



IMPLICACIONES DEL COVID-19 PARA LOS ARRENDADORES (IFRS 16 ARRENDAMIENTOS)

BOLETÍN INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA

2020/12

ANTECEDENTES

El 28 de mayo de 2020, el IASB emitió enmiendas a la NIIF 16, que prevén una exención para los arrendatarios en la contabilización de las concesiones de arriendos otorgadas como consecuencia directa del COVID-19. La pandemia mundial ha dado lugar a que se acuerden muchos tipos diferentes de concesiones entre arrendadores y arrendatarios, entre ellas el aplazamiento de los arriendos, la reducción o el perdón de los arriendos y muchos otros tipos de alivios. La IASB decidió enmendar los requisitos de la NIIF 16 para los arrendatarios a fin de simplificar los requisitos de contabilidad de los arrendatarios para las concesiones de arriendos. BDO ha publicado el [Boletín de IFR 2020/11](#), en el que se examinan las modificaciones de la NIIF 16 aplicables a los arrendatarios.

IMPACTO CONTABLE

Los arrendadores deben aplicar los requisitos existentes de las NIIF en la contabilidad de los arrendamientos. A diferencia de los requisitos aplicables a los arrendatarios, la NIIF 16 no se modificó para proporcionar una utilidad práctica a los arrendadores.

ARRENDADORES

El IASB no modificó los requisitos de contabilidad para los arrendadores. A pesar de que toda concesión otorgada a un arrendatario tiene un efecto correspondiente en el arrendador, el IASB observó que las circunstancias difieren para los arrendadores. Además, cualquier cambio introducido en la contabilidad del arrendador podría haber tenido consecuencias imprevistas porque podría haber introducido diferencias entre la contabilidad de los componentes de arrendamiento y no arrendamiento. Por lo tanto, los arrendadores deben aplicar los requisitos existentes de las NIIF en la contabilización por las concesiones de los arrendamientos. Los requisitos que se aplican a los arrendadores no cambiaron sustancialmente de la NIC 17 (la norma predecesora de la NIIF 16), sin embargo, los tipos de concesiones que se están acordando como resultado de la pandemia mundial han planteado numerosas cuestiones que muchos arrendadores no han tenido que contabilizar anteriormente.

Una consecuencia práctica de que el IASB no extienda un expediente práctico a los arrendadores es que éstos deben analizar cada concesión otorgada a un arrendatario para determinar si se ajusta a la definición de una modificación del contrato de arrendamiento (véase la pregunta 1.5 de la FAQ).

PREGUNTAS FRECUENTES (FAQs)

La contabilización de las concesiones en los arrendamientos y otras consecuencias de la presentación de informes financieros para los arrendadores ha dado lugar a numerosas preguntas. En la presente publicación se incluyen las respuestas a varias preguntas frecuentes que BDO ha encontrado en la práctica en relación con los arrendadores. Para más información sobre los requisitos generales de la NIIF 16 aplicables a los arrendadores, véase la NIIF 16 en la práctica, que está disponible en el [Micrositio de las NIIF](#) de BDO.

Estas preguntas frecuentes están organizadas de la siguiente manera:

- Sección 1: Preguntas frecuentes sobre arrendamientos operativos
- Sección 2: Arrendamientos operativos - Preguntas frecuentes sobre modificaciones
- Sección 3: arrendamiento financiero - Preguntas frecuentes

SECCIÓN 1 - PREGUNTAS FRECUENTES SOBRE EL ARRENDAMIENTO OPERATIVO

Pregunta 1.1: los efectos del COVID-19 han aumentado considerablemente el riesgo de que un arrendatario no pueda hacer los pagos del arrendamiento que exige el contrato de arrendamiento. ¿Qué criterios se permiten para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento operativo cuando la cobrabilidad de los pagos de arrendamiento es incierta?

A diferencia de la NIIF 15, la NIIF 16 no exige que se evalúe algún umbral de cobrabilidad antes de que se puedan reconocer los ingresos por arrendamiento operativo. Aunque en un arrendador operativo normalmente se reconocerán los ingresos por arrendamiento en forma lineal de acuerdo con la NIIF 16.81, las NIIF no contienen requisitos específicos que se aplican cuando existe incertidumbre en el cobro. En consecuencia, pueden considerarse aceptables múltiples enfoques.

Enfoque 1

Un enfoque que se siguió a menudo de conformidad con la norma predecesora de la NIIF 16, la NIC 17, fue seguir reconociendo los ingresos del arrendamiento operativo y comprobar el deterioro de las cuentas por cobrar del arrendamiento operativo (véase la pregunta 1.2 de la FAQ). El reconocimiento de los ingresos por el arrendamiento operativo cesaría cuando el contrato de arrendamiento dejara de estar en vigor, por ejemplo, si el arrendador ejerciera su derecho contractual de desalojar a un inquilino por mora en el pago.

