tiene lugar la transacción. Sin embargo, la tasa de interés implícita en el arrendamiento está generalmente también afectada por la estimación de un arrendador del valor residual del activo subyacente al final del arrendamiento, y podría ser afectada por impuestos y otros factores conocidos solo por el arrendador, tal como los costos directos de éste. Por

consiguiente, el IASB destacó que es probable que sea difícil para los arrendatarios determinar la tasa de interés implícita en el arrendamiento para muchos arrendamientos, concretamente para los que el activo subyacente tiene un valor residual significativo al final de periodo de arrendamiento.

- FC162 Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendatario descuenta el pasivo por arrendamiento usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento si esa tasa puede determinarse con facilidad. Si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede determinarse fácilmente, el arrendatario debería usar su tasa de interés incremental de los préstamos tomados. Para alcanzar esta decisión, el IASB decidió definir tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario para tener en cuenta los términos y condiciones del arrendamiento. El IASB destacó que, dependiendo de la naturaleza del activo subyacente y los términos y condiciones del arrendamiento, un arrendatario puede ser capaz de referirse a una tasa que sea fácilmente observable como punto de partida para determinar su tasa de interés incremental de los préstamos tomados para un arrendamiento (por ejemplo, la tasa que un arrendatario ha pagado, o pagaría, por pedir dinero para comprar el tipo de activo que está siendo arrendado, o el rendimiento de la propiedad al determinar la tasa de descuento a aplicar a los arrendamientos de propiedades). No obstante, un arrendatario debería ajustar estas tasas observables como sea necesario para determinar su tasa de interés incremental de los préstamos tomados como se define en la NIIF 16.

Pagos por arrendamiento

Pagos por arrendamiento variables [párrafo 27(a) y (b)]

- FC163 Algunos o todos los pagos por arrendamiento por el derecho a usar un activo durante el plazo del arrendamiento pueden ser variables. Esa variabilidad surge si los pagos por arrendamiento están vinculados a:
- (a) Los cambios debidos a cambios en una tasa de mercado o en el valor de un índice. Por ejemplo, los pagos por arrendamiento podrían ajustarse por cambios en una tasa de interés de referencia o un índice de precios al consumidor.
 - (b) El rendimiento del arrendatario derivado del activo subyacente. Por ejemplo, un arrendamiento de propiedad para venta minorista puede especificar que los pagos por arrendamiento se basan en un porcentaje especificado de las ventas realizadas en esa propiedad.
 - (c) El uso del activo subyacente. Por ejemplo, un arrendamiento de un vehículo puede requerir que el arrendatario realice pagos por arrendamiento adicionales si el arrendatario supera un kilometraje especificado.

Los pagos por arrendamiento variables que son, en esencia, pagos por arrendamiento fijos.

- FC164 Los pagos fijos por arrendamiento, en esencia, son pagos que pueden, formalmente, contener variabilidad pero son, en esencia, inevitables. La NIIF 16 requiere que un arrendatario incluya pagos por arrendamiento fijos en esencia en la medición de los pasivos por arrendamiento porque esos pagos son inevitables y, por ello, son económicamente indistinguibles de los pagos por arrendamiento fijos. El IASB comprende que este enfoque es similar a la forma en la que las entidades aplicaban la NIC 17, aun cuando la NIC 17 no incluía requerimientos explícitos a este respecto. En respuesta a las solicitudes de los interesados, la NIIF 16 también incluye ejemplos en la guías de aplicación de los tipos de pagos que se consideran que son, en esencia, pagos fijos para ayudar a utilizar el requerimiento. **[Referencia: párrafo B42]**

Pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa

- FC165 Por razones similares, el IASB decidió incluir pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa en la medición de los pasivos por arrendamiento. Esos pagos cumplen la definición de pasivos para el arrendatario porque son inevitables y no dependen de cualquier actividad futura del arrendatario. Cualquier incertidumbre, por ello, se relaciona con la medición del pasivo que surge de esos pagos y no con la existencia de ese pasivo.
- FC166 En opinión del IASB, podrían utilizarse técnicas de previsión para determinar el efecto esperado de cambios en un índice o una tasa sobre la medición de los pasivos por arrendamiento. Sin embargo, los cambios en las previsiones de un índice o una tasa requieren información macroeconómica que puede no ser fácilmente disponible a todas las entidades, y puede dar lugar a incertidumbre en la medición. El IASB destacó que la utilidad de la mejora conseguida de la información utilizando una previsión, a menudo, podría no justificar los costos de obtenerla, concretamente para esos arrendamientos con un gran volumen de arrendamientos. El IASB consideró requerir que un arrendatario use tasas a término al medir los pasivos por arrendamiento si esas tasas son fácilmente disponibles. Sin embargo, decidió no hacerlo porque esto reduciría la comparabilidad entre los que usan tasas a término y los que no lo hacen. Por consiguiente, en el reconocimiento inicial, la NIIF 16 requiere que un arrendatario mida los pagos que dependen de un índice o tasa que usa éstos en la fecha de comienzo (es decir, un arrendatario no estima la inflación futura pero, en su lugar, mide los pasivos por arrendamiento utilizando pagos por arrendamiento en los que se asume que no hay inflación a lo largo del resto del plazo del arrendamiento).
- FC167 La medición posterior de los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa se analiza en los párrafos FC188 a FC190.

Pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente

- FC168 Existen opiniones diferentes sobre si los pagos variables vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente cumplen la definición de un pasivo. Algunos piensan que el pasivo de un arrendatario para hacer pagos por arrendamiento variables no existe hasta que ocurra el suceso futuro que requiere el pago (por ejemplo, cuando el activo subyacente sea utilizado o se haya realizado una venta). Otros piensan que la obligación de un arrendatario de hacer pagos por arrendamiento variables existe en la fecha de comienzo por virtud del contrato del arrendamiento y la recepción del activo por derecho de uso. Por consiguiente, piensan que todos los pagos por arrendamiento variables cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario porque es el importe del pasivo lo que es incierto, en lugar de la existencia de ese pasivo.
- FC169 El IASB decidió excluir los pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso de un activo subyacente de la medición de los pasivos por arrendamiento. Para algunos miembros de Consejo, esta decisión se realizó únicamente por razones de costo-beneficio. Esos miembros del Consejo eran de la opinión de que todos los pagos por arrendamiento variables cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario. Sin embargo, fueron convencidos por la información recibida de los interesados de que los costos de incluir pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso superarían los beneficios, concretamente debido a las preocupaciones expresadas sobre el alto nivel de incertidumbre de la medición que procedería de incluirlos y el alto volumen de arrendamientos mantenidos por algunos arrendatarios. Otros miembros del Consejo no pensaban que los pagos por arrendamiento variables vinculados al rendimiento futuro o uso cumplen la definición de un pasivo para el arrendatario hasta que tenga lugar el uso o rendimiento. Consideraban esos pagos que eran evitables por el arrendatario y, por consiguiente, concluyó que el arrendatario no tiene una obligación presente de hacer esos pagos en la fecha de comienzo. Además, los pagos por arrendamiento vinculados al rendimiento futuro o uso podrían verse como un medio por el cual el arrendatario y el arrendador pueden compartir beneficios económicos futuros que procedan del uso del activo.

Garantías de valor residual [párrafo 27(c)]

- FC170 El IASB decidió que un arrendatario debería contabilizar una garantía de valor residual que proporciona al arrendador como parte del pasivo por arrendamiento (y como parte del costo del activo por derecho de uso). Para alcanzar esta decisión, el IASB destacó que los pagos procedentes de una garantía de valor residual no pueden evitarse por el arrendatario—el arrendatario tiene una obligación incondicional de pagar al arrendador si el valor del activo subyacente se comporta de una forma concreta. Por consiguiente, cualquier incertidumbre relacionada con el pago de una garantía de valor residual no lo está con que el arrendatario tenga o no una obligación. En su lugar, se relaciona con el importe que el arrendatario podría tener que pagar, lo cual puede variar en respuesta a movimientos en el valor del activo subyacente. A ese respecto, las garantías de valor residual son similares a

pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa para el arrendatario.

FC171 Por ello, el IASB decidió que un arrendatario debería estimar el importe esperado pagadero al arrendador según las garantías de valor residual e incluir ese importe en la medición del pasivo por arrendamiento. En opinión del IASB, la medición de una garantía de valor residual debería reflejar la expectativa razonable de una entidad del importe que pagará.

FC172 El IASB consideró si un arrendatario debería reconocer y medir las garantías de valor residual como componentes separados de un arrendamiento, porque estas garantías están vinculadas al valor del activo subyacente y podrían cumplir la definición de un derivado. Sin embargo, el IASB destacó que las garantías de valor residual están, a menudo, vinculadas con otros términos y condiciones en un arrendamiento, de forma que la contabilización de las garantías como componentes separados podría disminuir la relevancia y representación fiel de la información proporcionada. El reconocimiento de estas garantías por separado podría ser también costoso de aplicar.

Opciones de compra del activo subyacente [párrafo 27(d)]

FC173 El IASB decidió que las opciones de compra deben incluirse en la medición del pasivo por arrendamiento de la misma forma que las opciones de ampliar el plazo de un arrendamiento (es decir, el precio de ejercicio de una opción de compra se incluiría en la medición de un pasivo por arrendamiento si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción). Esto es porque el IASB ve una opción de compra como efectivamente la opción última de ampliar el plazo del arrendamiento. Un arrendatario que tiene una opción de ampliar un arrendamiento para toda la vida económica restante del activo subyacente está, económicamente, en una posición similar a la de un arrendatario que tiene una opción de compra del activo subyacente. Por consiguiente, el IASB concluyó que, por las mismas razones subyacentes en la decisión de incluir opciones de ampliación, incluir el precio de ejercicio en la medición de un pasivo por arrendamiento si el arrendatario es razonablemente seguro que ejerza la opción proporciona la información más útil para los usuarios de los estados financieros.

Incentivos del arrendamiento (Mejoras Anuales a las Normas NIIF 2018–2020)

FC713A El Consejo fue informado sobre una potencial confusión al aplicar la NIIF 16, debido a la forma en que el Ejemplo Ilustrativo 13 que acompaña a la NIIF 16 había ilustrado los requerimientos para los incentivos en arrendamientos. Antes de la modificación, el Ejemplo Ilustrativo 13 había incluido como parte de los hechos un reembolso relacionado con mejoras de la propiedad arrendada; en el ejemplo no quedaba explicada con suficiente claridad la conclusión sobre si el reembolso cumpliría la definición de un incentivo en arrendamientos de la NIIF 16.

FC173B El Consejo decidió eliminar la potencial confusión quitando, del Ejemplo Ilustrativo 13, el reembolso relacionado con las mejoras en la propiedad arrendada. El Consejo concluyó que se perdería poco eliminándolo.

Medición posterior del activo por derecho de uso (párrafos 29 a 35)

- FC174 El IASB decidió que, después de la fecha de comienzo, un arrendatario debería medir el activo por derecho de uso al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro de valor acumuladas, ajustado por nuevas mediciones del pasivo por arrendamiento (véase el párrafo FC192). Los párrafos FC41 a FC56 incluyen un análisis detallado de la información recibida sobre el modelo de contabilización del arrendatario y la base para las decisiones del IASB con respecto a la medición posterior del activo por derecho de uso de un arrendatario.
- FC175 El IASB no adoptó un enfoque alternativo mediante el cual se requeriría que un arrendatario mida el activo por derecho de uso al valor razonable después de la medición inicial, porque este enfoque sería:
- (a) incongruente con la medición posterior de muchos otros activos no financieros; y
 - (b) más compleja y costosa de aplicar para las entidades que un enfoque basado en el costo, porque requiere el uso de flujos de efectivo esperados corrientes y tasas de interés corriente.

Deterioro de valor del activo por derecho de uso (párrafo 33)

- FC176 El IASB decidió que un arrendatario debería aplicar los requerimientos de deterioro de valor de la NIC 36 al activo por derecho de uso. En opinión del IASB, este requerimiento permite a los usuarios de los estados financieros comparar mejor los activos propiedad de un arrendatario con los que tiene arrendados. Además, podría ser difícil para un arrendatario implementar un modelo de deterioro de valor para activos por derecho de uso diferentes del modelo aplicado para otros activos no financieros, concretamente si se requiere que un arrendatario evalúe por deterioro de valor un grupo de activos juntos (que comprenda activos en propiedad y arrendados).

Otros modelos de medición del activo por derecho de uso (párrafos 34 y 35)

- FC177 Las NIIF permiten la revaluación de los activos no financieros, tales como propiedades, planta y equipo. Por consiguiente, el IASB no vio razones para no permitir que un arrendatario revalúe los activos por derecho de uso, aunque solo si revalúa las clases similares de activos de su propiedad.
- FC178 Las NIIF también permiten que las propiedades de inversión se midan a valor razonable. La NIC 40 requiere que una entidad mida todas las propiedades de inversión usando la misma base de medición (el modelo del costo o el modelo del valor razonable). Esto es porque medir todas las propiedades de inversión sobre la misma base proporciona información más útil que permitir que una entidad elija la base de medición para cada propiedad. La NIIF 16 ha modificado el alcance de la NIC 40 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión de su propiedad y las mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. Esto da lugar a que los arrendatarios usen el modelo del costo y revelen el valor razonable, o usen el

modelo del valor razonable, dependiendo de si el arrendatario contabiliza el resto de sus propiedades de inversión según el modelo del costo o el modelo de valor razonable. En opinión del IASB, este enfoque proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros sobre el valor razonable de las propiedades de inversión mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso, lo que es congruente con la información proporcionada sobre las propiedades de inversión poseídas.

FC179 Algunos interesados expresaron su preocupación sobre los costos de determinar el valor razonable de los derechos de uso (a efectos de medición o de revelar información). El IASB reconoció que podría haber costos implicados con la determinación del valor razonable de los activos por derecho de uso, concretamente para entidades que no son del sector industrial de la propiedad, pero que subarriendan propiedades, por ejemplo, porque esa propiedad no necesita usarla en su negocio. Sin embargo, el IASB destacó que existen dos factores que reducirán la probabilidad de que entidades que no están en el sector industrial de la propiedad mantengan propiedades de inversión como activo por derecho de uso:

- (a) La NIIF 16 requiere que una entidad clasifique un subarrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arriendo principal (véanse los párrafos FC233 y FC234). Por consiguiente, un arrendador intermedio clasificaría un subarrendamiento como un arrendamiento financiero si subarrienda el activo por la mayor parte o la totalidad del plazo restante del arrendamiento principal. En esos casos, el arrendador intermedio aplicaría la contabilidad del arrendamiento financiero (es decir, reconocer una inversión neta en el subarrendamiento en lugar del activo por derecho de uso) y, por ello, no se requeriría que aplicase los requerimientos de la NIC 40. El IASB observó que las entidades que no están en el sector industrial de la propiedad que desean reducir los costos de las propiedades generalmente intentarían conseguir un subarrendamiento por la totalidad del periodo restante del arrendamiento principal que (si tuviera éxito) daría lugar a la contabilización de un arrendamiento financiero.
- (b) Las entidades que no están en el sector industrial de la propiedad podrían no quedar dentro del alcance de la NIC 40 si subarriendan una propiedad según un arrendamiento operativo con la intención de posteriormente usar la propiedad en su propio negocio. Esta propiedad no cumpliría la definición de una propiedad de inversión según la NIC 40 porque no se mantendría solo por el alquiler, apreciación de capital o ambos.

FC180 En opinión del IASB debe ser relativamente sencillo determinar el valor razonable de los activos por derecho de uso si el subarrendamiento no contiene pagos por arrendamiento variables u opciones. La determinación del valor razonable implicaría proyectar los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por subarrendar el activo. El IASB concluyó que, para una entidad que no está en el sector industrial de la propiedad, la determinación

de estos flujos de efectivo sería, normalmente, relativamente sencillo porque es probable que tuviera ya en vigor un subarrendamiento.

- FC181 Algunos interesados pidieron que la NIC 40 proporcionara requerimientos adicionales sobre la medición del valor razonable de los activos por derecho de uso si los arrendamientos tienen pagos variables y opcionales, o si no existe un mercado activo para el activo por derecho de uso. En opinión del IASB, los principios de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y la NIC 40 son suficientes para ayudar a los arrendatarios a medir el valor razonable de los activos por derecho de uso. En concreto, el IASB destacó que el párrafo 50(d) de la NIC 40 explica cuándo incluir en la medición del activo por derecho de uso los pagos por arrendamiento variables y opciones que no están incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento.

Medición posterior del pasivo por arrendamiento (párrafos 20, 21 y 36 a 43)

- FC182 El IASB decidió que un arrendatario debería medir los pasivos por arrendamiento de forma similar a los pasivos financieros usando un método de interés efectivo, de forma que el importe en libros del pasivo por arrendamiento se mida sobre una base de costo amortizado y el gasto por intereses se asigne a lo largo del todo el plazo de arrendamiento.
- FC183 La NIIF 16 no requiere o permite que un arrendatario mida los pasivos por arrendamiento a valor razonable después de la medición inicial. En opinión del IASB, este enfoque habría sido:
- (a) incongruente con la medición posterior de muchos otros pasivos financieros no derivados, disminuyendo, por ello, la comparabilidad para los usuarios de los estados financieros; y
 - (b) más compleja y costosa de aplicar para las entidades que un enfoque basado en el costo, porque requiere el uso de flujos de efectivo esperados corrientes y tasas de interés corriente.

