



**CONTABILIZACIÓN DE CONCESIONES DE ARRIENDO:  
PREGUNTAS FRECUENTES DEL ARRENDATARIO**  
BOLETÍN INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA

2020/11

## ANTECEDENTES

El 28 de mayo de 2020, El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) emitió modificaciones a la NIIF 16, las cuales proveen un alivio a los arrendatarios en la contabilización de concesiones de arriendo, otorgadas como consecuencia directa del COVID-19. La pandemia global tuvo como resultado diferentes acuerdos entre arrendadores y arrendatarios, incluyendo el diferimiento de pagos, reducción o condonación de pagos de arriendo, y muchos otros tipos de acuerdos. El IASB decidió enmendar la NIIF 16 para simplificar los requisitos del arrendatario para contabilizar las concesiones de arriendo.

### ENMIENDAS - ARRENDATARIOS

La NIIF 16 ha sido modificada para:

- (a) Proporcionar a los arrendatarios una exención opcional para determinar si un acuerdo o concesión de arriendo relacionado con el COVID-19 significa una modificación del arriendo; y
- (b) Requerir que los arrendatarios que apliquen esta exención contabilicen las concesiones de arriendo relacionadas con el COVID-19 como si no fueran modificaciones de arriendo.

Los criterios que deben cumplir para que una concesión de arriendo califique como un recurso práctico, está resumido en el gráfico de la Sección 3. Una explicación de estos criterios y de las implicaciones prácticas de aplicar este recurso se detalla más adelante.

### ARRENDADORES

El IASB no realizó enmiendas a los requerimientos contables para los arrendadores. A pesar de que cada concesión otorgada a un arrendatario tiene un efecto correspondiente en el arrendador, el IASB señaló que las circunstancias difieren para los arrendadores. Adicionalmente, cualquier cambio realizado a la contabilidad del arrendador pudo haber tenido consecuencias inintencionadas debido a que pudieron adoptar diferencias entre la contabilización de arriendos y otros componentes no relacionados.

Por lo tanto, los arrendadores deben aplicar los requerimientos vigentes de las NIIF en relación a la contabilización de concesiones de arriendo. Los requerimientos aplicables a los arrendatarios no cambiaron substancialmente de la NIC 17 (norma precedente de la NIIF 16). Sin embargo, los tipos de concesiones que han sido acordadas como resultado de la pandemia global han incrementado un sin número de inconvenientes que muchos arrendadores no tenían previamente que justificar.

Este boletín no trata sobre los requerimientos contables de los arrendadores; sin embargo, puedes acceder al [IFRS Microsite](#) de BDO para encontrar información más detallada sobre las NIIF, e información sobre aspectos importantes de la contabilidad del arrendador.

### PREGUNTAS FRECUENTES

La contabilización de concesiones de arriendo tiene muchas interrogantes. Esta publicación incluye respuestas a las preguntas más frecuentes que BDO ha encontrado en la práctica y que se relacionan a arriendos. Estas preguntas están organizadas de la siguiente manera:

- Sección 1: Modificaciones de arriendo vs aplicación del recurso práctico
- Sección 2: Alcance del recurso práctico
- Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico
- Sección 4: ¿Cómo aplicar el recurso práctico?
- Sección 5: Ejemplos ilustrativos

#### ESTATUS Final.

#### FECHA DE VIGENCIA

Periodos anuales de reporte que inician el 1 de junio de 2020, o posterior a esa fecha. Se permite su aplicación anticipada, incluso en los estados financieros cuya emisión aún no haya sido autorizada al 28 de mayo de 2020.

#### IMPACTO CONTABLE

Importante Alivio operacional para los arrendatarios en la contabilización de las modificaciones de los contratos de arriendo como consecuencia del COVID-19.

No aplica enmiendas o beneficio alguno para arrendadores.

## PREGUNTAS FRECUENTES SOBRE ARRIENDOS

### Sección 1: Modificaciones de arriendo vs la aplicación del recurso práctico

**Pregunta frecuente 1.1: ¿Cómo los requerimientos contables para las modificaciones de arriendos aplicables a arrendatarios se comparan frente a los requerimientos del recurso práctico?**

Respuesta: Varias concesiones de arriendo cumplirán con la definición de modificación de arriendo, que significa:

*Un cambio en el alcance del arriendo, o una consideración del arriendo que no era parte de los términos y condiciones acordados inicialmente (por ejemplo, incluir o eliminar el derecho de usar uno o más activos subyacentes, o extender o disminuir el plazo del contrato de arriendo).*

Si el recurso práctico es aplicado en una concesión de arriendo, un arrendatario no evalúa si la concesión de arriendo representa una modificación del arriendo (es decir, el arrendatario puede elegir no aplicar los requerimientos de contabilización de modificación de arriendo, inclusive si la concesión de arriendo reúne la definición de una modificación de arriendo). El recurso práctico no especifica cómo la concesión de arriendo debe ser contabilizada para el arrendador que otorga la concesión de arriendo “de la misma forma en la que registraría el cambio aplicando la NIIF 16, si el cambio no fuese una modificación de arriendo”.

Desde nuestro punto de vista, la contabilización de una concesión de arriendo como si esta no fuese una modificación de arriendo, generalmente resultará en que el arrendatario aplicará los requerimientos de la NIIF 16, 38(b), párrafo 38(b) que especifica cómo un arrendatario registra pagos de arriendo variables que no están incluidos en el cálculo del pasivo por arrendamiento (por ejemplo, pagos de arriendo que varían debido a cambios en factores o circunstancias que ocurrieron después de la fecha de inicio además del propio transcurso del tiempo).

La siguiente tabla compara los requerimientos para las modificaciones de arriendo (NIIF 16.39-43) contra los requerimientos de pagos de arriendo variables (NIIF 16.38(b)), que a menudo serán sobre cómo los arrendatarios contabilizan los efectos de las concesiones de arriendo cuando el recurso práctico es aplicado. La Sección 5 de este Boletín incluye ejemplos de cómo el recurso práctico es aplicado a las concesiones de arriendo más comunes.