El apoyo a este enfoque de acuerdo con los requisitos de la NIIF 16 se vincula a la NIIF 16.81 (arriba) y al hecho de que la NIIF 16 no exige que se cumpla un criterio de cobrabilidad para que se reconozcan los ingresos del arrendamiento operativo. Además, dado que la NIIF 16 contiene requisitos para el reconocimiento de ingresos, no es apropiado hacer una analogía con otra NIIF o PCGA utilizando la jerarquía de la NIC 8.

La opinión de BDO es que ésta es la más apoyada de las opiniones expuestas en este informe.

Enfoque 2

Una alternativa sería reconocer los ingresos por arrendamiento operativo en la medida en que el arrendador considere que son cobrables. El apoyo a este enfoque proviene de la falta de requisitos específicos en la NIIF 16 sobre la cobrabilidad. Además, daría lugar a que cualquier activo que se reconociera cumpliera la definición de activo del Marco Conceptual, mientras que seguir reconociendo los ingresos de forma lineal podría, en un momento de incertidumbre muy importante sobre la cobrabilidad, dar lugar a que se reconociera una cuenta por cobrar que no cumpliera la definición de activo de la NIIF.

Por ejemplo, el 1 de enero de 2019, el arrendatario y el arrendador celebran un contrato de arrendamiento de un espacio de venta al por menor con un plazo de arrendamiento de 5 años, con pagos de arrendamiento de 100 u.c. por mes pagados por adelantado. El arrendatario realiza todos los pagos que deben hacerse conforme a los términos del contrato desde enero de 2019 hasta marzo de 2020. A partir del 1 de abril de 2020, el arrendador espera que haya una gran incertidumbre en cuanto a la posibilidad de cobrar 100 u.c. al mes. El arrendatario indica que sólo podrá pagar 40 u.c. para abril de 2020. El arrendador cree que sólo podrá cobrar 40 u.c. debido a las importantes dificultades financieras que el arrendatario está experimentando por los efectos de COVID-19.

Enfoque	Registros de diario de abril 2020		
Enfoque 1 - acumular ingresos brutos de arrendamiento y registrar la pérdida esperada	Registro de ingreso bruto del arrendamiento:		
	DB Arrendamiento operativo por cobrar	100	
	CR Ingreso por arrendamiento operativo		100
	Registro de la pérdida esperada:		
	DB Pérdida de crédito esperada	60	
	CR Arrendamiento operativo por cobrar		60
Enfoque 2 - reconocer en la medida en que sea recuperable	DB Arrendamiento operativo por cobrar	40	
	CR Ingreso por arrendamiento operativo		40

Pregunta 1.2: ¿Cómo contabiliza un arrendador las cuentas por cobrar de un arrendamiento operativo después de su reconocimiento inicial?

Con posterioridad al reconocimiento de los ingresos por arrendamiento operativo, la cuenta por cobrar derivada del contrato de arrendamiento está sujeta a los requisitos de deterioro de la NIIF 9, por lo que se deben reconocer las pérdidas de crédito esperadas (PCE).

La NIIF 9 permite la elección de una política contable para los arrendadores en cuanto a la forma de contabilizar las PCE relacionadas con las cuentas por cobrar de los arrendamientos. Esta elección de política contable puede hacerse por separado para las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos y financieros.

El arrendador puede elegir:

- a) Reconocer la PCE de conformidad con los requisitos de la PCE "por defecto" de la NIIF 9, que requiere el reconocimiento de una PCE de 12 meses o de por vida, dependiendo de si el riesgo crediticio de la cuenta por cobrar ha aumentado significativamente desde el reconocimiento inicial; o bien
- b) Reconocer siempre la PCE de por vida.

Reconocer siempre la PCE de por vida significa que los arrendadores no tienen que seguir la evolución del riesgo crediticio de las cuentas por cobrar de los arrendamientos, lo que simplifica la medición y, en muchos casos, la PCE de 12 meses y de por vida puede dar lugar a la misma cifra para las cuentas por cobrar a corto plazo, como muchas cuentas por cobrar de arrendamientos operativos.

Los efectos del COVID-19 pueden aumentar la cantidad de PCE reconocida en relación con las cuentas por cobrar de arrendamientos, debido a los efectos perturbadores de la pandemia (por ejemplo, cierre de operaciones, reducción del gasto de los consumidores, etc.). Al medir la PCE, los arrendadores deben estimar las pérdidas de crédito como la diferencia entre:

- a) Todos los flujos de efectivo contractuales que se adeudan a la entidad de conformidad con el contrato; y
- b) Todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, el déficit de efectivo), descontadas al tipo de interés efectivo original.