Nueva evaluación de las opciones (párrafo 20)

- FC184 En principio, el IASB es de la opinión de que los usuarios de los estados financieros reciban más información relevante si los arrendatarios evalúan nuevamente las opciones de plazo, terminación o compra de forma regular. La información resultante es más relevante porque la nueva evaluación refleja las condiciones económicas presentes, y el uso de un plazo de arrendamiento establecido en la fecha de comienzo a lo largo de todo el arrendamiento podría ser engañoso.
- FC185 Sin embargo, requerir la nueva evaluación en cada fecha de presentación sería costos para una entidad con muchos arrendamientos que incluyen opciones. El IASB consideró formas en las que la NIIF 16 podría abordar esa preocupación mientras todavía proporcionase información útil a los usuarios de los estados financieros. El IASB decidió que podría lograrse un equilibrio apropiado:

- (a) Requiriendo la nueva evaluación solo cuando ocurra un suceso significativo o un cambio significativo en circunstancias que afecten a si es razonablemente seguro que el arrendatario va a ejercer o no una opción de ampliar un arrendamiento, terminar un arrendamiento o comprar un activo subyacente. El IASB destacó que este requerimiento es similar en algunos aspectos al enfoque tomado para el deterioro de activos de larga duración (distintos de la plusvalía y los activos intangibles de vida útil indefinida) en la NIC 36. La NIC 36 no requiere la comprobación del deterioro de valor en cada fecha de presentación. En su lugar una entidad comprueba el deterioro de valor cuando ha habido una indicación de que el valor de activo puede estar deteriorado.
- (b) Requerir la nueva evaluación solo si el suceso significativo o cambio significativo en las circunstancias está dentro del control del arrendatario. Limitar el requerimiento de nueva evaluación de esta forma significa que no se requiere que un arrendatario evalúe nuevamente opciones en respuesta a simplemente sucesos del mercado o cambios en las circunstancias.

FC186 El IASB destacó que una entidad necesitará aplicar el juicio para identificar sucesos significativos o cambios significativos en circunstancias que provoquen la nueva evaluación y que sería imposible proporcionar una lista de todos los posibles sucesos desencadenantes. No obstante, el IASB decidió proporcionar algunos ejemplos de posibles sucesos desencadenantes para ayudar a que las entidades apliquen el juicio. **[Referencia: párrafo B41]**

FC187 El IASB consideró, pero no adoptó los enfoques siguientes:

- (a) *Requerir que un arrendatario evalúe nuevamente las opciones cuando haya habido un cambio en los hechos y circunstancias que indicasen que existe un cambio significativo en el activo por derecho de uso o pasivo por arrendamiento.* Muchos interesados pensaban que podría ser difícil interpretar cuándo un cambio en el activo por derecho de uso o pasivo por arrendamiento es significativo. Además, los interesados estaban preocupados por los costos de realizar la nueva evaluación y, si fueran relevantes, los costos asociados con la demostración de que no se requería la nueva evaluación, que podría ser más costosa que las opciones que se evalúan nuevamente en cada fecha de presentación.
- (b) *Requerir que un arrendatario evalúe nuevamente las opciones cuándo tiene, o deja de tener, un incentivo económico significativo que hiciera el ejercicio de una opción razonablemente seguro.* Muchos interesados pensaban que el costo de aplicar este enfoque superaría cualquier beneficio, porque una entidad podría incurrir en costos significativos para evaluar y supervisar continuamente los factores relevantes que dan lugar a un incentivo económico significativo, aun cuando la conclusión del plazo de arrendamiento pueda no cambiar.

Nueva evaluación de pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa [párrafo 42(b)]

- FC188 En principio el IASB es de la opinión de que los usuarios de los estados financieros reciben más información relevante sobre los pasivos por arrendamiento de un arrendatario si éste actualiza la medición de sus pasivos para reflejar un cambio en un índice o una tasa usado para determinar los pagos por arrendamiento (incluyendo, por ejemplo, un cambio para reflejar cambios en las tasas de alquiler del mercado después de una revisión del alquiler del mercado). Por ejemplo, sin esta nueva medición, la medición del pasivo por arrendamiento para un arrendamiento de propiedades por 20 años, para el cual los pagos por arrendamiento se vinculan a un índice de inflación, es improbable que proporcione a los usuarios de los estados financieros información útil sobre las salidas de efectivo futuras de la entidad relacionado con ese arrendamiento a lo largo del plazo del arrendamiento.
- FC189 Algunos interesados expresaron su preocupación sobre el costo de realizar nuevas evaluaciones cada vez que cambie una tasa o un índice, y preguntaron si los beneficios para los usuarios de los estados financieros superarían los costos para los arrendatarios. Por ejemplo, algunos interesados destacaron que los gastos totales relacionados con los arrendamientos reconocidos en el resultado del periodo por un arrendatario serían sustancialmente los mismos, independientemente de si el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arrendamiento por cambios en un índice o una tasa.
- FC190 A la luz de esta información recibida, el IASB decidió que un arrendatario debería evaluar nuevamente los pagos por arrendamiento variables que se determinen por referencia a un índice o una tasa solo cuando existe un cambio en los flujos de efectivo procedente de un cambio en el índice o tasa de referencia (es decir, cuando tiene efecto el ajuste de los pagos por arrendamiento). El IASB destacó que este enfoque es menos complejo y costoso de aplicar que requerir que un arrendatario evalúe nuevamente los pagos por arrendamiento variables en cada fecha de presentación. Esto es porque se esperaría habitualmente que un arrendatario presentase sus resultados financieros con mayor frecuencia y no solo cuando ocurra un cambio contractual en los flujos de efectivo de un arrendamiento con pagos que dependen de un índice o una tasa.

Nueva evaluación de las garantías de valor residual [párrafo 42(a)]

- FC191 El IASB decidió que los arrendatarios deberían evaluar nuevamente los importes que esperan pagar según garantías de valor residual, porque proporciona información más relevante a los usuarios de los estados financieros, reflejando las condiciones económicas presentes.

Contabilización de los efectos de la nueva evaluación de los pagos por arrendamiento (párrafo 39)

- FC192 El IASB decidió que, si un arrendatario mide nuevamente su pasivo por arrendamiento para reflejar cambios en los pagos por arrendamiento futuros, el arrendatario debería reconocer el importe de la nueva evaluación como un ajuste en el costo del activo por derecho de uso. El IASB consideró si algunos

cambios en la medición de un pasivo por arrendamiento deben reconocerse en el resultado del periodo porque, por ejemplo, la nueva evaluación de una opción o un cambio en un índice o una tasa pudiera verse como un suceso relacionado con el periodo corriente. Sin embargo, el IASB decidió que un arrendatario debería reconocer la nueva evaluación como un ajuste en los activos por derecho de uso por las siguientes razones:

- (a) Un cambio en la evaluación de las opciones de ampliación, terminación o compra refleja la determinación del arrendatario de que ha adquirido una parte mayor o menor del derecho a usar el activo subyacente. Por consiguiente, ese cambio se refleja apropiadamente como un ajuste en el costo del activo por derecho de uso.
- (b) Un cambio en la estimación de los pagos por arrendamiento futuros es una revisión de la estimación inicial del costo del activo por derecho de uso, que debe contabilizarse de la misma forma que el costo estimado inicial.
- (c) El requerimiento de actualizar el costo del activo por derecho de uso es similar a los requerimientos de la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares*. La CINIIF 1 requiere que una entidad ajuste el costo del activo relacionado por un cambio en el calendario estimado o cantidad de la salida de recursos asociados con un cambio en la medición de un desmantelamiento, restauración o pasivo similar existente.

Nueva evaluación de la tasa de descuento (párrafos 41 y 43)

- FC193 El IASB decidió que, en la mayoría de los casos, una entidad no debería evaluar nuevamente la tasa de descuento durante el plazo del arrendamiento. Este enfoque es generalmente congruente con el enfoque aplicado a los instrumentos financieros contabilizados usando el método de interés efectivo. El IASB destacó que en otras Normas en las que se requiere que la tasa de descuento se evalúe nuevamente, es lo habitual porque el pasivo con el que se relaciona la tasa de descuento se mide sobre una base de valor presente.
- FC194 No obstante, en opinión del IASB, existen algunas circunstancias en las que una entidad debería evaluar nuevamente la tasa de descuento. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendatario mida nuevamente el pasivo por arrendamiento usando pagos revisados y una tasa de descuento revisada cuando haya un cambio en el plazo del arrendamiento o un cambio en la evaluación de si el arrendatario ejercerá con razonable certeza una opción de comprar el activo subyacente. En opinión del IASB, en esas circunstancias, el fondo económico del arrendamiento ha cambiado y es apropiado evaluar nuevamente la tasa de descuento para ser congruente con el cambio en los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento (y el activo por derecho de uso).
- FC195 El IASB también decidió que, en un arrendamiento con tasa de interés variable, un arrendatario debería usar una tasa de descuento revisada para evaluar nuevamente el pasivo por arrendamiento cuando haya un cambio en los pagos por arrendamiento procedente de cambios en la tasa de interés

variable. Este enfoque es congruente con los requerimientos de la NIIF 9 para la medición de los pasivos financieros a tasa variable posteriormente medidos a costo amortizado.

Cambio de moneda extranjera

- FC196 La NIIF 16 no proporciona requerimientos específicos sobre cómo debería contabilizar un arrendatario los efectos de las diferencias de cambio de moneda extranjera relacionados con los pasivos por arrendamiento que se denominan en una moneda extranjera. De forma congruente con otros pasivos financieros, el pasivo por arrendamiento de un arrendatario es una partida monetaria y por consiguiente, si está denominada en una moneda extranjera, se requiere que se mida nuevamente usando las tasas de cambio de cierre al final de cada periodo sobre el que se informa aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.
- FC197 Algunos interesados sugerían que un arrendatario debería reconocer cualquier diferencia de cambio de moneda extranjera como un ajuste al importe en libros del activo por derecho de uso. Este enfoque trataría los ajustes de conversión como una actualización del costo del activo por derecho de uso, que se mide inicialmente sobre la base de la medición inicial del pasivo por arrendamiento. Estos interesados son de la opinión de que los pagos por arrendamiento denominados en una moneda extranjera son en efecto otra forma de pago por arrendamiento variable, y deben contabilizarse de forma análoga a los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa. Estos interesados también preguntaron si la utilidad de la información quedará oscurecida como consecuencia de la volatilidad del resultado del periodo que pueda surgir por reconocer las diferencias de cambio de moneda extranjera del pasivo por arrendamiento del arrendatario en el resultado del periodo.
- FC198 El IASB decidió que las diferencias de cambio de moneda extranjera relacionadas con pasivos por arrendamiento denominadas en una moneda extranjero deben reconocerse en el resultado del periodo por las razones siguiente:
- (a) Este enfoque es congruente con los requerimientos para las diferencias de moneda extranjera que surgen de otros pasivos financieros (por ejemplo, préstamos y pasivos por arrendamientos financieros anteriores contabilizados aplicando la NIC 17).
 - (b) Un arrendatario con un pasivo denominado en una moneda extranjera está expuesto al riesgo de moneda extranjera. Por consiguiente, las ganancias o pérdidas de moneda extranjera reconocidas en el resultado del periodo representan fielmente el efecto económico de la exposición de la moneda del arrendatario al riesgo de cambio de moneda extranjera.
 - (c) Si un arrendatario contrata derivados para cubrir su exposición económica al riesgo de moneda extranjera, el reconocimiento de las diferencias de cambio de la moneda extranjera relacionadas con pasivos por arrendamiento como un ajuste al costo de los activos por

derecho de uso impediría una compensación natural de la exposición económica al resultado del periodo. Esto es porque una entidad reconocería cualquier cambio en el riesgo de moneda extranjera de los derivados en el resultado del periodo, mientras que reconocería el cambio correspondiente en los pasivos por arrendamiento en el balance—introduciendo, por ello, volatilidad como consecuencia de reducir la exposición al riesgo de moneda extranjera. Esta asimetría podría distorsionar la posición económica presentada del arrendatario.

- (d) En opinión del IASB, los cambios posteriores en la tasa de cambio de moneda extranjera no deberían tener ningún efecto sobre el costo de una partida no monetaria. Por consiguiente, sería inapropiado incluir estos cambios en la nueva medición del activo por derecho de uso.

FC199 Aunque este enfoque podría dar lugar a volatilidad en el resultado del periodo por el reconocimiento de las diferencias de cambio de la moneda extranjera, una entidad revelaría esos cambios por separado como ganancias o pérdidas de cambio de la moneda extranjera. Por consiguiente, estaría claro para los usuarios de los estados financieros que la ganancia o pérdida procede solo de movimientos en las tasas de moneda extranjera. Puesto que este enfoque es congruente con los requerimientos para las diferencias de cambio de la moneda extranjera de la NIC 21, el IASB concluyó que no era necesario incluir los requerimientos específicos de la NIIF 16.

Modificaciones del arrendamiento (párrafos 44 a 46B)

FC200 La NIC 17 no abordó la contabilización de las modificaciones del arrendamiento. El IASB decidió que sería útil incluir un marco general para la contabilización de las modificaciones del arrendamiento en la NIIF 16 porque modificaciones ocurren con frecuencia en muchos tipos de arrendamientos.

FC201 El IASB decidió definir una modificación de arrendamiento como un cambio en el alcance de un arrendamiento (por ejemplo, añadiendo o terminando el derecho a usar uno o más activos subyacentes, o ampliar o acortar el plazo de arrendamiento contractual), o la contraprestación por un arrendamiento, que no fue parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento. Al definir las modificaciones del arrendamiento, el IASB diferenció entre escenarios resultantes de la nueva medición de los activos de arrendamiento existentes y los pasivos por arrendamientos que no son modificaciones del arrendamiento (por ejemplo, un cambio en el plazo del arrendamiento procedentes del ejercicio de una opción de ampliar el arrendamiento cuando esa opción no estaba incluida en el plazo de arrendamiento original) y las que dan lugar a la modificación del arrendamiento (por ejemplo, un cambio en el plazo del arrendamiento procedente de cambios en los términos y condiciones del arrendamiento original).

FC202 El IASB decidió que una entidad debería distinguir, adicionalmente entre las modificaciones por arrendamiento que, en esencia, representan la creación de un nuevo arrendamiento que está separado del arrendamiento original y las que, en esencia, representan un cambio en el alcance de del arrendamiento existente o la contraprestación pagada por éste. Por consiguiente, la NIIF 16

requiere que un arrendatario contabilice una modificación de un arrendamiento como un arrendamiento separado si la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes y la contraprestación pagada por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente del incremento del alcance.

FC203 Para las modificaciones de arrendamientos que no den lugar a un arrendamiento separado, el IASB decidió que un arrendatario debería evaluar nuevamente el pasivo por arrendamiento existente usando una tasa de descuento determinada en la fecha de vigencia de la modificación. **[Referencia: párrafo 45(c)]** El IASB decidió que:

- (a) Para las modificaciones de arrendamientos que disminuyan el alcance del arrendamiento, un arrendatario debería disminuir el importe en libros del activo por derecho de uso para reflejar la terminación parcial o total del arrendamiento y reconocer la ganancia o pérdida correspondiente. En opinión del IASB, esta ganancia o pérdida refleja el efecto económico de la terminación total o parcial del arrendamiento existente procedente de la disminución del alcance.
- (b) Para todas las demás modificaciones, un arrendatario debería hacer el ajuste correspondiente al importe en libros del activo por derecho de uso. En estos casos, el arrendamiento original no está terminado porque no existe una disminución del alcance. El arrendatario continúa teniendo el derecho a usar el activo subyacente identificado en el arrendamiento original. Para las modificaciones del arrendamiento que incrementan el alcance de un arrendamiento, el ajuste al importe en libros del activo por derecho de uso representa de forma efectiva el costo del derecho de uso adicional adquirido como consecuencia de la modificación. Para las modificaciones del arrendamiento que cambian la contraprestación pagada por el arrendamiento, el ajuste al importe en libros del activo por derecho de uso representa de forma efectiva un cambio en el costo del activo por derecho de uso como consecuencia de la modificación. El uso de una tasa de descuento revisada al medir nuevamente el pasivo por arrendamiento refleja que, al modificar el arrendamiento, existe un cambio implícito en la tasa de interés del arrendamiento (al que la tasa de descuento intenta aproximarse).

FC204 El IASB concluyó que este enfoque da lugar a resultados de contabilización que representan fielmente la esencia de una modificación del arrendamiento y alinean estrechamente el reconocimiento de la ganancia o pérdida con el cambio correspondiente de los derechos y obligaciones del arrendatario bajo el arrendamiento. Esto es porque un arrendamiento da lugar a un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento. Por consiguiente, la modificación de un arrendamiento puede dar lugar a un cambio en los derechos del arrendatario (es decir, un cambio en el activo por derecho de uso), un cambio el pasivo por arrendamiento, o en ambos.

NIIF 16 FC

FC205 El IASB consideró requerir que un arrendatario distinga entre cambios en un arrendamiento que son sustanciales y lo que no lo son, de forma análoga a lo requerido para modificaciones de contratos relacionados con los pasivos por arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 9. Este enfoque requeriría que un arrendatario contabilice la modificación del arrendamiento como (a) un arrendamiento nuevo, cuando el cambio representa una modificación sustancial; o (b) una continuación del arrendamiento original, cuando el cambio no representa una modificación sustancial. Sin embargo, el IASB no adoptó este enfoque porque, como consecuencia de la vinculación al activo por derecho de uso, podría dar lugar a resultados que no representarían fielmente la naturaleza diferente de cada uno de esos cambios. Por ejemplo, existen escenarios en los que este enfoque daría lugar a la extinción del arrendamiento original (y el reconocimiento de una ganancia o pérdida correspondiente en el resultado del periodo) cuando el arrendatario continúa teniendo todos los derechos que tenía en el arrendamiento original después de la modificación.

Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19

FC205A En mayo de 2020, el Consejo proporcionó una solución práctica que permite a los arrendatarios no evaluar si las reducciones del alquiler que ocurren como una consecuencia directa de la pandemia covid-19 y cumplen las condiciones especificadas son modificaciones del arrendamiento y, en su lugar, contabilizar dichas reducciones del alquiler como si no fueran modificaciones del arrendamiento. El Consejo proporcionó la solución práctica en respuesta a información sobre los efectos de la pandemia covid-19.

FC205B El Consejo recibió información de que muchos arrendadores están proporcionando reducciones del alquiler a los arrendatarios como consecuencia de la pandemia. El Consejo tuvo conocimiento de que los arrendatarios podrían tener dificultades para evaluar si un volumen potencialmente grande de las reducciones de los arrendamientos relacionadas con el covid-19 son modificaciones del arrendamiento y, para las que lo son, para aplicar la contabilidad requerida en la NIIF 16, especialmente a la luz de los muchos retos que tienen que afrontar los arrendatarios durante la pandemia. Además, los retos que surgen durante la pandemia se añaden al trabajo acometido por los arrendatarios para implementar el nuevo modelo de contabilización de los arrendamientos de la NIIF 16. El Consejo concluyó que esta solución práctica proporcionaría una exención a los arrendatarios, que les permitiría continuar proporcionando información útil sobre sus arrendamientos a los usuarios de los estados financieros (véase el párrafo FC205F). Para proporcionar la exención cuando más se necesita, el Consejo permitió la aplicación inmediata de la modificación en cualesquiera estados financieros—intermedios o anuales—no autorizados para su emisión en la fecha en que se emitió la modificación.

FC205C El Consejo decidió permitir, pero no requerir, que un arrendatario aplique la solución práctica. Algunos arrendatarios (por ejemplo, los que tienen sistemas para abordar cambios en los pagos por arrendamientos) podrían preferir aplicar, o ya han aplicado, los requerimientos de los párrafos 36 a 46 de la NIIF 16 a todos los cambios en los contratos de arrendamiento. Según el

párrafo 2 de la NIIF 16, a un arrendatario que opte por utilizar la solución práctica se le requeriría que la aplique de forma congruente a todos los contratos de arrendamiento con características similares y en circunstancias semejantes.

FC205D El Consejo consideró el riesgo de que la solución práctica fuera aplicada de forma demasiado amplia, lo que podría dar lugar a consecuencias no deseadas. Por ello, el Consejo limitó el alcance de la solución práctica, de forma que se aplique solo a las reducciones de los alquileres que ocurran como una consecuencia directa de la pandemia covid-19 y:

- (a) Den lugar a la revisión de la contraprestación por el arrendamiento que es sustancialmente la misma, o menor, que la contraprestación por el arrendamiento inmediatamente anterior al cambio. El Consejo era de la opinión de que una reducción del alquiler que incrementase los pagos totales por el arrendamiento no debe considerarse una consecuencia directa de la pandemia covid-19, excepto en la medida en que el incremento refleje solo el valor temporal del dinero.
- (b) Reduzcan solo los pagos por arrendamiento que originalmente vencieran hasta el 30 de junio de 2022.² El Consejo destacó que un incremento relacionado con los pagos por arrendamiento que vaya más allá del 30 de junio de 2022 no impediría que una reducción del alquiler cumpla con esta condición. Por el contrario, si las reducciones en los pagos por arrendamientos se extienden más allá del 30 de junio de 2022 la reducción del alquiler en su totalidad no quedaría dentro del alcance de la solución práctica. Al desarrollar esta condición, el Consejo observó que los efectos económicos de la pandemia covid-19 podrían continuar por algún tiempo. Si la solución práctica no se limitase a un marco temporal concreto, un arrendatario podría concluir que muchos cambios futuros en los pagos por arrendamiento serían consecuencia de la pandemia covid-19. La limitación de la solución práctica a las reducciones del alquiler que reducen solo los pagos por arrendamientos originalmente vencidos hasta el 30 de junio de 2022, proporciona una exención a los arrendatarios cuando más lo necesitan, a la vez que se da respuesta a las preocupaciones de los usuarios de los estados financieros sobre la comparabilidad si los arrendatarios fueran a aplicar la solución práctica más allá de lo necesario. El Consejo también esperaba que la condición del párrafo 46B(b) fuera fácil de aplicar, y ayudara a los arrendatarios a identificar las reducciones del alquiler que ocurren como una consecuencia directa de la pandemia covid-19.
- (c) Introduzcan cambios no sustantivos a otros términos y condiciones del arrendamiento, considerando tanto factores cualitativos como cuantitativos. Por consiguiente, si una modificación a un arrendamiento incorpora otros cambios sustantivos—más allá de la reducción del alquiler que ocurren como consecuencia directa de la

² En marzo de 2021, el Consejo emitió *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*, que modificó la fecha del párrafo 46B(b) de la NIIF 16 del 30 de junio de 2021 al 30 de junio de 2022 (véanse los párrafos FC205H a GC205J).

pandemia covid-19—la modificación en su totalidad no cumple los requisitos para utilizar la solución práctica. El Consejo destacó que, por ejemplo, un periodo de suspensión del pago del alquiler de tres meses antes del 30 de junio de 2022 seguidas de tres meses adicionales de pagos sustancialmente equivalentes al final del arrendamiento no constituirían un cambio sustantivo de otros términos y condiciones del arrendamiento.

FC205E El Consejo desarrolló la solución práctica para eximir a los arrendatarios de evaluar si las reducciones del alquiler que ocurren como consecuencia directa de la pandemia covid-19 son modificaciones del arrendamiento y de aplicar los requerimientos de modificación del arrendamiento a dichas reducciones. La solución práctica no interpreta ni cambia, de otra forma, los requerimientos de la NIIF 16. Por ello, el Consejo observó que un arrendatario contabilizaría el pasivo por arrendamiento y el activo por derecho de uso aplicando los requerimientos de la NIIF 16, que, por ejemplo, incorporan requerimientos de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Con esto en mente, el Consejo consideró cómo contabilizaría un arrendatario, que aplica la solución práctica, los tres tipos de cambios en los pagos por arrendamientos:

- (a) Un arrendatario que aplica la solución práctica contabilizaría generalmente una renuncia o condonación de los pagos por arrendamiento como un pago por arrendamiento variable aplicando el párrafo 38 de la NIIF 16. El arrendatario también haría un ajuste correspondiente al pasivo por arrendamiento—en efecto, la baja en cuentas de la parte del pasivo por arrendamiento que se ha condonado o a la que se ha renunciado.
- (b) Un cambio en los pagos por arrendamiento que reduce los pagos en un periodo, pero incrementa proporcionalmente los pagos en otro, no extingue el pasivo por arrendamientos del arrendatario ni cambia la contraprestación por el arrendamiento—en su lugar, cambia solo el calendario de los pagos individuales. En este caso, aplicando el párrafo 36 de la NIIF 16, un arrendatario continuaría reconociendo el interés sobre el pasivo por arrendamiento y reduciendo ese pasivo para reflejar los pagos por arrendamiento realizados al arrendador.
- (c) Algunas reducciones del alquiler relacionadas con el covid-19 reducen los pagos por arrendamientos, incorporando una renuncia o condonación de pagos y un cambio en el calendario de éstos.

FC205F El Consejo era de la opinión de que la información proporcionada por un arrendatario que aplica la solución práctica sería útil a los usuarios de los estados financieros, destacando que el pasivo por arrendamiento reconocido reflejaría el valor presente de los pagos por arrendamiento futuros debidos al arrendador. Los usuarios de los estados financieros apoyaron que un arrendatario reconozca en el resultado del periodo en el momento de la pandemia covid-19 los efectos de una reducción del alquiler que ocurre como una consecuencia directa de la pandemia. No obstante, el Consejo reconoció las preocupaciones de los usuarios de los estados financieros de que la solución práctica, por ser opcional, podría afectar la comparabilidad entre

arrendatarios que aplican la solución práctica y los que no lo hacen—la información a revelar de los efectos de la aplicación de la solución práctica es, por ello, importante para satisfacer las necesidades de información de los usuarios. Por consiguiente, el Consejo decidió requerir que un arrendatario que aplica la solución práctica a algunos o todos los contratos elegibles revele ese hecho, así como el importe reconocido en el resultado del periodo para reflejar los cambios en los pagos por arrendamiento que surgen de las reducciones del alquiler a las que se aplica la solución práctica (párrafo 60A de la NIIF 16).

- FC205G Los usuarios de los estados financieros también destacaron la importancia de la información de los flujos de efectivo sobre las reducciones del alquiler relacionadas con el covid-19. El principal efecto sobre los flujos de efectivo sería la reducción o ausencia de salidas de efectivo por arrendamientos durante el periodo de la reducción de alquiler. Para una reducción que ajusta el importe en libros del pasivo por arrendamiento, un arrendatario revelaría este efecto como un cambio no monetario en los pasivos por arrendamientos aplicando el párrafo 44A de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*. El Consejo destacó que los efectos sobre los flujos de efectivo, y otra información sobre, por ejemplo, la naturaleza de las reducciones del alquiler, serían relevantes independientemente de si un arrendatario aplica la solución práctica. El Consejo esperaba que los párrafos 51 y 59 de la NIIF 16 requieran que un arrendatario revele esta información, si fuera material o tuviera importancia relativa.

Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021

- FC205H En marzo de 2021, el Consejo emitió *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (la modificación de 2021), que amplió la disponibilidad de la solución práctica del párrafo 46A de la NIIF 16 por un año. La modificación dio lugar a que la solución práctica se aplique a las reducciones de alquileres para los que cualquier disminución de los pagos por arrendamiento afecte solo los pagos originalmente adeudados hasta el 30 de junio de 2022, siempre que se cumpla el resto de las condiciones para la aplicación de la solución práctica.
- FC205I El Consejo amplió la disponibilidad de la solución práctica en respuesta a la información recibida de los interesados sobre las reducciones del alquiler relacionadas con la covid-19 que estaban siendo concedidas en el momento de la modificación de 2021. Se informó al Consejo de que los arrendatarios continúan haciendo frente a problemas con la contabilización de las reducciones de alquileres, especialmente a la luz de los otros muchos retos a los que se enfrentan durante la pandemia. Casi todos los interesados—incluyendo casi todos los usuarios de los estados financieros—que facilitaron información sobre la modificación de 2021 apoyaron la ampliación de la disponibilidad de la solución práctica. Los usuarios de los estados financieros estuvieron de acuerdo en que la gravedad actual de la pandemia no se había previsto cuando el Consejo elaboró originalmente la solución práctica en mayo de 2020; no obstante, destacaron la continuidad de la importancia de limitar la disponibilidad de la solución práctica para que pueda utilizarse sólo cuando

sea más necesaria. El Consejo reconoció que los arrendatarios ya no estaban aplicando la NIIF 16 por primera vez, pero concluyó que, en todos los demás aspectos, la ampliación del alcance de la solución práctica sería congruente con los objetivos del Consejo cuando desarrolló originalmente la solución práctica en mayo de 2020 (véase el párrafo FC205B).

- FC205J El Consejo modificó solo la fecha dentro de la condición del párrafo 46B(b)—no introduce una nueva solución práctica ni una nueva opción de aplicar (o no aplicar) la solución práctica. En respuesta a la información recibida de los interesados, el Consejo decidió destacar—en el párrafo C20BC de la NIIF 16—la relevancia del párrafo 2 de la NIIF 16 cuando se aplique por primera vez la modificación de 2021. Al utilizar el párrafo 2, un arrendatario que ya hubiera utilizado la solución práctica del párrafo 46A tendría que aplicar el alcance ampliado de la solución práctica a los contratos elegibles con características y circunstancias similares. De forma análoga, la modificación de 2021 no permitía que un arrendatario optara por utilizar la solución práctica si no la aplicaba a las reducciones de alquiler elegibles con características y circunstancias similares, incluidas las que reducen únicamente los pagos de arrendamiento adeudados que vencen antes del 30 de junio de 2021. En el momento en que el Consejo emitió la modificación de 2021, un arrendatario podría no haber establecido una política contable relativa a la aplicación (o no aplicación) de la solución práctica a las reducciones de alquileres elegibles. Este arrendatario podría todavía decidir aplicar la solución práctica, sin embargo, se le requeriría que lo hiciera de forma retroactiva y la aplicase de forma congruente con los contratos de características similares y en circunstancias parecidas.

Presentación: arrendatario (párrafos 47 a 50)

Estado de situación financiera (párrafo 47 y 48)

- FC206 El IASB decidió que, si no estaban presentados por separado en el balance, los activos por derecho de uso deben incluirse dentro de la misma partida que activos similares de su propiedad. El IASB concluyó que, si los activos por derecho de uso no se presentan como una partida separada de los estados financieros, la presentación de forma análoga los activos arrendados y de su propiedad junto proporcionaría información más útil para los usuarios de los estados financieros que otros enfoques. Esto es porque un arrendatario, a menudo, usa los activos de su propiedad y los arrendados para el mismo propósito y obtiene beneficios económicos similares del uso de los activos arrendados y de los de su propiedad.

[Referencia: párrafo 47(a)(i)]

- FC207 Sin embargo, el IASB destacó que existen diferencias entre un activo por derecho de uso y un activo de su propiedad, y que los usuarios de los estados financieros pueden querer conocer el importe en libros de cada uno por separado. Por ejemplo, los activos por derecho de uso pueden verse como que son (a) de menos riesgo que los activos poseídos, porque un activo por derecho de uso puede no incorporar el riesgo del activo residual; o (b) de más riesgo que los activos poseídos, porque el arrendatario puede necesitar sustituir el

activo por derecho de uso al final del plazo del arrendamiento, pero puede no ser capaz de conseguir un tasa similar para el arrendamiento de sustitución. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendatario proporcione información sobre el importe en libros de los activos por derecho de uso por separado de los activos que son de su propiedad, en el balance o en las notas.

[Referencia: párrafo 47(a)]

- FC208 De forma análoga, el IASB decidió que un arrendatario debería presentar los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos, en el balance o en las notas. Para alcanzar esta decisión, el IASB destacó que el arrendamiento es una actividad importante para muchos arrendatarios. Aunque un pasivo por arrendamiento comparte muchas características comunes con otros pasivos financieros, un pasivo por arrendamiento está contractualmente relacionado a un activo correspondiente y, a menudo, tiene características, tales como opciones y pagos por arrendamiento variables, que difieren de los encontrados habitualmente en otros pasivos. Por ello, presentar los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos financieros (junto con los requerimientos de información a revelar analizados en los párrafos FC212 a FC230) proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil para comprender las obligaciones de una entidad que surgen de los acuerdos del arrendamiento. El IASB destacó también que el párrafo 55 de la NIC 1 requiere que un arrendatario desagregue adicionalmente partidas del balance si esta presentación es relevante para comprender la situación financiera del arrendatario.

[Referencia: párrafo 47(b)]

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral (párrafo 49)

- FC209 El IASB decidió que un arrendatario debería presentar el gasto por intereses sobre el pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo de depreciación del activo por derecho de uso en el estado de resultados. El IASB concluyó que un arrendatario proporcionaría información más útil para los usuarios de los estados financieros presentando el interés por el pasivo por arrendamiento junto con el interés por otros pasivos financieros y la depreciación del activo por derecho de uso junto con otros gastos similares (por ejemplo, la depreciación de las propiedades, planta y equipo). Los párrafos FC41 a FC56 incluyen un análisis de los fundamentos de las decisiones del IASB relacionadas con los importes reconocidos en el resultado del periodo por el arrendatario.

Estado de flujos de efectivo (párrafo 50)

- FC210 Las decisiones del IASB sobre la presentación de las salidas de efectivo del arrendamiento están vinculadas con la naturaleza del activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento, y la presentación de los gastos que surgen de un arrendamiento en el estado de resultados. En opinión del IASB, sería engañoso representar los pagos de una forma en el estado de resultados y de otra en el estado de flujos de efectivo.

- FC211 Por consiguiente, el IASB decidió que un arrendatario debería clasificar la parte principal de los reembolsos en efectivo del pasivo por arrendamiento como actividades de financiación en el estado de flujos de efectivo y clasificar los pagos en efectivo relativos a los intereses de forma congruente con otros pagos de intereses. Este enfoque es congruente con los requerimientos de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* para flujos de efectivo relacionados con pasivos financieros y proporciona comparabilidad entre el pago de intereses sobre arrendamientos e intereses pagados sobre pasivos financieros. Este enfoque también da lugar a que el arrendatario contabilice un arrendamiento de forma congruente en el balance, estado de resultados y estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, un arrendatario (a) mide y presenta el pasivo por arrendamiento de forma análoga a otros pasivos financieros; (b) reconoce y presenta los intereses relacionados con ese pasivo de forma análoga a los intereses de otros pasivos financieros; y (c) presenta el efectivo pagado relativo a intereses sobre pasivos por arrendamiento de forma similar a los de otros pasivos financieros.

Información a revelar: arrendatario (párrafos 51 a 60)

- FC212 Para determinar la información a revelar sobre los arrendamientos, el IASB consideró los siguientes aspectos:
- (a) los requerimientos de información a revelar de la NIC 17;
 - (b) los requerimientos de información a revelar para pasivos financieros de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*;
 - (c) los requerimientos de información a revelar sobre activos no corrientes tales como propiedades, planta y equipo;
 - (d) el trabajo en otros proyectos relacionados, tales como la Iniciativa de Información a Revelar (una iniciativa de amplia base para explorar cómo puede mejorar la información revelada en la información financiera de las NIIF); y
 - (e) la información recibida sobre las propuestas de información a revelar en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013.
- FC213 El IASB recibió información significativa con respecto a la información a revelar por el arrendatario. En concreto:
- (a) Muchos arrendatarios tenían preocupaciones significativas sobre los costos de cumplir con la información a revelar propuesta en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013. Esto fue una preocupación concreta de los arrendatarios con un alto volumen de arrendamientos con términos y condiciones únicos. Estos arrendatarios sugerían que no debería haber necesidad de ampliar los requerimientos de información a revelar más allá de los de la NIC 17 si el modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16 proporciona la información que necesita el inversor. Estos arrendatarios también argumentaron que los requerimientos de información a revelar del arrendatario propuestos no parecían ser congruentes con los esfuerzos

del IASB para abordar “la sobrecarga de información a revelar” de otros proyectos (es decir, incrementos en el volumen de información a revelar y una reducción percibida en la calidad y utilidad de esa información a revelar).