	Recurso práctico no aplicado - contabilización de la modificación de arriendo (NIIF 16.39-43)	Recurso práctico aplicado - contabilización de pagos de arriendo variable (NIIF 16.38(b))
Efecto sobre el pasivo de arrendamiento	Reducida para reflejar la contraprestación revisada	Reducida para reflejar la contraprestación revisada
Efecto sobre la tasa de descuento	El total revisado de la contraprestación restante se vuelve a medir utilizando una tasa de descuento actualizada a la fecha de entrada en vigor de la modificación del arriendo.	Sin cambios en la tasa de descuento
Efecto en el derecho de uso de un activo	El ajuste de compensación se registra contra el valor en libros del activo por derecho de uso	No tiene efecto
Efecto en pérdidas o ganancias	Ninguno al momento de la modificación; dará lugar a una modificación del gasto financiero y la depreciación en períodos posteriores	El ajuste de compensación se registra en ganancias o pérdidas. Dependiendo de los hechos y circunstancias, esto puede ser inmediato o durante el período de la concesión del arriendo

## Sección 2: Alcance del recurso práctico

Pregunta frecuente 2.1: ¿Los arrendatarios deben aplicar el recurso práctico?

Respuesta: No, la aplicación del recurso práctico es opcional. Sin embargo, los arrendatarios tienen la opción de:

1. No aplicar el recurso práctico, y por lo tanto evaluar si las concesiones de arriendo cumplen la definición de una modificación de arriendo y aplicar los requerimientos relevantes de la NIIF 16; o
2. Aplicar el recurso práctico de manera coherente a los arriendos con “características y circunstancias similares” (ver Pregunta frecuente 2.2).

Pregunta frecuente 2.2: ¿Puede aplicarse el recurso práctico en una base arriendo por arriendo?

Respuesta: No. Las enmiendas a la NIIF 16 no especifican explícitamente si el recurso práctico puede aplicarse en una base de arriendo por arriendo. Sin embargo, todas las políticas contables relativas a arrendamientos en el alcance de la NIIF 16 están sujetas al requisito del párrafo 2 de la NIIF 16, que requiere que una entidad aplique la NIIF 16 de manera coherente a los contratos con “características y circunstancias similares”. Este punto se confirma en la NIIF 16. BC205C.

Por lo tanto, una entidad deberá aplicar (o no aplicar) de manera coherente el recurso práctico para arrendamientos similares. Si una entidad aplica el recurso práctico a algunos tipos de arrendamiento, pero no a otros que cumplen los criterios para su aplicación, entonces se requiere una revelación adicional (ver Pregunta frecuente 4.6).

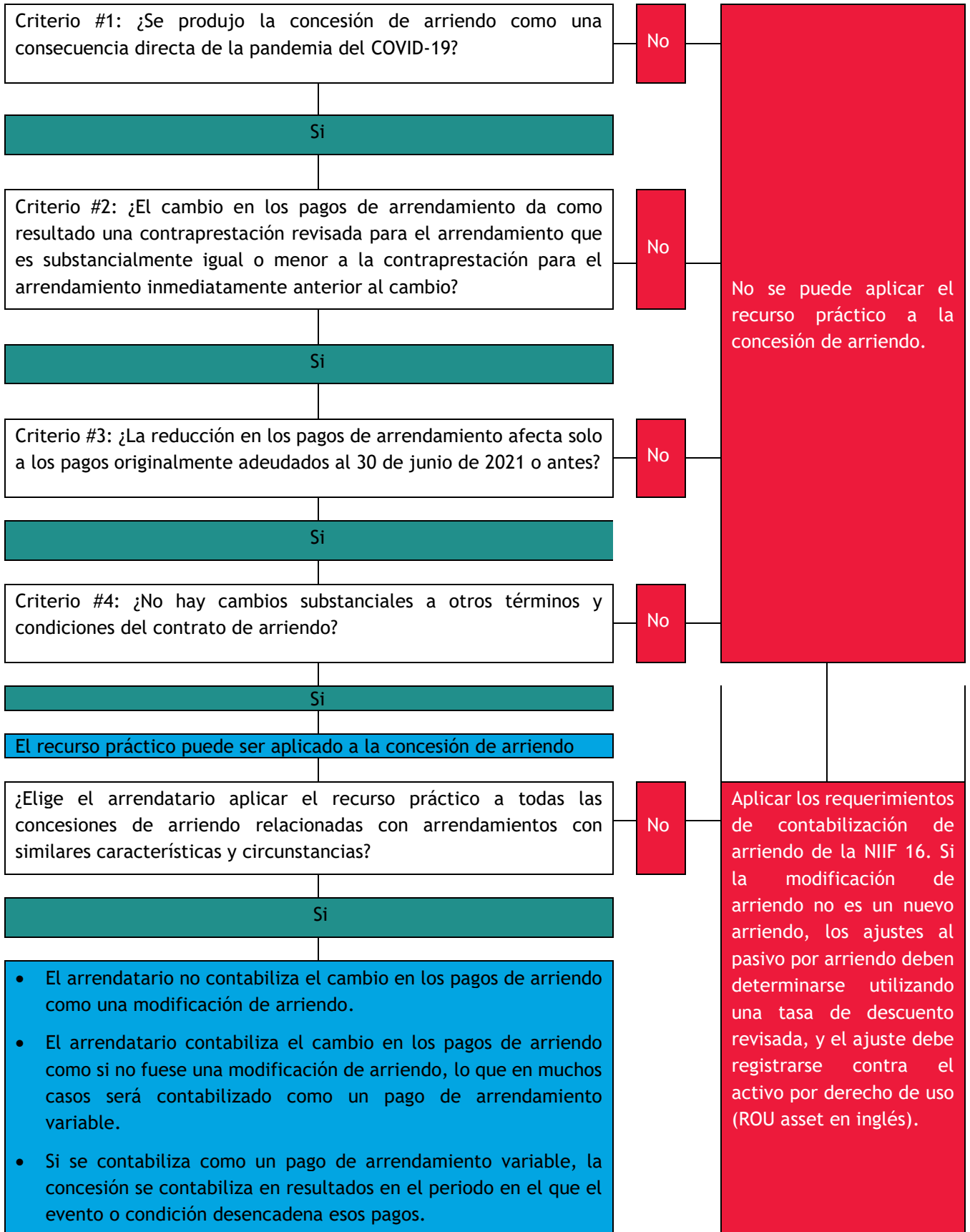
## Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico

Pregunta frecuente 3.1: ¿Cuáles son los criterios que deben cumplirse para que una concesión de arriendo sea contabilizada por usar el recurso práctico?