En muchos casos, el tipo de interés efectivo de una cuenta por cobrar por concepto de arrendamiento operativo será cero, ya que la mayoría de las cuentas por cobrar por concepto de arrendamiento operativo son de corto plazo y no devengan intereses.

Al estimar los déficits de efectivo, los arrendadores deben considerar la forma en que esperan que tanto sus propias acciones como las acciones de los arrendatarios afecten los flujos de efectivo que recibirá el arrendador. Por ejemplo, si un arrendador espera hacer concesiones con los arrendatarios (por ejemplo, reducciones de alquiler), esto se debe tener en cuenta al estimar el déficit de efectivo.

Esto significa que, a pesar de que una concesión no sea efectiva en la fecha en que el arrendador mide la PCE, el arrendador debe considerar las medidas que espera adoptar y el efecto de esas medidas en los flujos de efectivo. Por ejemplo, los flujos de efectivo que recibiría un arrendador diferirán dependiendo de si el arrendador ejerce un derecho que puede tener para desalojar a un inquilino debido a la mora en el pago, en comparación con los flujos de efectivo que recibiría un arrendador si entra en una concesión de alquiler para aumentar las posibilidades de que un arrendatario siga siendo económicamente viable a largo plazo.

La PCE es un "valor esperado", lo que significa que considera múltiples escenarios potenciales, por lo que un arrendador podría ponderar la probabilidad de que entre en concesiones de los arrendamientos o tome otras medidas que afecten el déficit de efectivo.



Pregunta 1.3: los efectos del COVID-19 han hecho que muchos arrendadores restrinjan el acceso a los activos subyacentes (por ejemplo, inmuebles, oficinas, locales comerciales, etc.). En consecuencia, ¿pueden los arrendadores cambiar la base sobre la que reconocen los ingresos por arrendamiento operativo?

La NIIF 16.81 establece que:

El arrendador reconocerá los pagos de los arrendamientos operativos como ingresos, ya sea sobre una base lineal o sobre otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si esa base es más adecuada sobre el patrón en el que se reduce el beneficio del uso del activo subyacente.

El arrendador habrá elaborado una política contable para los arrendamientos antes de los efectos del COVID-19. En la práctica, la mayor parte de los ingresos por arrendamiento operativo se reconocen de forma lineal, ya que esto representa generalmente la pauta en la que se reduce el beneficio del uso del activo subyacente. Es raro que otra base de reconocimiento sea más representativa.

Para que un arrendador cambie su política contable, tendría que satisfacer los requisitos de la NIC 8.14 b), que exige que un cambio en la política contable que no sea exigido por una NIIF debe "dar lugar a que los estados financieros proporcionen información fiable y más pertinente sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones en la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad".

Rara vez un cambio en el método de reconocimiento de los ingresos por arrendamiento operativo debido al COVID-19 satisfaría este requisito. Por ejemplo, la suspensión del reconocimiento de los ingresos por arrendamiento operativo debido a que la disponibilidad del activo subyacente para el arrendatario ha disminuido producto del bloqueo impuesto por el gobierno, no representaría en general la mejor manera en la que se reduce el beneficio de la utilización del activo subyacente. Esto se debe a que el arrendatario sigue teniendo el derecho a utilizar directamente el activo sobre la base del contrato de arrendamiento durante un período de bloqueo o restricción; esos derechos se modifican simplemente por cambios en la legislación o la reglamentación local.

Pregunta 1.4: los efectos del COVID-19 han hecho que muchos arrendadores restrinjan el acceso a los activos subyacentes (por ejemplo, inmuebles, oficinas, locales comerciales, etc.). ¿Pueden los arrendadores suspender o modificar la base de depreciación del activo subyacente (por ejemplo, un edificio cuando los inquilinos no pueden acceder a él debido al bloqueo del gobierno)?

Generalmente, no. La NIC 16.50 exige que el importe amortizable de un activo se asigne de forma sistemática a lo largo de su vida útil. La NIC 16.55 requiere que (énfasis añadido):

...La depreciación de un activo cese en la fecha más temprana entre la fecha en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o se incluya en un grupo de disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 y la fecha en que el activo se dé de baja. Por lo tanto, **la depreciación no cesa cuando el activo queda inactivo** o se retira del uso normal, a menos que el activo se deprecie por completo. Sin embargo, en los métodos de uso de la depreciación, el cargo por depreciación puede ser cero cuando no hay producción.