- (b) Por el contrario, muchos usuarios de los estados financieros pensaban que los requerimientos de información a revelar detallados propuestos en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013 proporcionarían información útil. A lo largo del curso del proyecto, el IASB mantuvo reuniones con inversores y analistas para analizar cómo información a revelar concreta se utilizaría en sus análisis y qué información a revelar sería la más útil.
- (c) Tanto a los preparadores como usuarios de los estados financieros les preocupaba que requerimientos de información a revelar detallados pesados pudieran llevar al uso estados “estandarizados” en lugar de a la provisión de información útil. Estos interesados estaban particularmente preocupados por el riesgo de que se “perdiera” información significativa en pesadas y complejas notas a los estados financieros. De forma análoga, muchos interesados sugerían que la NIIF 16 debería señalar de forma explícita que las entidades deberían aplicar la materialidad o importancia relativa al determinar la extensión con que se requiere revelar información.
- (d) Algunos usuarios de los estados financieros destacaron que la información más útil sería diferente para carteras distintas de arrendamientos. Estos usuarios destacaron que, para arrendamientos con términos y condiciones complejos (que, para algunas entidades, son los arrendamientos en los que están más interesados los usuarios), el cumplimiento con requerimientos de información a revelar estandarizados, a menudo, no satisfacen sus necesidades de información.

FC214 En respuesta a esta información recibida, el IASB decidió:

- (a) incluir un objetivo de información a revelar global en la NIIF 16 (párrafos FC215 y FC216);
- (b) requerir que un arrendatario revele información cuantitativa sobre sus activos por derecho de uso, y los gastos y los flujos de efectivo relacionados con los arrendamientos (párrafos FC217 a FC223); y
- (c) requerir que un arrendatario revele cualquier información adicional que sea necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar global, y complementar este requerimientos con una lista de necesidades de información de los usuarios que toda información a revelar adicional debería abordar (párrafos FC224 a FC227).

Objetivo de información a revelar global (párrafo 51)

- FC215 De forma congruente con otras Normas emitidas recientemente, el IASB decidió que la NIIF 16 debería especificar un objetivo global para la información a revelar de los arrendatarios. En opinión del IASB, un objetivo claro debería mejorar la interpretación e implementación de los requerimientos de información a revelar. Esto es porque se requiere que un arrendatario evalúe si la calidad global y el valor informativo de sus revelaciones sobre arrendamientos son suficientes para cumplir los objetivos señalados.
- FC216 El IASB consideró las sugerencias de los interesados de una declaración explícita sobre la materialidad o importancia relativa sería útil al aplicar los requerimientos de información a revelar del arrendatario. Sin embargo, estas declaraciones no están incluidas en otras Normas. El concepto de materialidad o importancia relativa en el *Marco Conceptual* y en la NIC 1 es dominante a lo largo de las NIIF y se aplica a los requerimientos de la NIIF 16 de la misma forma que a los requerimientos de todas las demás Normas. El IASB pensaba que incluir una declaración sobre la materialidad o importancia relativa en los requerimientos de información a revelar de la NIIF 16 pudiera interpretarse como que supone que la materialidad o importancia relativa no se aplica a los requerimientos de información a revelar de otras Normas, porque la materialidad o importancia relativa no se menciona de forma explícita en esas Normas. El IASB es de la opinión de que, en el objetivo de la información a revelar, está implícita la idea de que el nivel de detalle proporcionado debería reflejar la significatividad de las actividades de arrendamiento del arrendatario en sus estados financieros. El IASB concluyó que las guías para aplicar el objetivo de información a revelar global serían útiles para los arrendatarios pero destacaron que estas guías ya se proporcionan en los párrafos 30A y 31 de la NIC 1.

La información a revelar sobre los activos por derecho de uso, y gastos y flujos de efectivo relacionados con arrendamientos (párrafo 53)

- FC217 El IASB decidió que existen elementos concretos de información que, si son significativos deben revelarse por los arrendatarios para satisfacer las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros. El IASB destacó la importancia de que se proporcione información comparable por los diferentes arrendatarios y que la comparabilidad podría lograrse incluyendo algunos requerimientos de información a revelar específicos en la NIIF 16. Estos requerimientos de información a revelar se relacionan con la información que los usuarios de los estados financieros han identificado como que es la más útil para sus análisis y, por consiguiente, que la querrían tener para todas las carteras de arrendamientos que son significativas para una entidad. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendatario revele:
- (a) el importe en libros de los activos por derecho de uso, y el cargo por la depreciación de esos activos, divididos por clase de activo subyacente.
[Referencia: párrafos 53(a) y (j)] Esta información es útil para comprender la naturaleza de las actividades de arrendamiento de un

arrendatario y para comparar entidades que arriendan sus activos con los que las compran.

- (b) Gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento. **[Referencia: párrafo 53(b)]** Junto con la información a revelar del importe en libros de los pasivos por arrendamiento por separado de otros pasivos (véase el párrafo FC208), **[Referencia: párrafo 47(b)]** esta información a revelar proporciona información sobre las obligaciones por arrendamiento de un arrendatario y los costos financieros.
- (c) Los gastos relacionados con arrendamientos a corto plazo y los arrendamiento de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6 de la NIIF 16 y el gasto relacionado con pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento. **[Referencia: párrafos 53(c), (d) y (e)]** Esta información a revelar proporciona información sobre los pagos por arrendamiento para los que los activos y pasivos no se reconocen en el balance.
- (d) El total de las salidas de efectivo por arrendamientos. **[Referencia: párrafo 53(g)]** Esta información a revelar se identificó por los usuarios de los estados financieros como que proporciona la información más útil sobre los flujos de efectivo de los arrendamientos y se espera que ayude a pronosticar pagos por arrendamiento futuros.
- (e) Incorporaciones a los activos por derecho de uso. **[Referencia: párrafo 53(h)]** Esta información a revelar proporciona información comparable sobre los desembolsos de capital en activos arrendados y propios.
- (f) Ganancias y pérdidas que surgen de transacciones de venta y arrendamiento posterior. **[Referencia: párrafo 53(i)]** Esta información a revelar ayuda a comprender mejor las características únicas de las transacciones de venta y arrendamiento posterior y el efecto que tienen estas transacciones sobre el rendimiento financiero del arrendatario.
- (g) Ingresos por subarrendamientos de activos por derecho de uso. **[Referencia: párrafo 53(f)]** Esta información a revelar es útil porque, junto con la información sobre los gastos relacionados con los arrendamientos analizados anteriormente, proporciona una descripción completa del efecto global en el estado de resultados de las actividades de arrendamiento de una entidad.

Análisis de vencimientos (párrafo 58)

- FC218 La NIIF 16 requiere que un arrendatario revele un análisis de vencimientos para los pasivos por arrendamiento que apliquen los párrafos 39 y B11 de la NIIF 7.
- FC219 Los usuarios de los estados financieros identificaron el principal objetivo de un análisis de vencimientos como de ayuda para comprender el riesgo de liquidez y los flujos de efectivo futuros estimados. El IASB opina que los requerimientos de la NIIF 7 logran este objetivo y también proporcionan a un

NIIF 16 FC

arrendatario con la flexibilidad para presentar el análisis de vencimientos que sea más relevante para su cartera concreta de arrendamientos.

- FC220 El IASB consideró si la NIIF 16 debería, en su lugar, incluir requerimientos más prescriptivos para un análisis de vencimientos similar a los requeridos por la NIC 17 (por ejemplo, requiriendo que un arrendatario revele los pagos por arrendamiento sin descontar en cada uno de los primeros cinco años y un total para los periodos siguientes). La información recibida de los usuarios de los estados financieros relacionada con los requerimientos de desglosar los vencimientos de la NIC 17 era generalmente positiva. En concreto, la naturaleza prescriptiva del requerimiento aseguraba que arrendatarios diferentes proporcionaban información que era comparable.
- FC221 La aplicación de la NIIF 7 a los pasivos por arrendamiento requiere que los arrendatarios apliquen el juicio para seleccionar bandas temporales para el análisis de vencimientos. El IASB piensa que, en un escenario en el que revelar flujos de efectivo sin descontar para cada uno de los cinco primeros años y un total para los posteriores proporciona la información más útil para los usuarios de los estados financieros, los requerimientos de la NIIF 7 debería conducir a que el arrendatario revele este nivel de detalle. Por el contrario, en un escenario en el que un conjunto alternativo (y posiblemente más detallado) de bandas temporales proporciona la información más útil para los usuarios de los estados financieros, los requerimientos de la NIIF 7 deberían conducir a que un arrendatario revele ese conjunto alternativo y más útil de bandas temporales. Por ejemplo, para una cartera de arrendamientos de 15 a 20 años, los requerimientos de la NIIF 7 deberían conducir a proporcionar un análisis de vencimientos más detallado que un importe único para los años posteriores al quinto año.
- FC222 Además, el IASB es de la opinión de que es apropiado aplicar los mismos requerimientos de información a revelar del análisis de vencimientos a los pasivos por arrendamiento que los utilizados para otros pasivos financieros. Esto es porque el modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16 se basa en la premisa de que un pasivo por arrendamiento es un pasivo financiero (por las razones descritas en los párrafos FC46 a FC51).
- FC223 El IASB decidió no requerir la información a revelar de un análisis de vencimientos de los componentes que no son de arrendamiento. El IASB piensa que los usuarios de los estados financieros encontrarían la información sobre los vencimientos de los compromisos contractuales de una entidad útil, independientemente de la naturaleza de los derechos de la entidad según el contrato. Sin embargo, el IASB destacó que podría ser engañoso requerir la revelación de los compromisos contractuales de servicios que están implícitos en un arrendamiento sin requerir también información a revelar sobre los compromisos contractuales de servicios que se proporcionan como parte de otros contratos. El IASB decidió que añadir este requerimiento de revelar información estaría más allá del alcance del proyecto de Arrendamientos.

Información a revelar adicional (párrafo 59)

- FC224 Muchos de los arrendamientos contienen características complejas, que pueden incluir opciones de pagos variables, terminación y ampliación y garantías de valor residual. Estas características de un arrendamiento se determinan, a menudo, sobre la base de las circunstancias individuales de las partes del contrato y, en algunos casos, son particularmente complejas o únicas para un contrato concreto. La información recibida de los interesados demostraba que, para estas características de la cartera de arrendamientos de un arrendatario, un requerimiento de información a revelar estándar para todas las entidades es improbable que satisfaga las necesidades de los usuarios de los estados financieros.
- FC225 Con respecto a estas características más complejas, la NIIF 16 requiere que un arrendatario revele cualquier información específica de la entidad que, siendo significativa, resulte necesaria para satisfacer el objetivo de información a revelar y no esté cubierta en ninguna otra parte de los estados financieros. La NIIF 16 complementa este requerimiento con una lista de necesidades de usuarios de la información que debería abordar cualquier información a revelar adicional, **[Referencia: párrafo 59]** con ejemplos ilustrativos de información a revelar que un arrendatario podría proporcionar para cumplir con los requerimientos de información a revelar adicional **[Referencia: ejemplos 22 y 23, Ejemplos Ilustrativos]**. El IASB destacó que estos ejemplos no son exhaustivos. No obstante, el IASB piensa que los ejemplos ilustrativos son útiles para demostrar que el juicio debe aplicarse para establecer la información a revelar más útil y relevante, que dependerá de las circunstancias individuales de un arrendatario. En opinión del IASB, este enfoque facilita la provisión de información a revelar más útil y relevante (a) desincentivando el uso de declaraciones genéricas o “estandarizadas”; y (b) permitiendo que un arrendatario aplique el juicio para identificar la información que sea relevante para los usuarios de los estados financieros y centrar sus esfuerzos en proporcionar esa información.
- FC226 El IASB reconoció que, para los arrendatarios con muchos acuerdos de arrendamiento que sean complejos, únicos o resulten significativos por otras razones, es probable que haya costos incrementales asociados con los requerimientos de información a revelar adicional del párrafo 59 de la NIIF 16. Sin embargo, el IASB piensa que:
- (a) Los requerimientos de medición de la NIIF 16 están simplificados de varias maneras de forma que se espera que se reduzca el costo de aplicar la NIIF 16 para los arrendatarios, pero también significa que los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para comprender las características significativas que están excluidas de la medición de los pasivos por arrendamiento. Por ejemplo, no se requiere que un arrendatario incluya pagos durante los periodos opcionales a menos que se razonablemente seguro que esos pagos ocurran (véanse los párrafos FC152 a FC159). De forma análoga, no se requiere que un arrendatario evalúe nuevamente los pagos por arrendamiento variables a menos que dependan de un índice o una tasa y haya un cambio en los pagos por arrendamiento futuros

procedentes de un cambio en el índice o tasa de referencia (véanse los párrafos FC188 a FC190).

- (b) Muchos arrendatarios no necesitarán proporcionar información a revelar adicional como consecuencia de estos requerimientos. Esto es porque la información a revelar requerida por los párrafos 53 y 58 de la NIIF 16 se espera que proporcionen información suficiente sobre esos arrendamientos que no tengan características complejas o únicas. En opinión del IASB, es apropiado que se requiera mayor costo al preparar la información a revelar para entidades cuya actividad de arrendamiento sea particularmente compleja o única.

FC227 El IASB consideró requerir la revelación de información específica sobre estas características más complejas. Esta información hubiera incluido, por ejemplo, la base y los términos y condiciones sobre los que se determinan los pagos y opciones de arrendamiento variables. Sin embargo, los arrendatarios informaron al IASB de que esta información sería difícil de captar de forma que tuviera sentido, concretamente para carteras de arrendamientos grandes y diversas. Algunos usuarios de los estados financieros expresaron también su preocupación por que este enfoque podría conducir a declaraciones de cumplimiento estandarizadas, lo que generalmente no proporciona información útil. Este enfoque adoptado permite que los arrendatarios determinen la mejor forma de proporcionar información a la vez de considerar los costos de proporcionar esa información y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros.

Presentación de la información a revelar del arrendatario en las notas a los estados financieros (párrafos 52 y 54)

FC228 La NIIF 16 requiere que un arrendatario revele información sobre sus arrendamientos en una sola nota o sección separada en sus estados financieros, y presente información cuantitativa en forma de tabla, a menos que otro formato sea más apropiado. Sobre la base de la información recibida de los usuarios de los estados financieros, el IASB piensa que esta presentación transmite mejor una comprensión global de la cartera de arrendamientos de un arrendatario y mejora la transparencia de la información. En opinión del IASB, la presentación de toda la información a revelar del arrendatario en una sola nota o sección separada será, a menudo, la forma más eficaz de presentar la información sobre los arrendamientos de la forma sistemática requerida por el párrafo 113 de la NIC 1.

Otros enfoques considerados para la información a revelar del arrendatario

FC229 En lugar de crear requerimientos de información a revelar específicos, el IASB consideró un enfoque alternativo mediante el cual se requeriría que un arrendatario revele información sobre sus activos por derecho de uso aplicando los requerimientos de información a revelar para las propiedades, planta y equipo de la NIC 16 e información sobre sus pasivos por arrendamiento aplicando los requerimientos de información a revelar para pasivos financieros de la NIIF 7. Los que apoyaban este enfoque pensaban que

sería congruente con el modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16.

FC230 Aunque destacando que existen similitudes significativas entre los activos por derecho de uso y otros activos y entre los pasivos por arrendamiento y otros pasivos financieros, el IASB no adoptó este enfoque porque:

- (a) No proporcionaría información específica a los usuarios de los estados financieros sobre algunas características de la cartera de arrendamientos de un arrendatario que son comunes en los acuerdos de arrendamiento (tales como pagos variables, opciones de ampliar o terminar los arrendamientos y garantías de valor residual). De forma análoga, no proporcionaría información sobre algunos activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento que no se reconocen en el balance (tales como los que surgen de arrendamientos a corto plazo y arrendamiento de activos de bajo valor) como consecuencia de algunas de las simplificaciones que se han introducido en la NIIF 16.
- (b) La información sobre la cartera de arrendamientos de un arrendatario podría disimularse incluyéndose dentro de información a revelar diferente sobre tipos distintos de activos y pasivos. Por consiguiente, este enfoque podría comprometer la transparencia y utilidad de la información sobre arrendamientos para los usuarios de los estados financieros.

Arrendador: contabilidad (párrafos 61 a 97)

FC231 Los párrafos FC57 a FC66 analizan los fundamentos de la decisión del IASB de trasladar sustancialmente los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIC 17. El IASB también decidió trasladar sustancialmente toda la terminología utilizada en los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIC 17 (con la excepción de modificaciones de redacción). Por consiguiente, las diferencias significativas entre los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIIF 16 y los de la NIC 17 son principalmente consecuencia directa del modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16.

Subarrendamientos

FC232 La NIIF 16 requiere que un arrendador intermedio contabilice un arrendamiento principal y un subarrendamiento como dos contratos separados, aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador y del arrendatario. El IASB concluyó que este enfoque es apropiado porque en general cada contrato se negocia por separado, siendo la contraparte del subarrendamiento una entidad diferente de la contraparte del arrendamiento principal. Por consiguiente, para un arrendador intermedio, las obligaciones que surgen del arrendamiento principal no se extinguen, generalmente, por los términos y condiciones del subarrendamiento.