Respuesta: La NIIF 16.46A-46B especifica cuatro criterios que deben ser cumplidos para que un arrendatario pueda aplicar el recurso práctico a una concesión de arriendo. Los criterios se resumen en el gráfico siguiente a esta pregunta, acompañado de las preguntas frecuentes en cada criterio.



## PREGUNTA FRECUENTE 3.1: CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DEL RECURSO PRÁCTICO



### Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico (Continuación)

**Pregunta frecuente 3.2, Criterio #1:** ¿Pueden las reducciones en pagos de arriendo por activos diferentes a bienes inmuebles (por ejemplo: equipos pesados, maquinaria, etc.) cumplir con esta condición?

**Respuesta:** El recurso práctico puede aplicarse a cualquier concesión de arriendo que tenga relación con un arriendo dentro del alcance de la NIIF 16 y el cual satisfaga todos los criterios. Por lo tanto, puede aplicarse a arriendos de activos subyacentes diferentes a bienes inmuebles siempre que cumplan con todos los criterios.

**Pregunta frecuente 3.3, Criterio #1:** ¿Pueden las reducciones en pagos de arriendo que están vinculados a otras condiciones (por ejemplo: precios de los productos por debajo de un precio específico cada mes/trimestre) cumplir con esta condición?

**Respuesta:** No. Las reducciones en pagos de arriendo que están vinculadas a productos u otros precios no son una “consecuencia directa” del COVID-19. La disminución en los precios de activos puede ser una consecuencia de la pandemia; sin embargo, desde nuestro punto de vista, no cumplen necesariamente esta condición. Adicionalmente, si la reducción contingente en los pagos de arriendo no es restringida a pagos de arriendo adeudados originalmente al 30 de junio de 2021 o antes de esta fecha (por ejemplo, la concesión aplica siempre que los precios del petróleo permanezcan bajo un monto o valor específico), la concesión de arriendo también falla en el criterio #3.

**Pregunta frecuente 3.4, Criterio #2:** ¿El criterio de “contraprestación revisada” es evaluado en función de los flujos de efectivo nominales (es decir, sin descuentos) o descontados? ¿En otras palabras, esta “contraprestación” toma en cuenta el valor del dinero en el tiempo?

**Respuesta:** Las enmiendas no son muy claras al definir si la “contraprestación revisada” debe ser evaluada en función de los flujos de efectivo nominales (es decir, sin descuentos) o descontados y, si permiten los flujos de efectivo descontados, la base para realizar el cálculo del valor presente (por ejemplo, qué tasa de descuento debe aplicarse y si se evalúa la contraprestación total del arrendamiento o sólo la contraprestación restante en el momento de la concesión del arriendo).

En la base de las conclusiones de las enmiendas se señala que un cambio que sea más que un aumento insustancial de los pagos totales no podría ser resultado únicamente de una concesión de arriendo relacionada con COVID-19, salvo en la medida en que el aumento refleje el valor del dinero en el tiempo. Por lo tanto, si los flujos de efectivo nominales han aumentado, parecería apropiado que las entidades evalúen el criterio 2 determinando si el aumento refleja el valor temporal del dinero. Otros aumentos de consideración, como las sanciones que se incluyen en el aplazamiento, harían que este criterio no se cumpliera.

Por ejemplo, si una concesión de arriendo aplaza 3 pagos de un arriendo mensual de \$100 dólares durante un período de 12 meses, el arrendador y el arrendatario pueden acordar aumentar los flujos de efectivo nominales, por ejemplo, a \$105 dólares mensuales. Si el arrendatario concluye que este incremento por los pagos que se aplazan compensa al arrendador por el valor del dinero en el tiempo, entonces este criterio se cumple.

El incremento en los flujos de efectivo nominales cuando los pagos de arriendo son diferidos puede ser más común en jurisdicciones con tasas de inflación más altas, donde el valor del dinero en el tiempo es más significativo, y cuando el aplazamiento de los pagos es por un período de tiempo más que insignificante.

### Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico (Continuación)

**Pregunta frecuente 3.5, Criterio #2:** Si una concesión de arriendo modifica los pagos de arriendo ajustándolos a ser pagos variables (por ejemplo, incrementar el valor de la renta basado en el porcentaje de ventas de una tienda minorista) ¿se cumple este criterio?

Respuesta: Las enmiendas no son muy claras al definir si la “contraprestación revisada” incluye todos los pagos de arriendo (por ejemplo, pagos fijos de arriendo, pagos variables de arriendo que dependen de un índice o una tasa, y pagos variables de arriendo que no dependen de un índice o tasa, como un porcentaje de ventas mensuales). Desde nuestro punto de vista, un enfoque aceptable es considerar la contraprestación revisada que incluya todas las contraprestaciones que deban ser pagadas por el arrendatario bajo los términos revisados del contrato de arriendo.

Por consiguiente, en la evaluación de si la concesión de arriendo resulta en una contraprestación revisada que es substancialmente inferior al arriendo original, una entidad debe considerar si la concesión de arriendo resultará en una reducción del total de la contraprestación pagable. En varias instancias, esperaríamos que este fuera el caso, ya que los centros comerciales y minoristas en general tienen niveles bajos de ventas debido a la pandemia, lo que significa que un cambio de renta fija a un valor calculado en base a un porcentaje del ingreso por ventas resultaría en una disminución de la renta. Adicionalmente, es poco probable que un arrendatario esté de acuerdo con una concesión de arriendo de este tipo si no espera que resulte en una reducción total de la contraprestación.

La aplicación del recurso práctico a un patrón de hechos, incluyendo este tipo de concesiones de arriendo, está incluido en la concesión de arriendo #4, Sección 5.

---

**Pregunta frecuente 3.6, Criterio #3:** ¿Si la reducción de los pagos afecta a pagos de arrendamiento originalmente adeudados al 30 de junio de 2021, es la concesión de arriendo dividida en la proporción que cumple con el criterio para usar el recurso práctico y la porción que no cumple?

Respuesta: No. Para calificar para el uso del recurso práctico, la concesión de arriendo debe reducir los pagos de arrendamiento originalmente adeudados el 30 de junio de 2021 o antes. Este criterio se evalúa para la concesión de arriendo como un todo, y está redactado como una norma estricta, por lo que una concesión de arriendo que reduzca los pagos de arriendo de cualquier manera más allá del 30 de junio de 2021 descalificará la concesión de arriendo para la aplicación del recurso práctico.