Por lo tanto, el hecho de que el uso de un activo subyacente, como un edificio, disminuya debido a los efectos del COVID-19 no justifica ni da lugar al cese de la depreciación.

FAQ 1.5: ¿Qué es una modificación del contrato de arrendamiento?

La NIIF 16, apéndice A, define una modificación del contrato de arrendamiento como:

Un cambio en el alcance de un arrendamiento, o en la contraprestación de un arrendamiento, que no formaba parte de las condiciones originales del mismo (por ejemplo, la adición o terminación del derecho a utilizar uno o más activos subyacentes, o la ampliación o reducción del plazo del arrendamiento contractual).

Por lo tanto, al determinar si se ha producido una modificación del arrendamiento y se deben aplicar los requisitos aplicables a las modificaciones de los arrendamientos operativos (véase la sección 2), el arrendador debe determinar si el cambio en la contraprestación es consecuencia de las condiciones originales del arrendamiento.

Esta evaluación es importante, porque los requisitos de la NIIF 16 difieren significativamente dependiendo de si el cambio en la contraprestación resulta de una modificación del arrendamiento o de las condiciones originales del mismo. Véanse las preguntas frecuentes 1.6 y 2.1.

Por ejemplo, el arrendatario y el arrendador celebran un contrato para el arrendamiento de un espacio de venta al por menor por un plazo de 5 años, con pagos de arrendamiento de 100 u.c. por mes. Considere las tres variaciones siguientes sobre los hechos:

Evento	Modificación del arrendamiento?
Escenario A - el contrato de arrendamiento original contiene una cláusula que, si el centro comercial se cierra debido a la intervención impuesta por el gobierno, entonces el arrendatario recibirá un 75% de descuento en los pagos de arrendamiento durante el tiempo que el centro comercial permanezca cerrado.	Esto no se trata de una modificación del contrato de arrendamiento, ya que el cambio en la consideración resulta de las condiciones originales del contrato. El arrendador no contabiliza el cambio en la contraprestación como una modificación del arrendamiento. Véase la pregunta 1.6 de la sección de Preguntas Frecuentes.
Escenario B - el contrato de arrendamiento original no contiene la cláusula como se indica en el escenario A. En su lugar, el arrendador negocia con el arrendatario que el arrendador perdona el 75% de los pagos de arrendamiento mensuales durante los próximos 3 meses.	Esto se trata de una modificación del contrato de arrendamiento porque el cambio en la consideración no se deriva de las condiciones originales del contrato. El arrendador contabilizará el cambio de la contraprestación como una modificación del contrato de arrendamiento. Véase la pregunta 2.2.
Escenario C - el contrato de arrendamiento original no contiene la cláusula como se indica en el Escenario A. El gobierno local aprueba una ley que exige a los arrendadores reducir los pagos de arrendamiento en un 75% durante los próximos 3 meses.	No se trata de una modificación del contrato de arrendamiento porque el contrato de arrendamiento original no ha cambiado. El contrato de arrendamiento está sujeto a las leyes y reglamentos de la jurisdicción aplicable, por lo que se considera que una modificación de los pagos de arrendamiento debido a un cambio en las leyes y reglamentos forma parte de las condiciones originales del arrendamiento. Esto es así incluso si el efecto de esos cambios en las leyes y reglamentos no se contemplaba anteriormente.

Algunos contratos de arrendamiento contienen cláusulas que pueden provocar cambios en las condiciones existentes, incluidos los pagos de arrendamiento, si se producen acontecimientos futuros inciertos. Un ejemplo de ello son las cláusulas de "fuerza mayor", que pueden aplicarse si se producen ciertos acontecimientos inesperados que interfieren en la capacidad de una o ambas partes en un contrato para cumplir sus obligaciones contractuales. Esas cláusulas varían entre las distintas jurisdicciones y, por lo tanto, deben evaluarse a nivel de cada contrato para determinar si esas cláusulas significan que los efectos de los acontecimientos imprevistos en un contrato de arrendamiento están cubiertos por las cláusulas y condiciones existentes de un contrato o constituyen una modificación de este.

Pregunta 1.6: ¿Cómo contabiliza un arrendador un cambio de consideración que no es una modificación del contrato de arrendamiento?

Si un cambio en la consideración no es una modificación del contrato de arrendamiento (por ejemplo, las hipótesis A y C de la pregunta 1.5), el arrendador contabilizaría esos pagos como si formaran parte de las condiciones originales del contrato de arrendamiento. La NIIF 16 no contiene requisitos específicos sobre la forma en que un arrendador reconoce el efecto de los pagos de arrendamientos variables, sin embargo, la NIIF 16.90 b) requiere que se revele "el ingreso relacionado con los pagos de arrendamientos variables que no dependen de un índice o tasa", lo que implica que tales pagos se incluyen en el resultado, de manera similar a lo requerido para los arrendatarios.