Clasificación (párrafo B58)

- FC233 El IASB decidió que, al clasificar un subarrendamiento, un arrendador intermedio debería evaluar el arrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal y no por referencia al activo subyacente. Esto se debe a:
- (a) Un arrendador intermedio (es decir, el arrendador en un subarrendamiento) no es propietario del activo subyacente y no reconoce ese activo subyacente en su balance. En opinión del IASB, la contabilización del arrendador intermedio debe basarse en el activo que controla el arrendador intermedio (es decir, el activo por derecho de uso) y no el activo subyacente que es controlado por el arrendador principal.
 - (b) Los riesgos del arrendador intermedio asociados con el activo por derecho de uso pueden convertirse en riesgo crediticio al realizar un subarrendamiento, si el plazo del mismo cubre la mayoría o todo el plazo del arrendamiento principal. La contabilización de este subarrendamiento como un arrendamiento financiero (clasificándolo por referencia al activo por derecho de uso) reflejaría ese riesgo, porque el arrendador intermedio reconocería la inversión neta en el subarrendamiento (una cuenta por cobrar) en lugar de un activo por derecho de uso.
 - (c) Si un subarrendamiento es por todo el plazo restante del correspondiente arrendamiento principal, el arrendador intermedio deja de tener el derecho a usar el activo subyacente. En opinión del IASB, es apropiado para un arrendador intermedio en este caso dar de baja en cuentas el activo por derecho de uso y reconocer la inversión neta en el subarrendamiento.
- FC234 El IASB observó que, al clasificar un subarrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal, un arrendador intermedio clasificará más subarrendamientos como arrendamientos financieros de lo que lo hubiera hecho si esos mismos subarrendamientos se clasificaran por referencia al activo subyacente. Por consiguiente, un arrendador podría clasificar arrendamientos similares (por ejemplo, aquellos con un plazo de arrendamiento similar para un activo subyacente análogo), de forma diferente dependiendo de si el arrendador es propietario o arrendatario del activo subyacente. Sin embargo, el IASB concluyó que cualquier diferencia en la clasificación refleja las diferencias económicas reales. El arrendador intermedio solo tiene un derecho a usar el activo subyacente por un periodo de tiempo. Si un subarrendamiento es por todo el plazo restante del arrendamiento principal, el arrendador intermedio ha transferido, en efecto, ese derecho a otra parte. Por el contrario, en un arrendamiento operativo de un activo en propiedad, el arrendador esperaría obtener beneficios económicos del activo subyacente al final del plazo de arrendamiento.

Presentación

FC235 La NIIF 16 no incluye requerimientos relacionados con la presentación de subarrendamientos. Esto es porque el IASB decidió que los requerimientos específicos no eran necesarios porque existen guías suficientes en otras partes de las NIIF. En concreto, aplicando los requerimientos para compensar partidas de la NIC 1, un arrendador intermedio no debería compensar activos y pasivos que surgen de un arrendamiento principal y un subarrendamiento del mismo activo subyacente, a menos que se cumplan los requerimientos de los instrumentos financieros para compensar. El IASB consideró si crear una excepción que permitiría o requeriría que un arrendador intermedio compense activos y pasivos que surgen de un arrendamiento principal y un subarrendamiento del mismo activo subyacente. Sin embargo, el IASB destacó que las exposiciones que surgen de esos activos y pasivos son diferentes de las de una cuenta por cobrar de arrendamiento neta única o pasivo por arrendamiento, y concluyó que presentar estos sobre una base neta podría proporcionar información engañosa sobre la situación financiera del arrendador intermedio, porque podría disimular la existencia de algunas transacciones.

FC236 Por las mismas razones, el IASB también decidió que un arrendador intermedio no debería compensar ingresos por arrendamiento y gastos por arrendamiento relacionados con un arrendamiento principal y un subarrendamiento del mismo activo subyacente, a menos que se cumplan los requerimientos de compensación de la NIC 1.

Costos directos iniciales (párrafos 69 y 83)

FC237 La NIIF 16 define los costos directos iniciales de forma congruente con la definición de costos incrementales de obtener un contrato de la NIIF 15. La definición de los costos directos iniciales de esta forma significa que los costos incurridos por un arrendador para obtener un arrendamiento se contabilizan de forma congruente con los costos incurridos para obtener otros contratos con clientes.

Modificaciones del arrendamiento (párrafos 79, 80 y 87)

FC238 La NIIF 16 requiere que un arrendador—como un arrendatario—contabilizará una modificación de un arrendamiento financiero como un arrendamiento separado si:

- (a) la modificación incrementa el alcance del arrendamiento añadiendo el derecho del arrendatario a usar uno o más activos subyacentes; y
- (b) la contraprestación recibida por el arrendamiento se incrementa por un importe acorde con el precio independiente por el aumento del alcance.

Esto es porque, en opinión del IASB, esta modificación en esencia representa la creación de un arrendamiento nuevo que sea separado del arrendamiento original. Este requerimiento se alinea sustancialmente con requerimientos equivalentes de la NIIF 15 que exigen que un vendedor contabilice las

NIIF 16 FC

modificaciones que añaden bienes o servicios distintos como contratos separados si se fija un precio para esos bienes o servicios adicionales acorde con sus precios de venta independientes.

FC239 Para modificaciones de un arrendamiento financiero que no se contabilice como un arrendamiento separado, la NIIF 16 requiere que un arrendador contabilice la modificación aplicando la NIIF 9 (a menos que la modificación del arrendamiento se hubiera clasificado como un arrendamiento operativo si la modificación hubiera estado en vigor en la fecha de inicio del acuerdo). El IASB espera que este enfoque no dé lugar a ningún cambio sustantivo en la contabilidad anterior del arrendador por modificaciones de los arrendamientos financieros. Esto es porque, aunque la NIC 17 no incluía requerimientos relacionados con las modificaciones de arrendamientos, el IASB comprende que un arrendador aplicara un enfoque que fuera congruente con los requerimientos de la NIIF 9 (o los requerimientos equivalentes de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*) a la inversión neta en un arrendamiento financiero.

FC240 La NIIF 16 requiere que un arrendador contabilice una modificación en un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento desde la fecha de vigencia de la modificación, considerando los pagos por arrendamiento anticipados o acumulados (devengados) relacionados con el arrendamiento original como parte de los pagos por arrendamiento del nuevo arrendamiento. Este enfoque es congruente con el enfoque requerido por la NIIF 15, si, en el momento de la modificación de un contrato (que se contabiliza como un contrato separado), los bienes o servicios restantes a transferir son distintos de los ya transferidos. También se espera que este enfoque no dé lugar a ningún cambio sustantivo de la contabilidad del arrendador anterior.

Reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19

FC240A En 2020, cuando el Consejo proporcionó a los arrendatarios una solución práctica para las reducciones por alquiler ocurridas como consecuencia directa de la pandemia covid-19 (véanse los párrafos FC205A a FC205G), el Consejo consideró si proporcionar una exención práctica similar a los arrendadores. Los arrendadores informaron al Consejo, que al igual que los arrendatarios, afrontan numerosos retos prácticos asociados con el gran volumen de reducciones del alquiler relacionadas con el covid-19. Habiendo considerado la información recibida, el Consejo decidió no proporcionar una solución práctica a los arrendadores por las siguientes razones:

- (a) La NIIF 16 no especifica la forma en que un arrendador contabiliza un cambio en los pagos por arrendamientos que no es una modificación del arrendamiento—esto es una consecuencia de la decisión del Consejo de trasladar sustancialmente los requerimientos de contabilización para el arrendador de la NIC 17 cuando desarrolló la NIIF 16 (véanse los párrafos FC57 a FC66). Por consiguiente, para asegurar la congruencia de la información financiera, una solución práctica para los arrendadores tendría que incluir nuevos requerimientos de reconocimiento y medición. Estos requerimientos podrían no abordar eficazmente todos los retos prácticos identificados

por los arrendadores, y podrían tener consecuencias no deseadas. También llevaría tiempo desarrollar estos requerimientos, impidiendo que se proporcionara de forma oportuna una solución práctica que fuera útil.

- (b) Cualquier solución práctica afectaría de forma adversa la comparabilidad e interacción de los requerimientos de contabilización para el arrendador de la NIIF 16 y los requerimientos relacionados de otras Normas, deteriorando, de esta forma, la calidad de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIIF 16 interactúan con:
 - (i) La NIIF 9 para arrendamientos financieros. Un arrendador aplica la NIIF 9 para contabilizar modificaciones concretas de arrendamientos financieros y, por ello, la contabilización de dichas modificaciones se alinea con la contabilidad de las modificaciones a activos financieros similares dentro del alcance de la NIIF 9.
 - (ii) La NIIF 15 para arrendamientos operativos. La aplicación de la NIIF 16 a modificaciones a arrendamientos operativos da lugar a resultados similares a los procedentes de la aplicación de la NIIF 16 a contratos de servicio concretos, y las definiciones de una modificación en la NIIF 16 y en la NIIF 15 son similares.
- (c) Aunque reconociendo los retos prácticos que afrontan los arrendadores durante la pandemia, el Consejo destacó que, a diferencia de los arrendatarios, los arrendadores no han implementado recientemente un nuevo modelo contable para sus arrendamientos.
- (d) El Consejo era de la opinión de que la contabilización de las reducciones del alquiler relacionadas con el covid-19 usando los requerimientos de contabilización del arrendador existentes proporciona información útil a los usuarios de los estados financieros.

**Arrendador: clasificación de los arrendamientos—
arrendamientos de terreno y edificios (modificaciones a la NIC 17
de 2003 y 2009) (párrafos B55 a B57)**

El elemento terreno en arrendamientos a largo plazo

- FCZ241 En 2009, el IASB modificó los requerimientos de la NIC 17 para la clasificación del elemento terreno en arrendamientos a largo plazo. La NIC 17 había señalado que un arrendamiento de terreno con una vida útil indefinida normalmente se clasificaría como un arrendamiento operativo. Sin embargo, en 2009 el IASB eliminó esa declaración de la NIC 17 habiendo concluido que podría llevar a una clasificación del terreno que no reflejara la sustancia de la transacción.

NIIF 16 FC

- FCZ242 Para alcanzar esta conclusión el IASB había considerado el ejemplo de un arrendamiento por 999 años de terreno y edificios. Había destacado que, para un arrendamiento, los riesgos y ventajas significativos asociados con el terreno durante la duración del arrendamiento habrían sido transferidos al arrendador a pesar de que no se hubiera transferido la titularidad.
- FCZ243 El IASB había destacado que el arrendador en los arrendamientos de este tipo estará habitualmente en una situación económicamente similar a la de una entidad que vendió el terreno y edificios. El valor presente del valor residual de la propiedad en un arrendamiento con una duración de varias décadas sería insignificante. El IASB había concluido que la contabilidad del elemento terreno como un arrendamiento financiero en estas circunstancias sería congruente con la situación económica del arrendador.
- FCZ244 El IASB sustituyó las guías anteriores por una declaración (ahora en el párrafo B55 de la NIIF 16) que, para determinar si el elemento terreno está bajo un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero, una consideración importante es que el terreno normalmente tenga una vida económica indefinida.

Distribución de los pagos por arrendamiento entre el terreno y los edificios

- FCZ245 En 2003, el IASB introdujo en la NIC 17 el requerimiento para un arrendador de evaluar la clasificación del elemento terreno de un arrendamiento por separado del elemento edificio. El Proyecto de Norma de las modificaciones de 2003 había propuesto adicionalmente, que siempre que fuera necesario a efectos de clasificación, los pagos por arrendamiento deben asignarse entre los elementos terreno y edificio en proporción a sus valores razonables relativos al inicio del acuerdo del arrendamiento. Sin embargo, quienes respondieron al Proyecto de Norma habían preguntado si los valores razonables relevantes eran los del terreno y edificios subyacentes o los de los derechos de arrendamiento del terreno y edificios.
- FCZ246 En su nueva deliberación del Proyecto de Norma, el IASB destacó que una distribución de los pagos mínimos por el arrendamiento por referencia a los valores razonables relativos del terreno y los edificios subyacentes 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.

- FCZ247 Por lo tanto, el IASB decidió clarificar en las modificaciones de 2003 que la distribución de los pagos 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 los edificios subyacentes. En otras palabras, la ponderación debería reflejar el derecho de arrendamiento en el elemento terreno y en los edificios en la fecha de inicio del acuerdo. En el caso extremo de que un edificio quedase totalmente depreciado a lo largo del plazo del arrendamiento, los pagos por el arrendamiento necesitarían ser ponderados para proporcionar un rendimiento además de compensar 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. Estas aclaraciones se establecen ahora en el párrafo B56 de la NIIF 16.

Impracticabilidad de separar terreno y construcciones

- FCZ248 Al modificar la NIC 17 en 2003, el IASB consideró cómo tratar los arrendamientos en los cuales no es posible medir los dos elementos con fiabilidad (por ejemplo, porque terrenos o edificios similares no se venden o arriendan de forma separada). Una posibilidad sería clasificar todo el arrendamiento como un arrendamiento financiero. Sin embargo, el IASB destacó que a partir de las circunstancias puede resultar evidente que clasificar todo el arrendamiento como un arrendamiento financiero no sea una representación de la imagen fiel. A la vista de esto, el IASB decidió que cuando no es posible medir los dos elementos de forma fiable, todo el arrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento financiero a menos que resulte claro que ambos elementos deben clasificarse como un arrendamiento operativo. Este requerimiento se establece ahora en el párrafo B56 de la NIIF 16.

Excepciones al requerimiento de separar los elementos de terreno y construcciones

- FCZ249 Al modificar la NIC 17 en 2003, el IASB discutió si permitir o requerir una excepción al requerimiento de separar los elementos terreno y edificios en los casos en los que el valor presente del elemento 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 IASB 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 IASB decidió permitir que los terrenos y edificios se trataran como una única unidad cuando el elemento terreno carece de importancia relativa. Esta excepción se establece ahora en el párrafo B57 de la NIIF 16.

- FCZ250 Algunos interesados solicitaron guías sobre qué tan pequeño necesita ser el valor relativo del elemento terreno en relación al valor total del arrendamiento. El IASB decidió no introducir una línea clara tal como un umbral determinado en términos porcentuales. El IASB decidió que deberían aplicarse los conceptos normales sobre importancia relativa.

Arrendador: información a revelar (párrafos 89 a 97)

- FC251 La NIIF 16 mejora los requerimientos de información a revelar del arrendador anteriores de la NIC 17 para permitir que los usuarios de los estados financieros evalúen mejor el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo que surgen de las actividades de arrendamiento de un arrendador. Las mejoras son en respuesta a las opiniones expresadas por algunos interesados de que el modelo de contabilización del arrendador de la NIC 17 no proporcionaba información suficiente relacionada con todos los elementos de las actividades de arrendamiento de un arrendador. En concreto, algunos inversores y analistas solicitaron información adicional sobre la exposición de un arrendador al riesgo del activo residual.

Tabla de ingresos (párrafos 90 y 91)

- FC252 La NIIF 16 requiere que un arrendador revele información sobre los diferentes componentes del ingreso por arrendamiento reconocidos durante el periodo sobre el que se informa. Este requerimiento es similar al de la NIIF 15 de que una entidad revele un desglose por categorías de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos durante el periodo sobre el que se informa.

Información sobre el riesgo del activo residual [párrafo 92(b)]

- FC253 La investigación académica, difusión externa realizada e información recibida a lo largo de todo el proyecto destacaron que la principal preocupación asociada con la información a revelar del arrendador en la NIC 17 era la ausencia de información sobre la exposición de un arrendador al riesgo crediticio (asociado con las cuentas por cobrar de pagos por arrendamiento procedentes del arrendatario) y el riesgo del activo (asociado con la participación residual del arrendador en el activo subyacente). Concretamente, para arrendamientos clasificados como operativos, los arrendadores podrían retener un riesgo del activo residual significativo y había poca, o ninguna, información disponible sobre esa exposición al riesgo en los estados financieros.
- FC254 Una disminución del valor de mercado de, por ejemplo, equipo y vehículos arrendados a un tasa mayor que la que proyectó el arrendador al fijar el precio del arrendamiento afectaría de forma diversa la rentabilidad del arrendamiento. La incertidumbre sobre el valor residual del activo subyacente al final del arrendamiento es, a menudo, el principal riesgo de un arrendador. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendador revele información sobre cómo gestiona su riesgo asociado con cualquier derecho que retiene en el activo subyacente. El IASB también destacó que revelar información sobre el

riesgo del activo residual también proporcionará a los usuarios de los estados financieros información útil sobre la distribución del riesgo para un arrendador entre el riesgo crediticio relacionado con las cuentas por cobrar de los pagos por arrendamiento y el riesgo del activo residual relacionado con la participación en el activo subyacente.

- FC255 El IASB consideró requerir que un arrendador revele el valor razonable de los activos residuales en cada fecha de presentación. Sin embargo, el IASB concluyó que este requerimiento podría ser oneroso para los arrendadores. Aunque es fundamental para el negocio de un arrendador que éste gestione su exposición al riesgo del activo residual, el IASB pensaba que los costos asociados con tener que revelar, y tener que auditar, la información sobre el valor razonable sobre los activos residuales superaría el beneficio para los usuarios de los estados financieros.

Información sobre activos sujetos a arrendamientos operativos (párrafos 95 y 96)

- FC256 El IASB observó que un arrendador contabiliza los activos arrendados bajo arrendamientos operativos de forma similar a los activos en propiedad que se mantienen y usan (por ejemplo, en las operaciones del arrendador). Sin embargo, los activos arrendados y en propiedad se utilizan habitualmente para propósitos diferentes —es decir, los activos arrendados generalmente producen ingresos por rentas en lugar de contribuir a cualquier otra actividad generadora de ingresos de actividades ordinarias del arrendador. Por esa razón, el IASB concluyó que los usuarios de los estados financieros se beneficiarían de obtener información sobre los activos arrendados que generan ingresos por rentas de forma separada de los activos en propiedad mantenidos y usados por el arrendador. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendador desagregará cada clase de propiedades, planta y equipo en activos sujetos a arrendamientos operativos y activos no sujetos a arrendamientos operativos.