Por ejemplo, si una concesión de arriendo diera como resultado una reducción de los pagos de arriendo entre el 30 de junio de 2020 y el 31 de agosto de 2021, la concesión de arriendo en su conjunto no cumpliría este criterio y no se podría aplicar el recurso práctico. No se permite “subdividir” las concesiones de arriendo en una parte que cumpla el criterio (es decir, del 30 de junio de 2020 al 30 de junio de 2021) y una parte que no lo cumpla (del 1º de julio de 2021 al 31 de agosto de 2021).

El criterio se evalúa para la concesión de arriendo en su totalidad. Así mismo, si una concesión de arriendo fue dividida en dos acuerdos legales que fueron ingresados al mismo tiempo, esos dos acuerdos legales serán combinados para propósitos contables y registrados como una sola concesión de arriendo.

---

## Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico (Continuación)

**Pregunta frecuente 3.7, Criterio #3: ¿Si una concesión de arriendo no tiene un plazo establecido, no cumple con los criterios? Por ejemplo, si el arrendatario accede a reducir la renta “mes por mes” en función de las condiciones comerciales.**

Respuesta: Si el arrendador negocia la concesión de arriendo en una base mes por mes, cada modificación contractual de los términos originales de arrendamiento se registra como una unidad diferente ya que cada concesión de arriendo mensual es distinta de la del siguiente mes. Esto significa, cada concesión de arriendo acordada mensualmente debe ser evaluada en función del criterio del recurso práctico y contabilizado individualmente.

Por ejemplo, si un arrendador indica al arrendatario que podría reducir los pagos de arriendos mensuales dependiendo de la evaluación de las condiciones comerciales del arrendador (por ejemplo, el flujo de gente en un centro comercial, pronósticos económicos actuales, etc.), y el arrendador decidirá cada mes si le ofrece al arrendatario un ajuste a los pagos del arriendo, y por lo tanto cada mes será una concesión de arriendo diferente.

Sin embargo, si el arrendador acuerda una reducción en los pagos del arriendo por el periodo en el cual el flujo de gente en el centro comercial permaneció por debajo de un nivel específico, esto no califica para el recurso práctico porque la reducción en pagos de arriendo futuros no se limita a los periodos terminados el 30 de junio de 2021.

**Pregunta frecuente 3.8, Criterio #4: ¿Cuáles son algunos ejemplos de otros cambios sustanciales que podrían dar lugar a que este criterio no se cumpla?**

Respuesta: Los cambios sustanciales que podrían dar lugar a que este criterio no se cumpla requieren de juicio para ser evaluados. En nuestra opinión, el análisis debe incluir la consideración de si el arrendador requiere que el arrendatario acepte otros cambios al contrato de arriendo que compensen al arrendador por la concesión.

Por ejemplo, si un arrendador accede a reducir el arriendo de julio a septiembre 2020 en un 25% a cambio de que el arrendatario extienda el periodo de arriendo por otros 2 años, esta extensión de tiempo sería un cambio sustancial que violaría este criterio. Tenga en cuenta que, dependiendo de los factores y las circunstancias, algunas extensiones legales de los plazos de arriendo pueden no hacer que este criterio falle si el plazo del arriendo, según lo definido en la NIIF 16, permanece igual. Ver la pregunta frecuente 3.10.

Otro ejemplo de cambio sustancial que resultaría en una violación al criterio #4 sería el incremento del alcance del arriendo de una manera distinta al plazo del arriendo. Un ejemplo sería una concesión de arriendo a cambio de que el arrendatario acepte arrendar 2000 pies cuadrados adicionales en el mismo piso en el que ya tiene un espacio arrendado. la concesión de arriendo a cambio de que el arrendatario acepte arrendar 2000 pies cuadrados adicionales en el mismo piso en el que ya tiene un espacio arrendado.

**Pregunta frecuente 3.9, Criterio #4: ¿Puede una concesión de arriendo incluir un cambio al plazo de arriendo y aun así cumplir con este criterio?**

Respuesta: No todos los cambios en el plazo de arriendo descalificarán una concesión de arriendo de aplicar el recurso práctico.

La NIIF 16. BC 205D c) aclara la conclusión de la Junta, y señala que un período de tres meses de suspensión de arriendo antes del 30 de junio de 2021, seguido de tres meses adicionales de un pago sustancialmente equivalente al final del arriendo, no constituiría un cambio sustantivo de otras condiciones del arriendo. Un documento del personal de la reunión de la IASB celebrada el 15 de mayo de 2020 aborda este ejemplo e indica que la IASB se proponía incluir en el alcance del recurso práctico una concesión simple que sustituye esencialmente el período de la concesión de arriendo por un período equivalente al final del arrendamiento y con pagos sustancialmente equivalentes.

La aplicación del recurso práctico a un patrón de hechos que incluye este tipo de concesiones de arriendo se detalla en la concesión de arriendo #2, Sección 5.



---

### Sección 3: Evaluación del cumplimiento de los criterios del recurso práctico (Continuación)

Pregunta frecuente 3.10, Criterio #4: ¿Si una concesión modifica el periodo no cancelable de un arriendo, pero el plazo del arriendo permanece sin cambios, como lo establece la NIIF 16, resulta en el incumplimiento del criterio #4? Por ejemplo, un arriendo pudo tener un plazo fijo más una opción al arrendatario de extender el plazo de arriendo. Al tiempo que la concesión es acordada, el arrendatario acepta que ejercerá la opción al momento de la concesión. Por lo tanto, el periodo no cancelable del arriendo se ha incrementado. Sin embargo, en los periodos de presentación de reportes anteriores y a la fecha de la concesión de arriendo, el arrendatario incluyó el periodo cubierto por la opción del arrendatario en los términos del contrato como se define en la NIIF 16, entonces la contabilización del plazo de arriendo no cambiaría.

Respuesta: En nuestra opinión, dado que el plazo de arriendo no habría cambiado en este caso, como lo define la NIIF 16, incluso en la fecha en que se celebró la concesión, este cambio en el contrato de arrendamiento no resultaría en un incumplimiento al criterio #4.

