

# LA NIIF® 16 Y EL COVID-19: CONTABILIZACIÓN DE LAS CONCESIONES EN ARRENDAMIENTOS

Recientemente, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®) emitió un documento que responde a las preguntas sobre la aplicación de la 'NIIF 16 - Arrendamientos' durante este período de mayor incertidumbre económica producto de la pandemia del COVID-19.

Este documento está destinado a apoyar la aplicación consistente de los requerimientos de las normas NIIF®.

En el mencionado documento, el IASB® manifiesta que ha tenido conocimiento de los cambios en los pagos por arrendamiento que se han producido, o se espera que ocurran, como resultado de la pandemia del COVID-19. Estos cambios incluyen, por ejemplo, que los arrendadores ofrezcan concesiones (rebajas o descuentos en las cuotas de arrendamiento, o aplazamiento en los pagos, entre otras facilidades) a los arrendatarios.

La NIIF 16 - Arrendamientos sí contempla que pueden ocurrir cambios en los pagos por arrendamiento durante el plazo de un arrendamiento. La contabilización requerida para tales cambios (si fuesen materiales o significativos) implica la aplicación del juicio profesional y depende de una serie de factores, incluyendo de manera importante si esos cambios fueron parte de los términos y condiciones originales del contrato de arrendamiento.

Por tanto, podrían surgir cambios procedentes directamente de enmiendas al contrato de arrendamiento en sí; o indirectamente, por ejemplo, de acciones de los Gobiernos en respuesta a la pandemia del COVID-19.

En función de lo anterior, el documento emitido por el IASB® aclara, en primer lugar, que al contabilizar 'cambios en los pagos por arrendamiento', una entidad debe considerar 'en conjunto' el contrato de arrendamiento y cualquier Ley aplicable o regulación. En otras palabras, al aplicar la NIIF 16, una entidad trata un cambio en los pagos por arrendamiento de la misma manera, independientemente de si el cambio resulta por un cambio en los términos del contrato en sí o, por ejemplo, producto de un cambio en la Ley o regulación aplicable.

Resuelto lo anterior, la pregunta es ahora: ¿Y cómo contabilizo los 'cambios en los pagos por arrendamiento'?

Pues bien, la NIIF 16 establece requerimientos específicos sobre cómo contabilizar algunos cambios en los pagos por arrendamiento, por ejemplo, aquellos que surgen de cambios en un índice o porcentaje para determinar los pagos. De lo contrario, la contabilización requerida para un cambio en los pagos por arrendamiento depende de si

ese cambio cumple con la definición de ‘modificación del arrendamiento’ establecida en la NIIF 16.

### EVALUANDO SI LOS CAMBIOS EN LOS PAGOS CORRESPONDEN A UNA ‘MODIFICACIÓN DEL ARRENDAMIENTO’

El documento emitido por el IASB® resalta que la NIIF 16 considera una ‘modificación del arrendamiento’ (tanto para el arrendador como para el arrendatario) como un cambio en el ‘alcance’ de un arrendamiento, o en el ‘pago (contraprestación) por el arrendamiento’, que no formaba parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento. Entonces, analicemos primero los cambios en el ‘alcance’ y luego en el ‘pago por el arrendamiento’.

Ahora bien, al evaluar si ha habido un cambio en el ‘alcance’ del arrendamiento, una entidad considera si ha habido un cambio en el derecho de uso transmitido al arrendatario por el contrato: ejemplos de un cambio en el alcance de un contrato de arrendamiento incluyen agregar o finalizar el derecho a usar uno o más activos, o extender o acortar el plazo contractual del arrendamiento. Nótese que el que se brinden ‘días de gracia’ o aplazamiento en los pagos (facilidades de pago), o el que se haga una rebaja o descuento en la cuota de arrendamiento, no significan, por sí solas, un cambio en el ‘alcance’ de un contrato de arrendamiento.

Adicionalmente, al evaluar si ha habido un cambio en el ‘pago por el arrendamiento’ (contraprestación), una entidad considerará el efecto general de cualquier cambio en los pagos. Por ejemplo, si un arrendatario no realiza pagos de arrendamiento por un período de tres meses, pero los pagos por arrendamiento luego de los tres meses aumentarán de forma proporcional, de tal manera que se cubra lo no pagado durante los 3 meses mencionados, entonces en dicho caso, nótese que, en esencia, el contrato de arrendamiento no ha cambiado.

Si al hacer la evaluación, no hay cambios en el ‘alcance’ del arrendamiento ni en el ‘pago por el arrendamiento’, entonces no se ha producido una ‘modificación del arrendamiento’, de conformidad a la NIIF 16.