Por lo tanto, los arrendadores generalmente reflejarán los pagos de arrendamientos variables que no dependen de un índice o tasa en las ganancias o pérdidas del período en que se produce el evento o condición que desencadena esos pagos.

Por ejemplo, en el Escenario A de la pregunta frecuente 1.5, el arrendador reflejará la reducción de los ingresos del arrendamiento operativo en cada uno de los períodos en que la reducción se desencadena porque el centro comercial permanece cerrado. Por lo tanto, si los ingresos de explotación mensuales hubieran sido de 100 u.m. por mes, el arrendador registraría 25 u.m. (reducción de 100 al 75%) de ingresos de arrendamiento operativo.

SECCIÓN 2 - ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS: PREGUNTAS FRECUENTES SOBRE MODIFICACIONES

Pregunta 2.1: ¿Cómo contabiliza un arrendador los cambios en los pagos de arrendamientos operativos que están actualmente vencidos y por cobrar?

Los requisitos de baja en cuentas y deterioro de valor de la NIIF 9 se aplican a las cuentas por cobrar de arrendamientos financieros y a las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos reconocidas por los arrendadores, por lo tanto, si un arrendador perdona o perdona parcialmente las cuentas por cobrar de arrendamientos operativos, se deben considerar los requisitos de la NIIF 9.

La NIIF 9.3.2.3 a) requiere que un activo financiero (por ejemplo, una cuenta por cobrar por arrendamiento operativo) se dé de baja cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero. Por lo tanto, si un arrendador perdona o perdona parcialmente los pagos de arrendamiento, entonces se aplican los requisitos de baja en cuentas de la NIIF 9, suponiendo que la condonación no sea condicional.

La NIIF 9.3.2.12 requiere que al dar de baja un activo financiero, la diferencia entre el valor en libros (medido a la fecha de la baja) y la contraprestación recibida se reconozca en el resultado del ejercicio.

Por lo tanto, un arrendador debe aplicar primero los requisitos de ECL de la NIIF 9 (véase la pregunta frecuente 1.2) antes de aplicar la NIIF 9.3.2.12.

Aunque la condonación de los créditos del arrendamiento parece estar en el ámbito de la NIIF 9, también podría interpretarse como una modificación del arrendamiento (véase la pregunta frecuente 2.2), porque la condonación da lugar a la revisión de la contraprestación del arrendamiento en su totalidad.

La aplicación de los requisitos de baja en cuentas por cobrar de arrendamientos operativos de la NIIF 9 da lugar a que el efecto de la condonación se registre en el resultado del ejercicio cuando la cuenta por cobrar de arrendamientos operativos cumpla los criterios de baja de la NIIF 9.3.2.3 a), mientras que la aplicación de los requisitos de modificación del arrendamiento da lugar a que la condonación se extienda a lo largo del período de arrendamiento restante.

En nuestra opinión, cualquiera de los dos enfoques es aceptable, siempre que la entidad aplique ese enfoque de manera coherente y revele su política contable de manera apropiada.

Pregunta 2.1: ¿Cómo contabiliza un arrendador los cambios en los pagos de arrendamientos operativos que están actualmente vencidos y por cobrar?

Ejemplo – cambio en los pagos de arrendamiento operativo que están actualmente vencidos

El arrendador celebró un contrato de arrendamiento con el arrendatario el 1 de enero de 2019 por un plazo de arrendamiento de 5 años. Los pagos mensuales de arrendamiento operativo son de 100 u.m. por mes (100 u.m. * 60 meses = 6,000 u.m. de contraprestación total).

El 1 de mayo de 2020, el arrendatario no había pagado el alquiler de marzo y abril de 2020. El arrendador acuerda reducir el alquiler de marzo y abril de 2020 a 50 u.m. debido a los efectos de la pandemia. La condonación de la renta es incondicional.

El arrendador registra primero ECL relacionada con los 200 u.m de las cuentas por cobrar del arrendamiento operativo de marzo y abril de 2020, que se supone que son CU 75:

DR Perdida de crédito esperada	75
CR arrendamiento operativo por cobrar	75

El valor neto contable de la cuenta por cobrar del arrendamiento operativo es ahora de 125 u.m. (200 u.m. - 75 u.m.). El arrendador aplica entonces la NIIF 9.3.2.12 para dar de baja el resto de la cuenta por cobrar de arrendamientos operativos que ha sido condonado incondicionalmente:

DR Ganancias o pérdidas	25
CR cuenta por cobrar de arrendamiento operativo	25

25 u.m es el monto requerido para llevar el valor neto en libros del arrendamiento operativo por cobrar 100 u.m (125 u.m - 25 u.m), que es igual al monto del arrendamiento operativo por cobrar que ha sido condonado por el arrendador (50 u.m * 2 meses).