Desgloses de vencimientos (párrafos 94 y 97)

- FC257 La NIIF 16 requiere que un arrendador revele un análisis de vencimientos de los pagos a recibir por arrendamiento sin descontar, mostrando los pagos por arrendamiento sin descontar a recibir anualmente durante un mínimo de cada uno de los cinco primeros años siguientes a la fecha de presentación y un total de los importes para los años restantes.
- FC258 El IASB destacó que este requerimiento proporcionaría más información sobre el riesgo de liquidez de un arrendador que los requerimientos anteriores de la NIC 17 (que había requerido, en su lugar, un análisis de vencimientos mostrando los pagos por arrendamiento debidos en tres bandas: a un año, del segundo al quinto año y posteriores al quinto año). En opinión del IASB, un análisis de vencimientos más detallado permitirá a los usuarios de los estados financieros prever más exactamente los flujos de efectivo por arrendamientos futuros y las estimaciones de riesgo de liquidez. El IASB no espera que el incremento del costo (comparado con los requerimientos de la NIC 17) sea significativo porque los arrendadores habitualmente necesitaban la misma información para proporcionar la información a revelar requerida por la

NIC 17. El IASB también destacó que algunos arrendadores ya habían revelado un análisis de vencimientos relacionado con los pagos por arrendamiento a recibir con más detalle que el requerido por la NIC 17.

Cambios en la inversión neta en arrendamientos financieros (párrafo 93)

- FC259 La NIIF 16 requiere que un arrendador proporcione una explicación cualitativa y cuantitativa de los cambios significativos en la inversión neta en arrendamientos financieros durante el periodo sobre el que se informa para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender estos cambios significativos. Sobre la base de la información recibida, el IASB concluyó que esta información es útil para los usuarios de los estados financieros y no está disponible de otra forma.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior (párrafos 98 a 103)

- FC260 En una transacción de venta con arrendamiento posterior, una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra parte (el arrendador-comprador) y éste arrienda al primero ese mismo activo. La NIC 17 incluía requerimientos específicos sobre las transacciones de venta y arrendamiento posterior y el IASB decidió que sería útil continuar incluyendo en la NIIF 16 requerimientos específicos para las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Cuándo tiene lugar una venta

- FC261 El IASB decidió que, en el contexto de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la transferencia de un activo se contabiliza como una venta solo si la transferencia cumple los requerimientos de la NIIF 15 para la transferencia de un activo. En opinión del IASB, la aplicación de los requerimientos de reconocimiento de la NIIF 15 a las transacciones de venta con arrendamiento posterior será beneficiosa para preparadores y usuarios de los estados financieros porque incrementará la comparabilidad entre ventas realizadas como parte de transacciones de venta con arrendamiento posterior y todas las demás. El IASB observó que, al considerar si una transacción debe contabilizarse como una transacción de venta con arrendamiento posterior, una entidad debería considerar no solo las transacciones estructuradas con forma de una venta legal y su arrendamiento posterior, sino que debería considerar también otras formas de transacciones para las cuales el efecto económico es el mismo que una venta legal y su arrendamiento posterior (por ejemplo, una transacción de venta con arrendamiento posterior puede estructurarse en forma de un arrendamiento seguido de un arrendamiento posterior al arrendador).
- FC262 Para alcanzar sus decisiones sobre transacciones de venta con arrendamiento posterior, el IASB destacó que:

- (a) La presencia de un arrendamiento posterior (es decir, el arrendatario-vendedor obtiene el derecho a usar el activo subyacente por un periodo de tiempo) no impide, de forma aislada que el arrendatario-vendedor concluya que se ha transferido el activo subyacente al arrendador-comprador. Esto es porque un arrendamiento se diferencia de la compra o venta del activo subyacente en que dicho arrendamiento no transfiere el control del activo subyacente al arrendatario. En su lugar, transfiere el derecho a controlar el uso del activo subyacente por el periodo del arrendamiento. Por consiguiente, si no existen características en una transacción de venta con arrendamiento posterior que impidan contabilizar la venta, se considera que el arrendador-comprador obtiene el control de activo subyacente, e inmediatamente transfiere el derecho a controlar el uso de ese activo al arrendatario-vendedor por el plazo del arrendamiento. El hecho de que el arrendador-comprador compre el activo subyacente de la entidad que es la arrendataria en el arrendamiento posterior no cambia la capacidad del arrendador-comprador de obtener el control del activo subyacente.
- (b) Muchos arrendadores compran a un tercero un activo que será objeto de arrendamiento solo cuando los términos y condiciones del arrendamiento ya hayan sido negociados. El arrendador puede no recibir la posesión física del activo hasta el final del plazo del arrendamiento (por ejemplo, un vehículo podrá entregarse directamente por un fabricante al arrendatario, aun cuando el arrendador compre el vehículo al fabricante). De forma análoga, el arrendador-comprador puede no recibir la posesión física del activo subyacente en una transacción de venta con arrendamiento posterior hasta el final del plazo del arrendamiento. En opinión del IASB, estas circunstancias no impiden, de forma aislada, que el arrendatario-vendedor concluya que el activo subyacente ha sido transferido al arrendador-comprador. En ambos casos, el IASB concluyó que es apropiado para el arrendador que se atribuya el control de activo inmediatamente antes de la fecha de comienzo (si la venta del activo subyacente cumple, en cualquier caso, los requerimientos de la NIIF 15 para la transferencia de un activo).
- (c) La NIIF 15 señala que si una entidad tiene un derecho a recomprar un activo (una opción de compra), el cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, si el arrendatario-vendedor tiene una opción sustantiva de recompra con respecto al activo subyacente, entonces no ha tenido lugar la venta.

FC263 El IASB consideró, pero no adoptó, un enfoque alternativo mediante el cual la NIIF 16 requeriría un mayor umbral que el de la NIIF 15 para reconocer una venta en el contexto de una transacción de venta con arrendamiento posterior porque muchos interesados expresaron su preocupación sobre este enfoque.

En concreto, preguntaban por la lógica de tener un mayor umbral para la contabilización de las ventas en una transacción de venta con arrendamiento posterior que para cualquier otra venta. Algunos eran también de la opinión que umbrales diferentes para el logro de la contabilidad de las ventas de la NIIF 15 y NIIF 16 no sería operativo. El IASB también destacó que algunas de las preocupaciones sobre estructuración relacionadas con las transacciones de venta con arrendamiento posterior que habían existido bajo la NIC 17 se reduciría sustancialmente por el modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16, que requiere el reconocimiento de activos de arrendamiento y pasivos por arrendamiento por parte del arrendatario-vendedor.

FC264 El IASB consideró si incluir guías de aplicación adicionales en la NIIF 16, con respecto a la determinación de si existe una venta en una transacción de venta con arrendamiento posterior. Estas guías pretenderían ayudar a las entidades a aplicar los requerimientos de la NIIF 15 con respecto a la satisfacción de las obligaciones de desempeño para transacciones de venta con arrendamiento posterior. Sin embargo, el IASB concluyó que esta no era necesaria porque, en su opinión, podían aplicarse los principios de la NIIF 15 de forma apropiada y congruente con las transacciones de venta con arrendamiento posterior sin ninguna guía adicional.

FC265 El IASB también decidió que, si la transferencia del activo no cumple los requerimientos de una transferencia en la NIIF 15, entonces no se reconoce ninguna venta por el arrendatario-vendedor y no se reconoce ninguna compra por parte del arrendador-comprador. En su lugar, el arrendatario-vendedor y arrendador-comprador contabilizarán cualquier importe recibido o pagado en relación con el arrendamiento posterior como un activo financiero o un pasivo financiero que aplicando la NIIF 9. Esto es porque esta transacción representa, en esencia, un acuerdo de financiación.

Ganancias o pérdidas en una venta con arrendamiento posterior

FC266 El IASB decidió que la ganancia o pérdida reconocida por un arrendatario-vendedor sobre una venta completada en una transacción de venta con arrendamiento posterior debería reflejar el importe que relaciona corresponde a los derechos transferidos al arrendador-comprador. Para llegar a esta decisión, el IASB consideró requerir que el elemento de venta de la transacción (es decir, la venta del activo subyacente) se contabilice aplicando la NIIF 15 porque, desde un punto de vista legal, el arrendatario-vendedor, a menudo, habrá vendido el activo subyacente en su totalidad al arrendador-comprador. Sin embargo, desde un punto de vista económico, el arrendatario-vendedor ha vendido solo su participación en el valor del activo subyacente al final del arrendamiento posterior—ha retenido su derecho a usar el activo por la duración del arrendamiento posterior. El arrendatario-vendedor ya ha obtenido ese derecho a usar el activo en el momento en que se compró el activo—el derecho de uso es una parte implícita de los derechos que obtiene una entidad cuando compra, por ejemplo, un elemento de propiedades, planta y equipo. Por consiguiente, en opinión del IASB, reconocer la ganancia que se

relaciona con los derechos transferidos al arrendador-comprador de forma apropiada refleja el fondo económico de la transacción.

- FC267 Los pagos por arrendamiento y el precio de venta son habitualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. Por ejemplo, el precio de venta podría ser mayor que el valor razonable del activo porque las rentas del arrendamiento posterior están por encima de una tasa de mercado; por el contrario, el precio de venta podría ser menor que el valor razonable porque las rentas del arrendamiento posterior están por debajo del precio de mercado. La contabilización de la transacción usando esos importes podría dar lugar a una medida inexacta de las ganancias o pérdidas en la disposición del activo por el arrendatario-vendedor, así como del importe en libros del activo por parte del arrendador-comprador. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que si la contraprestación de la venta o las rentas por el arrendamiento posterior no son a precios de mercado, cualquier condición por debajo del mercado debe contabilizarse como un pago anticipado de los pagos por arrendamiento y cualquier condición por encima del mercado debe contabilizarse como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor. De forma análoga, la NIIF 16 requiere que el arrendatario-vendedor mida el activo por derecho de uso como una proporción del activo retenido como resultado del arrendamiento posterior—por consiguiente cualquier importe fuera de las condiciones del mercado se contabilizará efectivamente al medir la ganancia o pérdida en la venta.

FC267ZA- [Estos párrafos hacen referencia a modificaciones que todavía no han entrado en vigor, y
FC267ZF por ello no están incluidas en esta edición.]

Excepción temporal que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia

[Referencia: párrafos 104 a 106]

- FC267A En abril de 2020, el Consejo publicó el Proyecto de Norma *Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2* (Proyecto de Norma de 2020), que propuso modificaciones a requerimientos específicos de las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16 para abordar cuestiones que podrían afectar la información financiera durante la reforma de una tasa de interés de referencia, incluyendo la sustitución de una tasa de interés de referencia por una tasa de referencia alternativa. El término «reforma de la tasa de interés de referencia» tiene relación con la reforma en los mercados de una de una tasa de interés de referencia, como se describe en el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9 (la reforma). El Consejo emitió las modificaciones finales a las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16 en agosto de 2020 (modificaciones de la Fase 2). Los párrafos FC5.287 a FC5.293 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 9 y los párrafos FC289 a FC295 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 39 analizan los antecedentes de estas reformas.

NIIF 16 FC

- FC267B Al desarrollar las modificaciones de la Fase 2, el Consejo también consideró los efectos potenciales de la reforma sobre los estados financieros de una entidad aplicando los requerimientos de las Normas NIIF, distintas de las NIIF 9 y NIC 39. El Consejo específicamente consideró los efectos potenciales que surgen en el contexto de la NIIF 16.
- FC267C Algunos arrendamientos incluyen pagos por el arrendamiento que están referenciados a una tasa de interés de referencia que está sujeta a la reforma tal como describe el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9. La NIIF 16 requiere que un arrendatario incluya los pagos por arrendamiento variables referenciados a una tasa de interés de referencia en la medición del pasivo por arrendamientos.
- FC267D Al aplicar la NIIF 16, la modificación de un contrato de arrendamiento para cambiar la base para la determinación de los pagos por arrendamiento variables cumple la definición de una modificación del arrendamiento porque un cambio en el cálculo de los pagos por arrendamiento cambiaría los términos y condiciones originales que determinan la contraprestación por el arrendamiento.
- FC267E La NIIF 16 requiere que una entidad contabilice una modificación del arrendamiento midiendo nuevamente el pasivo por arrendamientos mediante el descuento de los pagos por arrendamiento revisados usando una tasa de descuento revisada. Esa tasa de descuento revisada se determinaría como la tasa de interés implícita en el arrendamiento para lo que resta del plazo del arrendamiento, si esa tasa puede ser determinada con facilidad, o la tasa incremental por préstamos del arrendatario en la fecha de vigencia de la modificación, si la tasa de interés implícita en el arrendamiento no pudiera determinarse con facilidad.
- FC267F Sin embargo, en opinión del Consejo, la nueva evaluación de la tasa incremental completa por préstamos del arrendatario cuando la modificación se limita a lo que se requiere por la reforma (es decir, cuando se cumplen las condiciones del párrafo 105 de la NIIF 16) no reflejaría los efectos económicos del arrendamiento modificado. Este requerimiento podría también imponer un costo adicional a los preparadores, concretamente cuando los arrendamientos que están referenciados a una tasa de referencia que está sujeta a la reforma se espera que se modifiquen en momentos distintos. Esto es así porque los preparadores tendrían que determinar una nueva tasa incremental por préstamos en la fecha de vigencia de cada modificación del arrendamiento.
- FC267G Por las razones establecidas en el párrafo FC5.306 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 9, el Consejo proporcionó una solución práctica para contabilizar la modificación del arrendamiento requerida por la reforma aplicando el párrafo 42 de la NIIF 16. Esta solución práctica requiere la nueva medición del pasivo por arrendamientos usando una tasa de descuento que refleje el cambio en la base para la determinación de los pagos por arrendamiento variables como requiere la reforma. Esta solución práctica se aplicaría a todas las modificaciones por arrendamiento que cambian la base para la determinación de los pagos por arrendamientos futuros que se

requieren como resultado de la reforma (véanse los párrafos 5.4.6 a 5.4.8 de la NIIF 9). Para este propósito, en congruencia con las modificaciones a la NIIF 9, la modificación de un arrendamiento requerida por la reforma es una modificación del arrendamiento que satisface las dos condiciones—la modificación es necesaria como una consecuencia directa de la reforma y la nueva base para la determinación de los pagos por arrendamiento es económicamente equivalente a la base anterior (es decir, la base inmediatamente precedente a la modificación).

- FC267H La solución práctica proporcionada para las modificaciones del arrendamiento se aplica solo a las modificaciones del arrendamiento requeridas por la reforma. Si se realizan modificaciones en el arrendamiento además de las exigidas por la reforma, se requiere que una entidad aplique los requerimientos de la NIIF 16 para contabilizar todas las modificaciones realizadas al mismo tiempo, incluyendo las requeridas por la reforma.
- FC267I Al contrario de las modificaciones para activos financieros y pasivos financieros de la NIIF 9 (véase el párrafo 5.4.9 de la NIIF 9), el Consejo decidió no especificar el orden de la contabilización de las modificaciones de los arrendamientos requeridas por la reforma y de las otras modificaciones de los arrendamientos. Esto es así porque el resultado de la contabilización no diferiría independientemente del orden en que una entidad contabilice las modificaciones del arrendamiento requeridas por la reforma y las otras modificaciones.
- FC267J El Consejo también consideró que, desde la perspectiva de un arrendador, los pagos por arrendamientos incluidos en la medición de la inversión neta en un arrendamiento financiero pueden incluir pagos variables por arrendamiento que están referenciados a una tasa de interés de referencia. El Consejo decidió no modificar los requerimientos para la contabilización de las modificaciones en los contratos de arrendamiento desde la perspectiva del arrendador. El Consejo no hizo estas modificaciones porque, para los arrendamientos financieros, se requiere que un arrendador aplique los requerimientos de la NIIF 9 a una modificación del arrendamiento, de forma que las modificaciones en los párrafos 5.4.5 a 5.4.9 de la NIIF 9 se aplicarían cuando dichas modificaciones se requieran por la reforma. Para los arrendamientos operativos, el Consejo decidió que la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 para los arrendadores proporcionará información útil sobre la modificación de los términos y condiciones requeridos por la reforma a la luz de los mecanismos del modelo contable del arrendamiento operativo.

Fecha de vigencia y aplicación anticipada (párrafo C1)

- FC268 Para determinar la fecha de vigencia de la NIIF 16, el IASB consideró la información recibida de los preparadores sobre la cantidad de tiempo que necesitarían para implementar los requerimientos de la NIIF 16 a la luz de los requerimientos de transición. El IASB también consideró la información recibida de los usuarios y preparadores de los estados financieros sobre la interacción de la NIIF 16 con la implementación de otras Normas emitidas recientemente (las más destacadas la NIIF 9 y la NIIF 15).