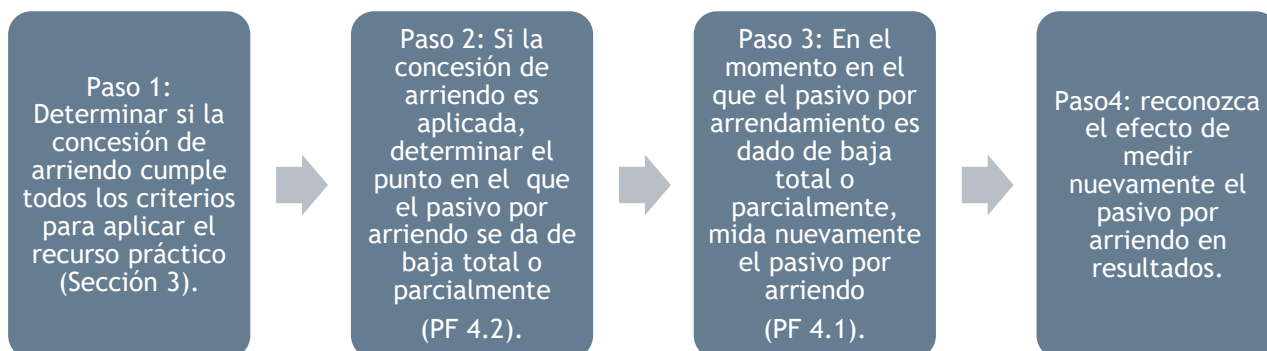
Si el plazo de arriendo (para propósitos contables) es extendido como parte de la concesión de arriendo, y la extensión no está cubierta en la pregunta frecuente 3.9 antes descrita, es muy poco probable que la concesión de arriendo satisfaga el criterio #4.

---

## Sección 4: ¿Cómo aplicar el recurso práctico?

A continuación de las preguntas frecuentes en esta sección, hay una serie de ejemplos que ilustran cómo el recurso práctico es aplicado en varios tipos de concesiones de arriendo.

El enfoque general para aplicar al contabilizar una concesión de arriendo usando el recurso práctico, se resume a continuación:



**Pregunta frecuente 4.1: Si una concesión de arriendo cumple con todos los criterios requeridos para aplicar el recurso práctico, ¿cómo se aplica?**

Respuesta: La pregunta frecuente 1.1 trata los requisitos de la NIIF 16 aplicables a las modificaciones de arriendo comparado a los requerimientos de la NIIF 16 aplicables a las concesiones de arriendo contabilizados por aplicar el recurso práctico.

Como se trató en la pregunta frecuente 1.1, la contabilización típica de una concesión de arriendo será tratada como un “pago variable negativo”, que da lugar a ajustes en los pasivos por arrendamiento siendo registrados en el periodo en el cual el evento o condición desencadenó dichos pagos. (IFRS 16.38(b)).

En nuestra opinión, el “evento o condición” que desencadena los ajustes al pasivo por arriendo es cuando se cumplen los criterios de baja en cuentas de la NIIF 9 en relación a la proporción del pasivo de arriendo que fue dado de baja. Esto se debe a que los pasivos por arriendo están dentro del alcance de los requisitos de baja de cuentas de la NIIF 9, aplicable a pasivos financieros.

NIIF 9.3.3.1 (énfasis añadido):

*Una entidad eliminará un pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) de su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, **éste se haya extinguido – es decir, cuando la obligación especificada en el contrato sea descargada, cancelada o expire.***

Por lo tanto, cuando una concesión de arriendo es efectiva, es decir, cuando elimina una parte del pasivo por arriendo, el efecto sobre la concesión de arriendo se registra. El efecto se registra al comparar (1) y (2):

- (1) El valor presente del pasivo por arriendo inmediatamente antes de que la concesión de arriendo elimine total o parcialmente el pasivo por arrendamiento en acuerdo a la NIIF 9.3.3.1; y
- (2) El valor presente del pasivo por arriendo inmediatamente después de la concesión de arriendo, lo que representa el valor presente de la contraprestación revisada.

El pasivo por arriendo se ajusta para reflejar la diferencia entre (1) y (2) con la contrapartida registrada en resultados. Los cálculos del valor presente son realizados usando una tasa de descuento fija (ver PF4.3).

Comparar (1) y (2) resultará en una diferencia donde la contraprestación nominal en un arriendo no cambia, pero los pagos del arriendo son diferidos. Por ejemplo, si un arrendador acepta cobrar rentas adeudadas por abril, mayo y junio 2020 de manera equitativa por los próximos 12 meses desde julio 2020 a junio 2021, esto resultará en una revisión al pasivo por arriendo.

Esto se debe a que el valor presente de 3 meses de arriendo adeudados comparados con el valor presente de 3 meses de renta que serán recaudados durante los siguientes 12 meses, no es lo mismo. Ver concesión de arriendo #1, sección 5, para mejor ilustración de este cálculo.

## Sección 4: ¿Cómo aplicar el recurso práctico? (Continuación)

**Pregunta frecuente 4.2: Cuando se vuelve a medir el pasivo por arrendamiento, ¿cómo se indicó en la pregunta frecuente 4.1?**

Respuesta: el pasivo por arriendo es medido nuevamente cuando se cumplen los requerimientos de baja en cuentas de la NIIF 9.3.3.1, como lo señala la pregunta frecuente 4.1 (cuando una porción del pasivo por arriendo es condonada) o cuando el diferimiento de los pagos de arriendo se vuelve efectivo.

Dependiendo de los términos y condiciones adecuadas de una concesión de arriendo, ésta puede ser contabilizada en un determinado momento o durante varios periodos.

Por ejemplo, el 1 de julio de 2020, si un arrendador otorga a un arrendatario una reducción del 25% en los pagos del arriendo por los meses de julio, agosto y septiembre, los requerimientos de baja de cuentas de la NIIF 9.3.3.1 se cumplen el 1 de julio de 2020. Esto es porque el 01 de julio de 2020 la obligación del arrendatario de pagar el 25% del arriendo de julio a septiembre se libera. Ver concesión de arriendo #3A, Sección 5.

En contraste, el 1 de julio de 2020, si un arrendador otorga a un arrendatario el 25% de reducción en los pagos del arriendo por los meses de julio, agosto y septiembre que está condicionado al flujo de personas en un centro comercial, siendo el 25% inferior al año anterior en cada mes individual, entonces el criterio de baja de cuenta no se cumple al 01 de julio de 2020. Esto es porque el arrendatario aún debe al arrendador los pagos de arriendo originales hasta que la condición (el flujo de personas reducido) se cumpla. Por lo tanto, asumiendo que la reducción de flujo de personas ocurre cada mes, el arrendatario mide nuevamente el pasivo por arriendo descontando el 25% de su pago mensual de arriendo al final de cada mes cuando los criterios de baja de cuentas de la NIIF 9.3.3.1 se cumplan. Ver concesiones de arriendo #3B, Sección 5.