Pregunta 2.2: ¿Cómo contabiliza un arrendador los cambios en los pagos de arrendamiento operativo relativos al futuro?

Si los cambios en los pagos de los arrendamientos operativos se ajustan a la definición de una modificación del arrendamiento (véase la pregunta 1.5), entonces se aplica la NIIF 16.87:

El arrendador contabilizará la modificación de un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha de entrada en vigor de la modificación, considerando los pagos de arrendamiento pagados por adelantado o acumulados en relación con el arrendamiento original como parte de los pagos de arrendamiento para el nuevo arrendamiento.

Por lo tanto, en la fecha de entrada en vigor de la modificación (es decir, la fecha en que ambas partes acuerdan una modificación del arrendamiento), el total de la contraprestación modificada del arrendamiento restante, más los pagos de arrendamiento pagados por adelantado o acumulados (véase la pregunta 2.3), se reasigna y se reconoce durante el período de arrendamiento restante.

Ejemplo – cambio en los pagos de los arrendamientos operativos relativos a períodos futuros

El arrendador celebró un contrato de arrendamiento con el arrendatario el 1 de enero de 2019 por un plazo de 5 años. Los pagos mensuales de arrendamiento operativo son de 100 u. m. al mes (100 u. m. * 60 meses = 6.000 u. m. de contraprestación total).

El 1 de mayo de 2020, el Arrendador acuerda reducir el alquiler de mayo a diciembre de 2020 a 50 u.c. debido a los efectos de la pandemia. Por lo tanto, el remanente de la contraprestación modificada es de 4.000 u.m. (50 u.m. * 8 meses en 2020 + 100 u.m. * 36 meses de 2021 a 2023).

Por lo tanto, a partir del 1 de mayo de 2020, el Arrendador reconoce 4.000 u.m. / 44 meses = 90,90 u.m. por mes como ingresos por arrendamiento operativo. Por ejemplo, para acumular los ingresos del arrendamiento operativo de mayo de 2020, el Arrendador registra (suponiendo que el Arrendatario pague por adelantado):

DR Efectivo	50 ((igual a la consideración revisada para mayo - diciembre de 2020)
DR Arrendamiento por cobrar	40.90 (diferencia entre los ingresos por arrendamiento operativo y el efectivo)
CR Ingresos de arrendamiento operativo	90.90 ((ingresos de arrendamiento operativo, según lo calculado anteriormente)

Pregunta 2.3: ¿Cómo contabiliza un arrendador los incentivos de arrendamiento no amortizados en el momento de la modificación del contrato de arrendamiento y en el futuro?

Los arrendadores pueden ofrecer incentivos de arrendamiento a los arrendatarios, a menudo al comienzo de un nuevo contrato de arrendamiento. Por ejemplo, subsidios para mejoras en el arrendamiento, reembolsos de ciertos costos, etc.

La definición de "pagos de arrendamiento" incluye pagos fijos menos cualquier "arrendamiento". Por lo tanto, cuando un arrendador reconoce los ingresos por arrendamiento operativo de conformidad con la NIIF 16.81, el efecto de estos incentivos de arrendamiento se reparte típicamente a lo largo del período de arrendamiento.

Por ejemplo, si un arrendador proporciona a un arrendatario 500 u.m. en efectivo para realizar mejoras en el arrendamiento al comienzo de este, el arrendador contabilizará el pago como un activo (por ejemplo, activo de DR, efectivo de CR) y amortizará ese activo como un ajuste de los ingresos del arrendamiento operativo a lo largo del plazo del arrendamiento.

Dado que la NIIF 16.87 exige que las modificaciones de los arrendamientos operativos se contabilicen como "nuevos arrendamientos" en la fecha de entrada en vigor de la modificación (véase la pregunta frecuente 2.2), se plantea la cuestión de cómo deben contabilizarse en el "nuevo arrendamiento" estos activos registrados al comienzo del arrendamiento original.