NIIF 16 FC

- FC269 El IASB reconoció que los usuarios de los estados financieros preferirían generalmente que la fecha de vigencia de la NIIF 16 fuera el 1 de enero de 2018. Esto es porque los usuarios preferirían que la NIIF 16 tuviera la misma fecha de vigencia que la NIIF 9 y la NIIF 15—esto evitaría la incertidumbre de la contabilización que surja de las entidades que implementen nuevas Normas a lo largo de un número de años. Los usuarios de los estados financieros también destacaron que, en su opinión, la fecha de vigencia de la NIIF 16 debe ser, tan pronto como sea posible, a la luz de las mejoras significativas en la información financiera que procederá de la implementación de la NIIF 16. Por consiguiente, no apoyaron un periodo de tres años entre la publicación de la NIIF 16 y la fecha de vigencia.
- FC270 Sin embargo, casi todos los preparadores que enviaron información indicaron que la fecha de vigencia del 1 de enero de 2018 no les daría un tiempo adecuado para implementar la NIIF 16, NIIF 9 y NIIF 15. La mayoría de los preparadores informaron que necesitarían aproximadamente tres años para implementar los requerimientos de la NIIF 16 entre su publicación y la fecha de vigencia.
- FC271 El IASB concluyó que la implementación de la NIIF 16 el 1 de enero de 2018 no sería alcanzable por todos los preparadores teniendo en consideración que se requiere también que las entidades implementen la NIIF 9 y la NIIF 15 en ese periodo de tiempo. Por consiguiente, el IASB decidió que se requiera que una entidad aplique la NIIF 16 para periodos sobre los que se informa anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019.
- FC272 El IASB también decidió permitir la aplicación anticipada de la NIIF 16 para entidades que apliquen la NIIF 15 a partir de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16. Para llegar a esta decisión, el IASB destacó que la aplicación anticipada permitiría que cualquier entidad que desee aplicar la NIIF 16 al mismo tiempo que la NIIF 9 y la NIIF 15 pueda hacerlo. El IASB destacó también que la aplicación anticipada podría ser beneficiosa para una entidad que adopta las NIIF por primera vez entre la publicación de la NIIF 16 y su fecha de vigencia. Sin embargo, el IASB decidió limitar la aplicación anticipada de la NIIF 16 a entidades que también apliquen la NIIF 15. Esto es porque algunos de los requerimientos de la NIIF 16 dependen de que una entidad aplique también los requerimientos de la NIIF 15 (y no las Normas que fueron sustituidas por la NIIF 15).

Transición (párrafos C2–C20)

Definición de un arrendamiento (párrafos C3 y C4)

- FC273 El IASB decidió que no se requiera que una entidad evalúe nuevamente si los contratos son, o contienen, arrendamientos en la transición a la NIIF 16. Por consiguiente, una entidad puede optar por aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a todos los contratos existentes que cumplan la definición de un arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 17 y de la CINIIF 4. De forma análoga, una entidad no necesita aplicar la NIIF 16 a contratos existentes que no cumplan la definición de un arrendamiento aplicando los requerimientos de la NIC 17 y de la CINIIF 4.

FC274 Los preparadores proporcionaron información sobre que sería costoso para ellos evaluar nuevamente todos sus contratos existentes usando la definición de los requerimientos de un arrendamiento de la NIIF 16. El IASB observó que se prevé solo un número limitado de escenarios en los que la aplicación de los requerimientos de definición de arrendamiento de la CINIIF 4 daría lugar a un resultado diferente de la aplicación de las guías de definición de arrendamiento de la NIIF 16. El IASB identificó una población pequeña de contratos que se clasificarían como arrendamientos aplicando la CINIIF 4, pero serían contratos de servicios aplicando la NIIF 16 y que no se espera que sea al contrario en ningún caso. El IASB espera que las consecuencias de que una entidad no evalúe nuevamente sus contratos existentes aplicando los requerimientos de definición de arrendamiento de la NIIF 16 sería el reconocimiento de un número ligeramente mayor de arrendamientos en la transición a la NIIF 16 que lo que hubiera sido el caso. Sobre esta base, el IASB concluyó que no estarían justificados los costos de requerir que las entidades evalúen nuevamente los contratos existentes aplicando las guías de definición de arrendamientos de la NIIF 16.

Arrendatarios (párrafos C5 a C13)

FC275 El IASB decidió que, en la transición, un arrendatario debería aplicar la NIIF 16 utilizando los siguientes métodos:

- (a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado, aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; o
- (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 16 reconocido como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) del periodo anual sobre el que se informa que incluye la fecha de aplicación inicial. El IASB decidió que, aplicando este enfoque, se permite que un arrendatario aplique algunas soluciones prácticas opcionales arrendamiento por arrendamiento (véanse los párrafos FC282 a FC287).

FC276 El IASB decidió no requerir un enfoque totalmente retroactivo para todos los arrendamientos porque los costos de este enfoque podrían ser significativos y superarían los beneficios. Un enfoque retroactivo total requeriría que las entidad determinen los importes en libros de todos los arrendamientos existentes en el primer periodo comparativo como si esos arrendamientos se hubieran contabilizado siempre aplicando la NIIF 16 y reexpresar la información comparativa. Eso podría ser impracticable para entidades que tengan miles de arrendamientos. No obstante, el IASB no deseaba prohibir que las entidades apliquen un enfoque retroactivo completo, porque ese enfoque proporcionaría una información mejor a los usuarios de los estados financieros que otros enfoques. Por consiguiente, el IASB decidió permitir que las entidades elijan aplicar la NIIF 16 de forma totalmente retroactiva con la reexpresión de la información comparativa.

NIIF 16 FC

- FC277 El IASB también rechazó un enfoque prospectivo (es decir, la aplicación de la NIIF 16 solo a arrendamientos que comiencen después de la fecha de transición). Aunque este enfoque sería el menos costoso de aplicar para los preparadores, la información proporcionada no sería beneficiosa para los usuarios de los estados financieros, concretamente para entidades que realicen arrendamientos operativos a largo plazo. Por ejemplo, algunas entidades realizan arrendamientos operativos con plazos de arrendamiento de 20 a 30 años. Para estas entidades, un usuario no obtendría en su totalidad los beneficios en su totalidad de la NIIF 16 o la comparabilidad total de la contabilidad de los arrendamientos hasta 30 años después de implementar los nuevos requerimientos, porque la contabilización de los arrendamientos durante ese periodo no fuera sería congruente. Esto es porque los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento no se reconocerían para arrendamientos que se clasificaban anteriormente como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17.

Aplicación retroactiva con efecto acumulado reconocido en la fecha de aplicación inicial

- FC278 En los Proyectos de Norma de 2010 y 2013, el IASB había propuesto simplificar el enfoque retroactivo total introduciendo un número de soluciones prácticas en la transición (algunos de los cuales se incluyen en la NIIF 16). Sin embargo, la información recibida de los preparadores indicó que, aunque útil, las soluciones prácticas propuestas en los Proyectos de Norma de 2010 y 2013 mitigarían poco los problemas de implementación de un enfoque de transición retroactivo. Además, aunque los usuarios de los estados financieros encuentran útil la información de tendencias de los periodos comparativos reexpresados, muchos también reconocían que los costos de la aplicación retroactiva total con la reexpresión de la información comparativa serían significativos para muchos arrendatarios y no podría estar justificado.
- FC279 A la luz de esta información, el IASB decidió permitir que una entidad aplique la NIIF 16 de forma retroactiva (con algunas soluciones prácticas), con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 16 reconocido en la fecha de aplicación inicial (referida como el método de transición de “actualización acumulada”). El IASB observó que el método de transición de actualización acumulada responde a la información recibida de los interesados eliminando la necesidad de reexpresar la información financiera en periodos comparativos en la transición y, de ese modo, reducir costos. El costo de reexpresar la información comparativa podría ser significativa porque la implementación de la NIIF 16 afecta un número de elementos de los estados financieros.
- FC280 Puesto que la información comparativa no se reexpresará según el método de transición de actualizaciones acumuladas, el IASB decidió requerir información a revelar adicional para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el efecto de la aplicación de la NIIF 16 por primera vez. Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que una entidad que use el método de transición de la actualización acumulada revele información en la transición sobre los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos operativos. Este requerimiento de revelar información sustituye los requerimientos del párrafo 28(f) de la NIC 8—es decir, no se

requiere que un arrendatario que aplique el método de transición de actualización acumulada revele el importe del ajuste de cada partida de los estados financieros que normalmente se requiere por la NIC 8 en la aplicación inicial de una Norma nueva.

- FC281 El IASB observó que el método de transición de actualización acumulada y la información a revelar requerida significa que un arrendatario no necesita operar con dos conjuntos diferentes de requerimientos de contabilización en ningún momento. Por consiguiente, el IASB concluyó que este enfoque reduciría sustancialmente el costo global de implementar la NIIF 16, mientras que permite proporcionar información a los usuarios de los estados financieros para explicar el efecto del cambio en la contabilización de los arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos

- FC282 Para reducir los costos de implementar la NIIF 16, el IASB decidió introducir un número de soluciones prácticas adicionales relacionadas con arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos operativos para un arrendatario que adopte el método de transición de actualización acumulada.

Activos por derecho de uso [párrafo C8(b)]

- FC283 La determinación de la medición del activo por derecho de uso según un enfoque retroactivo podría ser oneroso, porque requeriría que un arrendatario determine la medición inicial de un pasivo por arrendamiento para arrendamientos que podrían haber comenzado muchos años antes de la transición a la NIIF 16. Por consiguiente, el Proyecto de Norma de 2010 propuso que el activo por derecho de uso debe medirse por un importe igual al pasivo por arrendamiento en la transición, ajustado por cualquier deterioro de valor. Sin embargo, muchos interesados destacaron que este enfoque incrementaría los costos relacionados con los arrendamientos de forma artificial en los años inmediatamente siguientes a la transición a la NIIF 16 (porque el cargo por depreciación habitualmente sería mayor que si la NIIF 16 se hubiera aplicado siempre). Estos interesados pensaban que el incremento artificial en el cargo por depreciación inmediatamente después de la transición distorsionaría la información financiera proporcionada a los usuarios de los estados financieros.
- FC284 En respuesta a esta información recibida, el Proyecto de Norma de 2013 propuso que un arrendatario calcule los activos por derecho de uso de forma similar a un enfoque retroactivo total, pero utilizando información disponible en la fecha de transición. Sin embargo, muchos preparadores pensaban que el costo de captar información histórica, tal como las fechas de comienzo del arrendamiento y el calendario de pagos históricos, sería aún significativo—concretamente par entidades con un alto volumen de arrendamientos.

NIIF 16 FC

- FC285 Sobre la base de la información recibida, el IASB concluyó que no es posible proporcionar un método para medir el activo por derecho de uso en la transición que (a) evitara un gasto mayor artificial relacionado con arrendamientos posteriores a la aplicación inicial de la NIIF 16; y (b) abordara las preocupaciones de los costos de los preparadores. Por consiguiente, el IASB decidió permitir que los arrendatarios elijan, arrendamiento por arrendamiento, cómo medir el activo por derecho de uso en la transición a la NIIF 16. El párrafo C8(b) permite que un arrendatario mida el activo por derecho de uso como si la NIIF 16 hubiera sido siempre aplicada o medir el activo por derecho de uso por un importe igual al pasivo por arrendamiento (ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamiento acumulado (o devengado) o pagado por anticipado reconocido anteriormente).
- FC286 Aunque reconociendo que una elección de enfoque podría dar lugar a una reducción de la comparabilidad, el IASB concluyó que permitir enfoques alternativos de medición para el activo por derecho de uso en la transición a la NIIF 16 debe ser, en gran medida, “autorregulación” en términos de aplicación. Esto es porque el efecto de la opción menos costosa (midiendo el activo por derecho de uso igual al pasivo por arrendamiento, ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamiento acumulado o (devengado) o pagado por anticipado reconocido anteriormente) es un incremento en el gasto operativo (es decir, depreciación mayor) para el resto del plazo del arrendamiento. El IASB concluyó que se espera que un arrendatario seleccione la opción menos costosa solo para arrendamientos para los que los costos de aplicar un enfoque de transición más exacto superarían los beneficios de lograr un estado de resultados “correcto” posterior a la transición. El IASB espera que esto se aplique a los arrendamientos que sean grandes en volumen pero bajos en valor pero no a los arrendamientos a largo plazo de propiedades o grandes equipos.

Otras soluciones prácticas

FC287 Para facilitar los costos en la transición, el IASB también decidió permitir que un arrendatario elija el uso de una o más de las soluciones prácticas siguientes.

Soluciones prácticas	Razones
<i>Enfoque de cartera</i>	
Un arrendatario podría aplicar una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos con características razonablemente similares.	El IASB espera que permitiendo que un arrendatario aplique una tasa de descuento única a una cartera de arrendamientos similares en la transición proporcionará ahorro de costos a los arrendatarios y no tendrá un efecto significativo sobre la información presentada. Para arrendamientos para los que el activo por derecho de uso se mide por un importe igual al pasivo por arrendamiento (ajustado por el importe de cualquier pago por arrendamiento acumulado (o devengado) o pagos anticipados reconocidos anteriormente) en la fecha de la aplicación inicial (véase el párrafo FC285), esta solución práctica permitirá a un arrendatario aplicar los requerimientos de transición de forma colectiva a carteras de arrendamientos de activos similares en entornos económicos semejantes con la misma fecha de finalización.

continúa...

...continuación

Soluciones prácticas	Razones
<i>Provisiones de arrendamientos onerosos reconocidos anteriormente</i>	
Un arrendatario podría confiar en su evaluación de si los arrendamientos son onerosos aplicando la NIC 37 inmediatamente antes de la fecha de aplicación y ajustar el activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial por el importe de cualquier provisión para arrendamientos onerosos reconocida inmediatamente antes de la fecha de la aplicación inicial. Este enfoque es una alternativa para realizar una revisión del deterioro de valor.	Podría ser costoso para un arrendatario realizar una revisión del deterioro de valor de cada uno de sus activos por derecho de uso en la transición a la NIIF 16. Además, cualquier pasivo por arrendamiento operativo oneroso identificado aplicando la NIC 37, es probable que refleje el deterioro de valor del activo por derecho de uso. Por consiguiente, el IASB concluyó que esta solución práctica proporcionará un ahorro de costos al arrendatario en la aplicación inicial de la NIIF 16 sin ningún efecto significativo en la información presentada.
<i>Arrendamientos para los que el plazo del arrendamiento finaliza dentro de 12 meses</i>	
Un arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos de la NIIF 16 a los arrendamientos cuyo plazo finalice dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial.	Para un arrendatario que no reexpresa su información comparativa, los arrendamientos para los que el plazo termina dentro de los 12 meses de la fecha de aplicación inicial son muy similares, de hecho, a los captados por la exención de arrendamientos a corto plazo y, por ello, se aplican consideraciones similares (véanse los párrafos FC87 a FC97). Además, la información recibida de los arrendatarios indicó que esta solución práctica proporcionará un ahorro de costos significativo en la aplicación inicial de la NIIF 16.

continúa...

...continuación

Soluciones prácticas	Razones
<i>Costos directos iniciales</i>	
Un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial.	El IASB espera que la inclusión de los costos directos iniciales en la medición de los activos por derecho de uso no tenga un efecto significativo en la información presentada. Por consiguiente, el IASB decidió que el costo para los arrendatarios de requerir que se identifiquen los costos directos iniciales y se incluyan en la medición de los activos por derecho de uso superarían los beneficios en términos de la información presentada.
<i>El uso de razonamiento en retrospectiva</i>	
Un arrendatario puede usar el razonamiento en retrospectiva, al aplicar la NIIF 16, por ejemplo, al determinar el plazo del arrendamiento, si el contrato contiene opciones para ampliar o terminar el arrendamiento.	Permitir que los arrendatarios apliquen el razonamiento en retrospectiva en la transición a la NIIF 16 dará lugar a información útil, concretamente con respecto a áreas de juicio tal como la determinación del plazo del arrendamiento para contratos que contienen opciones de ampliar o terminar un arrendamiento. La información recibida de los interesados también indicó que permitir el uso del razonamiento en retrospectiva hará la aplicación inicial de la NIIF 16 algo más sencilla para los arrendatarios.

Arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos financieros (párrafo C11)

FC288 El modelo de contabilización del arrendatario de la NIIF 16 es similar a los requerimientos de contabilización para los arrendamientos financieros de la NIC 17. Por consiguiente, la NIIF 16 no contiene requerimientos de transición detallados para arrendamientos anteriormente clasificados como arrendamientos financieros si un arrendatario opta por aplicar el enfoque de transición de actualización acumulada. Para estos arrendatarios, la NIIF 16 requiere que un arrendatario mida el importe en libros del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16 como el importe en libros del activo de arrendamiento y el pasivo por arrendamiento inmediatamente antes de que la fecha de aplicación de los requerimientos de contabilización de los arrendamientos financieros de la NIC 17.

Arrendadores (párrafos C14 y C15)

- FC289 Los requerimientos de contabilización del arrendador en la NIIF 16 están sustancialmente sin cambios de los de la NIC 17. Por consiguiente, el IASB decidió que no se requiera que un arrendador haga ningún ajuste en la transición y debería contabilizar sus arrendamientos aplicando la NIIF 16 desde la fecha de aplicación inicial (excepto por los arrendadores intermedios en un subarrendamiento—véanse los párrafos FC290 y FC291).
- FC290 Los subarrendamientos que estaban clasificados por un arrendador intermedio como arrendamientos operativos aplicando la NIC 17 podrían clasificarse como arrendamientos financieros aplicando la NIIF 16. Esto es porque la NIIF 16 requiere que un arrendador intermedio evalúe la clasificación de un subarrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal y no por referencia al activo subyacente como se requería por la NIC 17. Si un arrendador intermedio fuera a continuar aplicando la contabilidad del arrendamiento operativo anterior a estos subarrendamientos, reconocería el activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal, a pesar del hecho de que, en efecto, ya no tiene el derecho a usar el activo subyacente. El IASB pensó que esto podría ser engañoso para los usuarios de los estados financieros.
- FC291 Por consiguiente, la NIIF 16 requiere que un arrendador intermedio evalúe nuevamente un subarrendamiento que estaba clasificado como un arrendamiento operativo aplicando la NIC 17 en la fecha de aplicación inicial para determinar si el subarrendamiento debe clasificarse como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero aplicando la NIIF 16 y contabilizarlo en consecuencia.