**Pregunta frecuente 4.3: ¿Tiene el arrendatario que determinar una tasa de descuento revisada cuando el pasivo de arriendo es medido nuevamente?**

Respuesta: No. Al aplicar el recurso práctico y medir nuevamente el pasivo por arriendo, como se comenta en la pregunta frecuente 4.1, el arrendatario usa una tasa de descuento sin cambios. Esto es porque la NIIF 16.40 requiere que una tasa de descuento revisada sea utilizada cuando hay un cambio en el contrato de arriendo como resultado de una modificación a los términos o existe un cambio en la evaluación de la compra de un activo, y la NIIF 16.45(c) requiere que una tasa de descuento revisada sea usada cuando un arriendo es modificado. Dado que el recurso práctico requiere que el arrendatario no aplique los requerimientos aplicables a la modificación de arriendo, una tasa de descuento revisada no es necesaria.

**Pregunta frecuente 4.4: ¿Cómo se registra el pasivo por arriendo por periodos previos al acuerdo de una concesión de arriendo? Por ejemplo, si un arrendatario no paga por algunos meses, pero no adeuda penalidades contractuales o intereses, los meses impagos atraen intereses adicionales “compuestos” debido a la NIIF 16.36?**

Respuesta: NIIF 16.36(a) requiere que el pasivo por arrendamiento se registre después del reconocimiento inicial “aumentando el importe en libros para reflejar el interés en el pasivo por arriendo”. No da más detalles sobre cómo debe hacerse este procedimiento, y no requiere el uso del método de tasa de interés efectiva, el cual es aplicable a activos y pasivos financieros clasificados al costo amortizado, de acuerdo a lo estipulado en la NIIF 9.

Desde nuestro punto de vista, si la consideración total no aumenta (debido a que el arrendador no cobra intereses en pagos tardíos o no efectuados), los pagos adeudados no deben dar lugar al registro de intereses adicionales más allá de los que se habría registrado de haberse cumplido con los pagos. Eso significa, que el pago total del arriendo no cambia debido a un pago adeudado o pendiente; por lo tanto, la tabla de amortización que respalda el pasivo de arriendo no necesita ser recalculada.

La aplicación del recurso práctico a un patrón de hechos, incluyendo este hecho, está incluido en la concesión de arriendo #5, sección 5.

## Sección 4: ¿Cómo aplicar el recurso práctico? (Continuación)

### Pregunta frecuente 4.5: ¿Cómo se aplican los requisitos transitorios de la enmienda?

Respuesta: Las enmiendas se aplican a los períodos anuales de reporte que comiencen a partir del 1º de junio de 2020, y se permite su aplicación anticipada. A diferencia de la mayoría de las enmiendas a las NIIF, también se permite su aplicación en los estados financieros de períodos anteriores cuya emisión aún no se ha autorizado al 28 de mayo de 2020.

Cuando las enmiendas son adoptadas, deben ser aplicadas de manera retrospectiva, con el efecto acumulativo reconocido en el patrimonio al inicio del periodo anual de presentación de informes en el cual el arrendatario primero aplique las enmiendas. Consecuentemente, la información comparativa no es actualizada.

Si, al 31 de mayo de 2020, una entidad aplica las NIIF emitidas por la IASB y todavía está preparando sus estados financieros para el período terminado el 31 de marzo de 2020, podría aplicar las enmiendas y utilizar el recurso práctico para las concesiones de arriendo que se produjeron al 31 de marzo de 2020 o antes, asumiendo que cumplen los criterios.

Por lo tanto, las enmiendas pueden ser aplicadas a las concesiones de arriendo que tuvieron lugar antes de que las enmiendas a la NIIF 16 sean publicadas, siempre y cuando una entidad esté preparando sus estados financieros y que aún no los haya completado una vez que las enmiendas son aplicables a la jurisdicción de la entidad. Las entidades que apliquen el recurso práctico no requieren revelar la información cuantitativa requerida en la NIC 8.28(f).

En el caso de las entidades que no aplican las NIIF emitidas por la IASB (por ejemplo, las NIIF aprobadas por la Unión Europea o basadas en la aprobación de otros organismos nacionales de normalización), la aplicación de las enmiendas se retrasará hasta que se produzca el proceso de aprobación o aprobación aplicable.

### Preguntas frecuentes 4.6: ¿Las enmiendas involucran algún requerimiento adicional de revelación?

Respuesta: Si. Una entidad que aplique el recurso práctico debe revelar:

- (a) Que ha aplicado el recurso práctico a todas las concesiones de arriendo que cumplen con el criterio, o si no ha aplicado a todas las concesiones de arriendo, proporcionar información sobre la naturaleza de los contratos de las que si aplicó el recurso práctico (ver el análisis anterior sobre la aplicación coherente del recurso práctico);  
y
- (b) El importe reconocido en resultados para reflejar los cambios en los pagos de arriendo que surgen de las concesiones de arriendo relacionadas al COVID-19. Por lo tanto, las concesiones de arriendo contabilizadas como pagos de arriendo variables negativos en los resultados, deben ser revelados de forma separada de los efectos de otros pagos de arriendo variables incluidos en resultados (por ejemplo, el pago de la renta en función de las ventas de la tienda minorista).

## Sección 4: ¿Cómo aplicar el recurso práctico? (Continuación)

**Pregunta frecuente 4.7: ¿Cómo debe presentar el arrendador el efecto de registrar la concesión de arriendo en el estado de resultados integrales?**

Respuesta: como se mencionó en la pregunta frecuente 4.1, el efecto de contabilizar la concesión de arriendo usando el recurso práctico resultará en un pago de arriendo variable registrado en resultados (NIIF 16.38(b)). La NIIF 16 no tiene requerimientos específicos sobre cómo deben ser presentados estos pagos en el estado de resultados integrales. Cuando se modificó la NIIF 16 para incluir el recurso práctico, no se agregaron requerimientos de presentación adicionales, sólo ciertas revelaciones (ver pregunta frecuente 4.6).