Si al hacer la evaluación, se concluye que sí ha habido un cambio en el ‘alcance’ o el ‘pago por el arrendamiento’, una entidad debe considerar entonces si ese cambio fue parte de los términos y condiciones originales del arrendamiento. Una entidad aplica el párrafo 2 de la NIIF 16 y considera los términos y condiciones del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes. Los hechos y circunstancias relevantes pueden incluir contratos, estatutos u otras Leyes o regulaciones aplicables a los contratos de arrendamiento (nótese que esto contrasta con el enfoque de algunas otras Normas NIIF).

Por ejemplo, los contratos de arrendamiento o la Ley o regulación aplicable pueden contener cláusulas que resulten en cambios a los pagos si ocurren eventos particulares o surgen determinadas circunstancias. Las acciones de los Gobiernos (por ejemplo, requerir el cierre de tiendas minoristas por un período de tiempo debido al COVID-19) podría ser relevante para la interpretación legal de cláusulas, como ‘fuerza mayor’, que estaban en el contrato original o en la Ley o regulación aplicable. Los cambios en los pagos por arrendamiento que resultan de cláusulas en el contrato original o en la Ley o regulación aplicable sí son parte de los términos y condiciones originales del contrato de

arrendamiento, incluso si el efecto de esas cláusulas (derivado de un evento como la pandemia del COVID-19) no se contemplaba anteriormente. En dicho caso, no hay ‘modificación del arrendamiento’ para propósitos de la NIIF 16.

Por otra parte, si expuesto lo anterior, una entidad llegase a la conclusión de que un cambio en el ‘pago por el arrendamiento’ sí resultan en una ‘modificación del arrendamiento’, un arrendatario aplicará entonces los principios de los párrafos 44 al 46 de la NIIF 16, y un arrendador aplicará los párrafos 79 al 80 o el párrafo 87 de la NIIF 16.

#### CAMBIOS EN LOS PAGOS QUE NO SIGNIFICAN ‘MODIFICACIÓN DEL ARRENDAMIENTO’

Si un cambio en los pagos no resulta en una ‘modificación del arrendamiento’, ese cambio sería generalmente contabilizado como ‘pagos por arrendamientos variables’.

En este caso, un arrendatario aplicará el párrafo 38 de la NIIF 16 y generalmente reconoce el efecto en el resultado del periodo.

Para un arrendamiento operativo, un arrendador reconoce el efecto de una concesión en los pagos por arrendamiento, como menores ingresos en el estado de resultados de forma prospectiva.

#### EXTINCIÓN PARCIAL DEL PASIVO POR ARRENDAMIENTO

Si un cambio en los pagos por arrendamiento resulta en la extinción de una parte del pasivo por arrendamiento en el contrato (por ejemplo, un arrendatario está legalmente liberado de su obligación de hacer pagos específicamente identificados), el arrendatario consideraría si los requerimientos para la baja en cuentas de una parte del pasivo por arrendamiento se cumplen aplicando el párrafo 3.3.1 de la NIIF 9 – Instrumentos Financieros.

#### DETERIORO DEL VALOR DE ACTIVOS

La NIC 36 - Deterioro del Valor de los Activos se aplica para determinar si los ‘activos por derecho de uso’ (para arrendatarios) y los elementos de propiedades, planta y equipo sujetos a un arrendamiento operativo (para arrendadores) están o no deteriorados.

Las circunstancias que dan lugar a concesiones en arrendamientos como resultado de la pandemia del COVID-19, son indicadores de que los activos podrían estar deteriorados.

Por ejemplo, la pérdida de ingresos durante el período cubierto por una concesión de arrendamiento puede ser un indicador de deterioro del ‘activo por derecho de uso’ relacionado.

Del mismo modo, los efectos a largo plazo de la pandemia del COVID-19 podrían afectar el desempeño económico en curso esperado de los ‘activos por derecho de uso’ (afectando por ende su ‘valor en uso’). Los arrendadores también deben considerar los requerimientos aplicables de la NIIF 9, por ejemplo, al contabilizar cualquier deterioro del valor de las cuentas por cobrar por arrendamientos.

## INFORMACIÓN A REVELAR

Los arrendatarios y los arrendadores también deben aplicar los requerimientos de revelación en notas de la NIIF 16 y otras Normas NIIF aplicables, como la NIC 1 Presentación de Estados Financieros. Por ejemplo, la NIIF 16 requiere que tanto los arrendatarios como los arrendadores revelen información que brinde una base para los usuarios de los estados financieros en la evaluación del efecto que tienen los arrendamientos en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. La información revelada deberá ser suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de los cambios en los pagos por arrendamientos relacionados con el COVID-19 (párrafo 31 de NIC 1).

Esperando que la información compartida pueda ser de utilidad.

Un fuerte abrazo,

Luis A. Chávez

Fuente: <https://tinyurl.com/r3ljqxu>