En nuestra opinión, estos activos deben incluirse en el cálculo de los ingresos del arrendamiento operativo en el "nuevo arrendamiento". Es decir, los activos deben seguir amortizándose durante el plazo del nuevo arrendamiento. Esto se debe a que la NIIF 16.87 establece (énfasis añadido):

*El arrendador contabilizará la modificación de un arrendamiento operativo como un nuevo arrendamiento a partir de la fecha de entrada en vigencia de la modificación, **considerando cualquier pago de arrendamiento pagado por adelantado o acumulado en relación con el arrendamiento original como parte de los pagos de arrendamiento para el nuevo arrendamiento.***

El activo registrado en relación con los incentivos de arrendamiento puede considerarse un "pago de arrendamiento prepago", ya que un incentivo de arrendamiento es un ajuste en la contraprestación total del arrendamiento.

Pregunta 2.4: ¿Cómo contabiliza un arrendador un cambio en el calendario de pagos de un arrendamiento cuando los flujos de efectivo nominales no se modifican? Por ejemplo, aplazando el alquiler de abril, mayo y junio de 2020 mediante la amortización de los importes pendientes 1/12 por mes de julio de 2020 a junio de 2021?

Por lo general, cuando un arrendador determina la forma de reconocer los ingresos del arrendamiento operativo durante el período de arrendamiento, el cálculo resultante no refleja el valor del dinero en el tiempo. Por ejemplo, en la pregunta frecuente 2.3, el plazo original de arrendamiento es de 5 años a partir del 1º de enero de 2019, con pagos mensuales de arrendamiento de 100 u.m. El Arrendador reconoce ingresos por arrendamiento operativo de 100 u. m. al mes, a pesar de que los valores actuales de los últimos pagos de arrendamiento son inferiores a los pagos de arrendamiento anteriores.

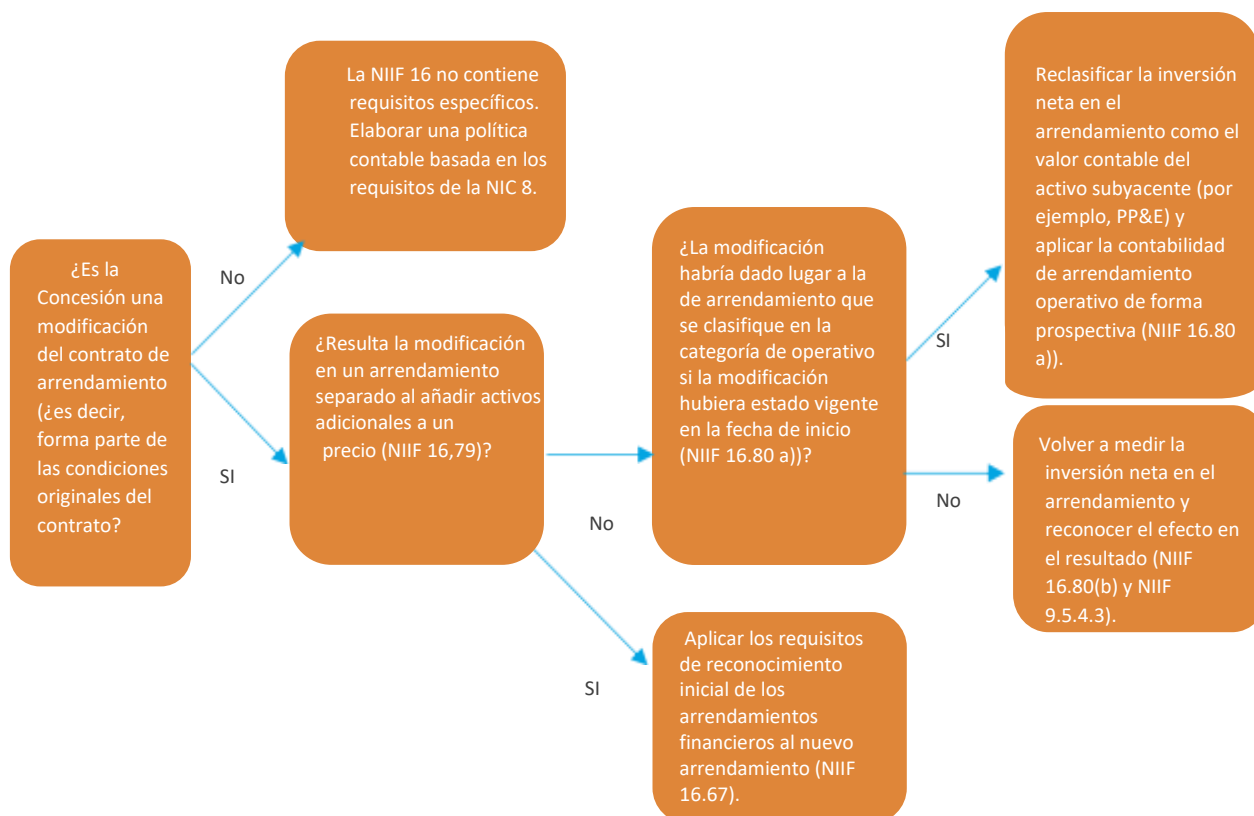
Si un arrendador otorga una concesión que afecta el calendario de pagos, pero no los flujos de efectivo nominales, y la concesión es una modificación del arrendamiento, entonces el cambio en el calendario no dará lugar a un cambio en los ingresos del arrendamiento operativo. Esto se debe a que, como se ha señalado anteriormente, en la asignación de la contraprestación total a los períodos discretos del plazo del arrendamiento no se suele tener en cuenta el valor del dinero en el tiempo.