Venta y arrendamiento posterior antes de la fecha de aplicación inicial (párrafos C16 a C18)

- FC292 En respuesta a la información recibida de los interesados, el IASB decidió proporcionar requerimientos de transición para transacciones de venta con arrendamiento posterior que son congruentes con los requerimientos de transición general para todos los arrendamientos. Por consiguiente, un vendedor-arrendatario no debería realizar ninguna contabilización retroactiva específica al elemento venta de una transacción de venta con arrendamiento posterior a la NIIF 16. Se requiere que un arrendatario-vendedor contabilice el arrendamiento posterior en la transición a la NIIF 16 de la misma forma que contabiliza cualquier otro arrendamiento que exista en la fecha de aplicación inicial.
- FC293 El IASB consideró requerir que un arrendatario evalúe nuevamente las transacciones históricas de venta con arrendamiento posterior para determinar si la transferencia se habría contabilizado como una venta aplicando la NIIF 15. Sin embargo, el IASB concluyó que los costos de realizar la nueva evaluación no estarían justificados.

- FC294 El IASB también decidió que un arrendatario-vendedor debería aplicar el enfoque de reconocimiento de la ganancia o pérdida en las transacciones de venta con arrendamiento posterior de la NIIF 16 (descritas en el párrafo FC266) solo a transacciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16. El IASB concluyó que los costos de aplicar un enfoque retroactivo superarían los beneficios en términos de información presentada.
- FC294A *[Este párrafo hace referencia a modificaciones que todavía no han entrado en vigor, y por ello no están incluidas en esta edición.]*

Modificaciones consiguientes

Propiedad de inversión

- FC295 La NIIF 16 modifica el alcance de la NIC 40 definiendo propiedades de inversión para incluir las propiedades de inversión de su propiedad y las mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso. En los párrafos FC178 a FC181 se describe un resumen de las consideraciones del IASB para desarrollar las modificaciones al alcance de la NIC 40.

Combinaciones de negocios

- FC296 El IASB decidió que cuando la adquirida en una combinación de negocios es un arrendatario, la adquirente debería medir el pasivo por arrendamiento de la adquirida al valor presente de los pagos por arrendamiento restantes como si el arrendamiento adquirido fuera un arrendamiento nuevo en la fecha de adquisición. El activo por derecho de uso de la adquirida debe medirse por un importe igual al pasivo por arrendamiento, con un ajuste para los términos desfavorables presentes en el arrendamiento.
- FC297 El IASB consideró si debe requerirse que una adquirente siga el principio general de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y mida los activos por derecho de uso de la adquirida y los pasivos por arrendamiento a valor razonable en la fecha de adquisición. Sin embargo, en opinión del IASB, los costos asociados con la medición de los activos de arrendamiento y pasivos por arrendamiento a valor razonable superarían los beneficios porque la obtención de información del valor razonable podría ser difícil y, por ello, costoso. El IASB también destacó que, cuando la adquirida es un arrendatario, los requerimientos de la NIIF 3 (modificada por la NIIF 16) para la medición de los activos de arrendamiento y pasivos por arrendamiento darían lugar al reconocimiento de un importe en libros para el arrendamiento en la fecha de adquisición que aproxima el valor razonable del arrendamiento en esa fecha.
- FC298 El IASB también consideró si requerir que una adquirente reconozca los activos y pasivos relacionados con cualesquiera términos desfavorables si una adquirida es la arrendataria en un arrendamiento para el que se aplican las exenciones para arrendamientos a corto plazo o para activos de bajo valor descritas en el párrafo 5 de la NIIF 16. Este requerimiento sería congruente con los principios generales de la NIIF 3 según el cual los activos y pasivos relacionados con contrato con términos de mercado desfavorables se

reconocen por separado en el balance y no se subsumen en la plusvalía en el momento de la adquisición. Sin embargo, el IASB observó que el efecto de cualesquiera términos desfavorables de mercado excepcionalmente sería significativo para arrendamientos a corto plazo y arrendamientos de activos de bajo valor. Por consiguiente, decidió no incluir este requerimiento en la NIIF 3.

Transición para entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC299 El IASB consideró si la exención de transición para arrendatarios en los párrafos C2 a C19 de la NIIF 16 debería también aplicarse a los arrendatarios aplicando la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*.
- FC300 El IASB decidió que debe permitirse que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique alguna de las exenciones de transición a un preparador que viene aplicando las NIIF existente. Esto es porque una entidad que adopta por primera vez las NIIF afrontará cuestiones similares a las afrontadas por los preparadores que vienen aplicando las NIIF existentes, y los requerimientos de transición proporcionan exención al aplicar por primera vez los requerimientos de la NIIF 16. Sin embargo, el IASB decidió que no se permita que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique esas exenciones de transición que dependen de que el arrendamiento se haya contabilizado anteriormente aplicando la NIC 17. Esto es porque el IASB no reconoce, ni es posible considerar, la contabilización de los arrendamientos requerida por todos los PCGA distintos a las NIIF. Los importes reconocidos de acuerdo con otros PCGA podrían ser significativamente diferentes de los reconocidos aplicando la NIC 17 y la NIIF 16.
- FC301 El IASB también decidió que una entidad que adopta por primera vez las NIIF debe aplicar la NIIF 16 en la fecha de transición a las NIIF como se define en la NIIF 1. **[Referencia: párrafo D9B, NIIF 1]** Por consiguiente, una entidad que adopta por primera vez las NIIF no puede aplicar la exención de transición proporcionada en la NIIF 16 que permite que un arrendatario no reexpresé la información comparativa. Se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reexpresé la información comparativa aplicando la NIIF 1 a todos los elementos de esos estados financieros. Por esta razón, el IASB concluyó que sería incongruente e impracticable para una entidad que adopta por primera vez las NIIF no reexpresar la información comparativa sobre arrendamientos en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.
- FC302 El IASB también decidió no permitir que una entidad que adopta por primera vez las NIIF aplique la exención de transición de la NIIF 16 para arrendamientos clasificados como arrendamientos financieros utilizando la NIC 17. La exención de transición de la NIIF 16 requiere que un preparador según las NIIF mida el importe en libros del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 16 como el importe en libros inmediatamente antes de esa fecha aplicando la NIC 17. La razón de esta exigencia es que los requerimientos de la NIC 17 para arrendamientos clasificados como arrendamientos financieros eran similares a los de la NIIF 16. Sin embargo, como se describe en el párrafo FC300 anterior,

el IASB no puede considerar la contabilización requerida por todos los PCGA distintos a las NIIF para arrendamientos que se hubieran clasificado como arrendamientos financieros aplicando la NIC 17. Por consiguiente, el IASB concluyó que trasladar la contabilización anterior de una entidad que adopta por primera vez las NIIF podría ser engañoso para los usuarios de los estados financieros, y podría dar lugar a una ausencia de comparabilidad con otros preparadores según las NIIF, quizás durante muchos años después de implementar por primera vez las NIIF.

Comparación con las decisiones del FASB

FC303 El IASB y el FASB tomaron decisiones diferentes sobre el modelo de contabilización de los arrendamientos. Las diferencias en gran medida afectan los arrendamientos que anteriormente se clasificaban como arrendamientos operativos. Existen otras diferencias entre la NIIF 16 y las decisiones realizadas por el FASB, principalmente debido a las decisiones diferentes alcanzadas sobre el modelo de contabilización del arrendatario. Los párrafos siguientes establecen las diferencias principales entre la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB.

Modelo de contabilización del arrendatario

FC304 La NIIF 16 aplica un modelo de contabilización del arrendatario único, que ve todos los arrendamientos reconocidos en el balance como que proporcionan financiación. Las razones del IASB se explican en los párrafos FC41 a FC56. El FASB se decidió por un modelo de contabilización del arrendatario dual que requiere que éste clasifique los arrendamientos de forma similar a los requerimientos de los PCGA de los EE.UU. anteriores para distinguir entre arrendamientos operativos y arrendamientos de capital. Según el modelo de contabilización del arrendatario del FASB, un arrendatario:

- (a) contabiliza los arrendamientos financieros (es decir, anteriormente clasificado como arrendamientos de capital) de forma similar al modelo del IASB; y
- (b) contabiliza los arrendamientos operativos:
 - (i) reconociendo los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento;
 - (ii) midiendo los pasivos por arrendamiento en la misma forma que se medirían aplicando la NIIF 16 pero sin el requerimiento de reexpresar pagos por arrendamiento variables;
 - (iii) reconociendo un gasto por arrendamiento único habitualmente de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento; y
 - (iv) presentando el total de efectivo pagado en las actividades de operación en el estado de flujos de efectivo.

Subarrendamientos

- FC305 La NIIF 16 requiere que un arrendador intermedio clasifique un subarrendamiento como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal y no por referencia al activo subyacente. Las razones del IASB se explican en los párrafos FC233 y FC234. El FASB decidió requerir que un arrendador intermedio determine la clasificación del subarrendamiento por referencia al activo subyacente.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- FC306 En una transacción de venta con arrendamiento posterior, la NIIF 16 requiere que un arrendatario-vendedor reconozca solo el importe de cualquier ganancia o pérdida por la venta que se relaciona con los derechos transferidos al arrendador-comprador. Las razones del IASB se explican en el párrafo FC266. El FASB decidió requerir que un vendedor-arrendador contabilice cualquier ganancia o pérdida por la venta de forma congruente con las guías que aplicarían a cualquier otra venta de un activo.

Presentación, información a revelar y transición

- FC307 Existen un número de diferencias entre los requerimientos de presentación, información a revelar y transición de la NIIF 16 y de las decisiones tomadas por el FASB. Estas diferencias son principalmente consecuencia de las existentes entre los modelos de contabilización del arrendatario o de las habidas entre otros requerimientos de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. que son relevantes para los arrendamientos (por ejemplo, diferencias en los requerimientos de información a revelar generales aplicables a los pasivos financieros).

Exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor

- FC308 La NIIF 16 permite que un arrendatario no aplique los requerimientos de reconocimiento a arrendamientos para los que el activo subyacente es de bajo valor. Las razones del IASB se explican en los párrafos FC98 a FC104. El FASB decidió no incluir esta exención.

Nuevas evaluaciones de pagos por arrendamiento variables

- FC309 La NIIF 16 requiere que un arrendatario reexpres los pagos por arrendamiento variables que dependan de un índice o una tasa cuando haya un cambio en los pagos por arrendamiento futuros procedentes de un cambio en el índice o tasa de referencia. Las razones del IASB se explican en los párrafos FC188 a FC190. El FASB decidió no incluir ningún requerimiento de evaluar nuevamente los pagos por arrendamiento variables.

Contabilidad del arrendador

- FC310 El IASB y el FASB decidieron trasladar sustancialmente los requerimientos de contabilidad del arrendador anteriores de la NIC 17 y el Tema 840 respectivamente. Por consiguiente, existen diversas diferencias entre los requerimientos de contabilización del arrendador de la NIIF 16 y las decisiones tomadas por el FASB que se derivan efectivamente de los requerimientos de contabilización del arrendador anteriores.

Opinión en contrario

Opinión en contrario de Wei-Guo Zhang

- OC1 El Sr. Zhang apoya los requerimientos de contabilización del arrendatario de la NIIF 16. Sin embargo, el Sr. Zhang votó contra la publicación de la NIIF 16 por las siguientes razones:
- (a) en primer lugar, el Sr. Zhang no apoya mantener el modelo de contabilización para el arrendador dual mientras requiere un modelo de contabilización para los arrendatarios único; y
 - (b) en segundo lugar el Sr. Zhang discrepa de la exención de reconocimiento para los arrendamientos de activos de bajo valor.

Contabilidad del arrendador

- OC2 El Sr. Zhang está de acuerdo con el modelo de contabilización del arrendatario de derecho de uso y cree que debe aplicarse de forma simétrica a la contabilidad del arrendador. El Sr. Zhang es de la opinión de que un arrendador debería reconocer una cuenta por cobrar de arrendamiento y un activo residual para todos los arrendamientos para los que un arrendatario reconoce un pasivo por arrendamiento y el activo por derecho de uso. Él considera que es conceptualmente incongruente requerir un modelo de contabilización único para los arrendatarios, a la vez que mantiene un modelo de contabilización para los arrendadores dual.
- OC3 El Sr. Zhang está de acuerdo con la opinión del IASB establecida en los párrafos FC35 y FC36 de que el derecho de un arrendador a recibir pagos por arrendamiento que surgen de un arrendamiento es un activo financiero. El Sr. Zhang considera que este activo financiero debe reflejarse como tal en los estados financieros de un arrendador, y, por ello, el Sr. Zhang discrepa de las conclusiones alcanzadas en los párrafos FC57 a FC66 con respecto a los costos y beneficios de cambiar el modelo de contabilización del arrendador de la NIC 17. Esto es porque la naturaleza de los riesgos asociados con el activo financiero es diferente de los del activo subyacente, y la información sobre esos riesgos distintos es de gran importancia para los usuarios de los estados financieros del arrendador.
- OC4 Además, al Sr. Zhang le preocupa la complejidad y la aplicación errónea potencial del modelo de contabilización dual del arrendador. El Sr. Zhang reconoce que este modelo dual es congruente con los requerimientos de la NIC 17. Sin embargo, el Sr. Zhang destaca que una de las mayores críticas a la NIC 17 era el potencial de estructuración y complejidad inherente al modelo dual. El Sr. Zhang considera que dos transacciones que son económicamente las mismas podrían ser estructuradas de forma que den lugar a transacciones que se contabilicen de forma distinta según el modelo de contabilización dual del arrendador.

Arrendamientos de activos de bajo valor

- OC5 El Sr. Zhang también discrepa de la exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor de un arrendatario porque no cree que estos arrendamientos deban tratarse de forma diferente de los otros arrendamientos de un arrendatario.
- OC6 El Sr. Zhang cree de la exención de reconocimiento para los arrendamientos de activos de bajo valor es innecesaria. Esto es porque, en su opinión, las guías sobre materialidad o importancia relativa de las NIIF y la exención de reconocimiento para arrendamientos a corto plazo de la NIIF 16 deben ser suficientes para identificar los arrendamientos para los que los costos de reconocer activos y pasivos superarían los beneficios. Cuando los arrendamientos de activos de bajo valor son significativos en conjunto, el Sr. Zhang considera que reconocer activos y pasivos tiene un beneficio significativo. El Sr. Zhang también piensa que los costos de reconocer activos y pasivos se mitigarían porque una entidad tendría un registro de arrendamientos de activos de bajo valor a efectos de control interno. El único costo incremental podría ser el costo asociado con aplicar una tasa de descuento a los pagos por arrendamiento.
- OC7 El Sr. Zhang considera que la exención de reconocimiento tiene el potencial de establecer un precedente inadecuado suponiendo que las guías sobre materialidad o importancia relativa de las NIIF son insuficientes para captar los contratos para los que los costos de aplicar las NIIF superan los beneficios. El Sr. Zhang cree que un argumento similar podría usarse para justificar muchas otras exenciones de aplicar los requerimientos de las NIIF.
- OC8 El Sr. Zhang también destaca que la exención de reconocimiento para arrendamientos de activos de bajo valor podría crear la misma tensión entre arrendamiento y compra de activos de bajo valor que existía aplicando los requerimientos de la NIC 17. Al Sr. Zhang le preocupa que se incentive a entidades que requieren cantidades significativas de activos de bajo valor a arrendar esos activos en lugar de comprarlos para lograr una contabilización fuera del balance.
- OC9 Finalmente, al Sr. Zhang le preocupa la operatividad para determinar si un activo es de “bajo valor”. El Sr. Zhang destaca que el párrafo FC100 señala que “en el momento de tomar decisiones sobre la exención en 2015, el IASB tenía en mente arrendamientos de activos subyacentes con un valor, cuando son nuevos, en orden una magnitud de 5.000 dólares USA o menos.” El Sr. Zhang no piensa que esta referencia a 5.000 dólares USA sea apropiada. Destaca que el mismo activo, cuando es nuevo, puede tener un valor diferente en distintos mercados, y que el valor de un activo concreto, cuando es nuevo, puede cambiar a lo largo del tiempo. Más aún, muchos países o regiones utilizan monedas distintas, y las tasas de cambio pueden variar a lo largo del tiempo. El Sr. Zhang reconoce que la exención es opcional y, por ello, que no se requiere que las entidades apliquen la exención. No obstante, el Sr. Zhang es de la opinión de que señalar un importe cuantitativo basado en una moneda concreta puede causar dificultades para aplicar la exención entre entidades en distintas jurisdicciones a lo largo del tiempo.

**Opinión en contrario de Nick Anderson y Zachary Gast
sobre *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la
covid-19 más allá del 30 de junio de 2021***

- OC1 Los Sres. Nick Anderson y Zachary Gast votaron en contra de la publicación de *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021*. Les preocupa que una ampliación del periodo durante el cual se puede aplicar la solución práctica impida aún más la comparabilidad entre los arrendatarios que la aplican y los que no lo hacen. Señalan que el apoyo de los usuarios de los estados financieros a *Reducciones del Alquiler Relacionadas con la covid-19 más allá del 30 de junio de 2021* (la modificación de 2020) se basaba en la limitación de la solución práctica a un marco temporal específico que la modificación propuesta ampliará en 12 meses. Ellos también destacan que una razón clave por la que el Consejo desarrolló la modificación de 2020, era que, en ese momento, los arrendatarios estaban aplicando la NIIF 16 por primera vez y que este ya no es el caso.
- OC1-OC6 [Estos párrafos hacen referencia a modificaciones que todavía no han entrado en vigor, y por ello no están incluidas en esta edición.]

Apéndice

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas

Este apéndice describe las modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la NIIF 16.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2016, se han incorporado a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 40 incluidas en este volumen.