Por lo tanto, en el ejemplo señalado en esta pregunta, el diferimiento del alquiler de abril a junio de 2020 y su amortización a razón de 1/12 por mes de julio de 2020 a junio de 2021 no daría lugar a un cambio en los ingresos por arrendamiento operativo reconocidos mensualmente. La concesión del arrendamiento puede afectar a las pérdidas crediticias registrada por el arrendador, ya que si se concede al arrendatario un tiempo adicional para pagar la contraprestación total se pueden reducir las pérdidas totales de crédito (véase la pregunta 1.2).

SECCIÓN 3 – ARRENDAMIENTO FINANCIEROS: PREGUNTAS FRECUENTES

Pregunta 3.1: ¿cómo contabiliza un arrendador la modificación de un contrato de arrendamiento financiero?

Los requisitos de la NIIF 16 aplicables a los arrendadores al contabilizar una modificación de un arrendamiento financiero se resumen a continuación:



Por consiguiente, si una modificación del arrendamiento no se contabiliza como un arrendamiento separado, el efecto de la modificación del arrendamiento dependerá de si la modificación del arrendamiento habría dado lugar a que el arrendamiento que continúe clasificándose como arrendamiento financiero si esa modificación hubiera estado en vigencia en el momento de su inicio.

Por ejemplo, si la modificación del contrato de arrendamiento dio lugar a una reducción de la contraprestación, y este cambio habría dado lugar a que el arrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo al inicio del contrato, entonces no se registra un efecto inmediato en las ganancias o pérdidas, ya que la inversión neta en el arrendamiento se reclasifica como propiedad, planta y equipo, y la contabilización del arrendamiento operativo comienza de manera prospectiva.

Por otra parte, si la reducción de la contraprestación hubiera dado lugar a que el arrendamiento permaneciera como arrendamiento financiero, el efecto de la modificación del arrendamiento se registra inmediatamente en las ganancias o las pérdidas. Esto es porque la NIIF 16 requiere que la NIIF 9.5.4.3 se aplique en este caso. La NIIF 9.5.4.3 requiere que se vuelva a calcular el valor contable bruto sobre la base del valor actual de los flujos de efectivo contractuales renegociados o modificados, descontados utilizando el tipo de interés efectivo original. Si la concesión de la renta reduce la consideración (ya sea condonándolo o aplazando el pago de la contraprestación), entonces la aplicación de la NIIF 9.5.4.3 dará lugar a que el arrendador registre una pérdida, ya que el valor actual de la cuenta por cobrar disminuirá.



This publication has been carefully prepared, but it has been written in general terms and should be seen as broad guidance only. The publication cannot be relied upon to cover specific situations and you should not act, or refrain from acting, upon the information contained therein without obtaining specific professional advice. Please contact your respective BDO Member Firm to discuss these matters in the context of your particular circumstances. Neither BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited and/or BDO Member Firms, nor their respective partners, employees and/or agents accept or assume any liability or duty of care for any loss arising from any action taken or not taken by anyone in reliance on the information in this publication or for any decision based on it.

Service provision within the international BDO network of independent Member Firms ('the BDO network') in connection with IFRS (comprising International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, and Interpretations developed by the IFRS Interpretations Committee and the former Standing Interpretations Committee), and other documents, as issued by the International Accounting Standards Board, is provided by BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. Service provision within the BDO network is coordinated by Brussels Worldwide Services BV, a limited liability company incorporated in Belgium with its statutory seat in Zaventem.

Each of BDO International Limited (the governing entity of the BDO network), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited and the Member Firms is a separate legal entity and has no liability for another such entity's acts or omissions. Nothing in the arrangements or rules of the BDO network shall constitute or imply an agency relationship or a partnership between BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited and/or the Member Firms of the BDO network.

BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms.

© 2020 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. All rights reserved.

www.bdo.global