Por lo tanto, aplica los requerimientos de presentación general de la NIC 1 “Presentación de los Estados Financieros”. Respecto a la presentación de los efectos de aplicar el recurso práctico, lo cual resultará en que las ganancias se registren en resultados, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- (a) Las ganancias no deben ser presentadas como “ingresos” ya que no se relacionan a “ingresos que surgen de las actividades ordinarias de la entidad” (Apéndice A - NIIF 15);
- (b) Las ganancias están sujetas a los requisitos de compensación de la NIC 1.32, que declara que las entidades no compensarán las partidas de ingresos o gastos, a menos que lo requiera o permita una NIIF. Ninguna NIIF requiere o permite que las ganancias reconocidas como un resultado de haber aplicado el recurso práctico sean compensadas contra gastos;
- (c) Si las ganancias son significativas, entonces las entidades deben considerar si garantizan la revelación como en un registro adicional o por separado (NIC 1.85); y
- (d) Determinar la presentación apropiada de las ganancias puede depender de la naturaleza de la concesión que da lugar a las ganancias. Por ejemplo, si la ganancia es reconocida por el diferimiento de los pagos de arriendo (Sección 5, concesión de arriendo #1), será apropiado registrar esta ganancia como un ingreso financiero, ya que relaciona los pasivos reconocidos de la entidad. Si se reconoce una ganancia por la condonación de pagos de arriendo (sección 5, concesiones de arriendo #3A y 3B), será apropiado presentar esta ganancia en otra partida entre las actividades operativas, ya que no se relaciona únicamente a un beneficio que surge de una transacción financiera.

Se requiere de juicio si las ganancias son significantes. Las entidades deben revelar sus políticas contables relacionadas a la presentación de esas ganancias.

---

## Sección 5: Ejemplos ilustrativos

- Todos los ejemplos ilustrativos utilizan como base el mismo patrón de hechos, excepto para las concesiones de arriendo #5.
- Todas las figuras se redondean a la unidad monetaria (CU por sus siglas en inglés) más cercana, a menos que se especifique lo contrario.
- En todos los ejemplos se asume que se cumple con los criterios necesarios para aplicar el recurso práctico (ver sección 3).
- Todos los ejemplos ilustran la aplicación del proceso de 4 pasos para aplicar el recurso práctico a las concesiones de arriendo, el cual se resume al inicio de la sección 4.

### Patrón de Hecho

El 1ero de enero de 2019, el Arrendatario A acepta un contrato de arriendo dentro del alcance de la NIIF 16, con el Arrendador B. El arriendo es por una tienda minorista dentro de un centro comercial. El plazo del arriendo es por 3 años, con pagos mensuales por adelantado (es decir, al primer día del mes). El valor del arriendo es CU100 por mes. A la fecha de inicio del arriendo, el Arrendatario A mide su pasivo por arriendo y el correspondiente activo por derecho de uso utilizando un estimado de la tasa de interés incremental, que es del 5%.

A la fecha de inicio (1ero de enero de 2019), el pasivo por arriendo es medido a CU3.350 (es decir, el valor presente de 36 pagos mensuales de CU100, pagados por adelantado, y descontado al 5% anual).

El Arrendatario A realiza todos los pagos conforme el contrato de arriendo que va del 1ero de enero de 2019 hasta el 30 de junio de 2020. Por lo tanto, el 1ero de julio de 2020, el pasivo por arriendo es CU1,738 (es decir, el valor presente de 18 pagos mensuales pendientes de CU100, pagados por adelantado, y descontado el 5% anual).

Cada uno de los siguientes ejemplos ilustra la aplicación del recurso práctico en diferentes concesiones de arriendo acordadas entre el arrendatario A y el arrendador B, al 1ero de julio de 2020. Cada concesión de arriendo ocurre como consecuencia directa de la pandemia COVID-19, la cual afectó significativamente las operaciones del Arrendatario A.

### Concesión de arriendo #1 - Diferimiento de pagos de arriendo

Concesión de arriendo: El 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acuerdan diferir los pagos de arriendo de CU100, correspondientes a julio, agosto, y septiembre. El total de CU300 será amortizado 1/12 por mes de octubre 2020 a septiembre 2021. Por lo tanto, la consideración revisada consiste en pagos mensuales de arriendo por CU125 ( $100 + (300/12)$ ) de octubre 2020 a septiembre 2021, y CU100 de octubre 2021 a diciembre 2021. El total de los flujos de efectivo nominal del arriendo permanece igual; solo el tiempo ha sido afectado.

#### Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: El pasivo de arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020 pues es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
  - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
  - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,729<sup>1</sup>
  - Diferencia entre pasivo “nuevo” y “viejo”: CU9
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo CU9  
CR pérdidas o ganancias CU9

El beneficio registrado en resultados representa el valor del dinero en el tiempo, ya que el valor presente de los flujos de efectivo revisados es menor que el valor presente de los flujos de efectivo originales. El Arrendatario A deberá determinar una nueva tabla de amortización para el pasivo por arriendo, ya que el plazo de los flujos de efectivo cambió en comparación al arriendo original, lo que resultará en un gasto financiero revisado en cada periodo subsecuente a julio 2020.

<sup>1</sup>Valor presente de CU0 por pagos de julio - septiembre 2020, pagos de CU125 de octubre 2020 a septiembre 2021, y pagos de CU100 de octubre 2021 a diciembre 2021, realizado por anticipado, descontado 5% anual.

## Sección 5: Ejemplos ilustrativos

### Concesión de arriendo #2 - diferimiento de los pagos de arriendo con un incremento proporcionado al final del plazo de arriendo.

Concesión de arriendo: el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acordaron diferir los pagos de arriendo de CU100, correspondientes a julio, agosto y septiembre. El total de CU300 será pagado en enero, febrero, y marzo 2022, ya que la concesión en relación al plazo de arriendo es extender por 3 meses más la fecha original del término del contrato que es 31 de diciembre de 2021. El total de los flujos nominales de arriendo permanecen iguales; solo su plazo ha sido afectado, junto con una extensión del plazo de arriendo igual a al periodo por el cual los pagos de arriendo han sido diferidos. Esta concesión se acordó debido a que el Arrendatario A tuvo que suspender las operaciones de su tienda en abril, mayo y junio 2020 debido a una disposición del gobierno. Esta concesión reemplaza 3 meses en los cuales el Arrendatario no puede operar su tienda, con 3 meses adicionales sin contraprestación adicional.

#### Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico. Toma en cuenta que esta concesión de arriendo es una ilustración del patrón de hechos descritos en la pregunta frecuente 3.9.
- Paso 2: el pasivo de arriendo es medido nuevamente el 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
  - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
  - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,716<sup>1</sup>
  - Diferencia entre pasivo “nuevo” y “viejo”: CU22
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU22	
CR pérdidas o ganancias		CU22

El beneficio registrado en resultados representa el valor del dinero en el tiempo, ya que el valor presente de los flujos de efectivo revisados es menor que el valor presente de los flujos de efectivo originales. El Arrendatario A deberá determinar una nueva tabla de amortización para el pasivo por arriendo, ya que el plazo de los flujos de efectivo cambió en comparación al arriendo original, lo que resultará en un gasto financiero revisado en cada periodo subsecuente a julio 2020.

El derecho de uso del activo al 1ero de julio de 2020 es depreciado por los 21 meses restantes (julio 2020 - marzo 2022).

No es correcto contabilizar la concesión de arriendo de la siguiente manera:

- (1) Condonación de pagos de julio a septiembre 2020 (DR pasivo por arriendo, CR pérdidas o ganancias); y
- (2) Extensión del plazo de arriendo por 3 meses, a cambio de CU100 mensuales, desde enero a marzo 2022 (DR derecho de uso del activo, CR pasivo de arriendo).

Este enfoque no es aceptable ya que registra la condonación del arriendo aplicando el recurso práctico de la NIIF 16, y la extensión del plazo de arriendo aplicando los requerimientos contables de la modificación de arriendo estipulados en la NIIF 16. Dicho de otra manera, este enfoque contabiliza estos cambios como unidades de cuenta separadas, a pesar de que ambos cambios fueron negociados para alcanzar un mismo fin comercial a partir de una sola concesión de arriendo. Todos los cambios que resulten de una concesión de arriendo deben incluirse como efecto de aplicar el recurso práctico.

<sup>1</sup>Valor presente de CU0 por pagos de julio a septiembre 2020 y pagos de CU100 de octubre 2020 a marzo 2022, pagados por adelantado, descontado al 5% anual.

## Sección 5: Ejemplos ilustrativos (Continuación)

### Concesión de arriendo #3A - Condonación de arriendo incondicional

Concesión de arriendo: el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acordaron que el arriendo de julio a diciembre 2020 sería reducido en un 15%. La reducción no está condicionada a ningún evento futuro.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: el pasivo de arriendo es medido nuevamente el 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
  - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
  - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,649<sup>1</sup>
  - Diferencia entre pasivo “nuevo” y “viejo”: CU89
- Paso 4: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU89
CR pérdidas y ganancias	CU89

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo, ya que el valor presente de los flujos de efectivo revisados es menor que el valor presente de los flujos de efectivo originales. El Arrendatario A deberá determinar una nueva tabla de amortización para el pasivo por arriendo, ya que el plazo de los flujos de efectivo cambió en comparación al arriendo original, lo que resultará en un gasto financiero revisado en cada periodo subsecuente a julio 2020.

El beneficio total (es decir, la reducción del pago de arriendo) es registrada al 1ero de julio de 2020, ya que el criterio de baja de cuentas parciales de la NIIF 9.3.3.1 se cumplen a esa fecha. Esto se debe a que la obligación del Arrendatario A de pagar el 15% de los pagos de arriendo de julio a diciembre 2020 son dados de baja incondicionalmente el 1ero de julio de 2020.

<sup>1</sup>Valor presente de CU85 de los pagos de julio a diciembre 2020, y pagos de CU100 de enero 2021 - diciembre 2021, pagado por anticipado, descontado el 5% anual.

### Concesión de arriendo #3B - Condonación de arriendo condicional

Concesión de arriendo: el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acuerdan que el arriendo de julio a diciembre 2020 será reducido en un 15% mientras el flujo de gente en el centro comercial es 15% menos cada mes, comparado al año anterior. Cada mes es evaluado contra el mismo mes del año anterior de manera individual. Si se va a dar una reducción para un mes en particular (para el cual el Arrendatario A habrá pagado por adelantado), la reducción de CU15 es aplicada al pago que vence por adelantado el siguiente mes.

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al final de cada mes si el flujo de gente en el centro comercial cumple esta condición; es ahí cuando la concesión de arriendo es efectiva (es decir, los pagos de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3 (ejemplo al 31 de julio de 2020):
  - Es innecesario comparar el pasivo por arriendo “nuevo” y “viejo” ya que la concesión de arriendo no afecta el cálculo del valor presente en el pasivo por arriendo. La concesión de arriendo es que el Arrendatario A debe CU85 en vez de CU100 al 31 de julio de 2020.
- Paso 4: el pasivo por arriendo es reducido al 31 de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo	CU15
CR pérdidas o ganancias	CU15

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo. El Arrendatario A registraría la misma entrada a finales del mes de julio a diciembre 2020, asumiendo que el criterio del flujo de gente se cumple. El arrendatario A no puede ajustar la reducción del arriendo en el pasivo por arriendo para agosto a diciembre 2020, ya que los requerimientos parciales de la baja de cuentas de la NIIF 9.3.3.1 aún no se cumplen.



## Sección 5: Ejemplos ilustrativos (Continuación)

### Concesión de arriendo #4 - Conversión de pagos de arriendo fijos a pagos de arriendo variables

Concesión de arriendo: El 1ero de julio 2020, el Arrendatario A y el Arrendatario B acordaron que los pagos de arriendo de julio a diciembre de 2020 estarán sujetos al 20% de las ventas generadas de la tienda minorista del Arrendatario. Los CU100 de pago de arriendo quedan exonerados incondicionalmente. Por lo tanto, si el Arrendatario A no genera venta alguna de julio a diciembre 2020, el Arrendatario A no tendrá que pagar valor alguno al Arrendador B. El Arrendatario A espera tener ventas de CU2,000 durante el periodo de julio a diciembre 2020.

#### Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico. Ver pregunta frecuente 3.5.
- Paso 2: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
  - Valor presente del pasivo por arriendo antes de la concesión de arriendo: CU1,738
  - Valor presente del pasivo por arriendo después de la concesión de arriendo: CU1,144<sup>1</sup>
  - Diferencia entre pasivo “nuevo” y “viejo”: CU594
- Paso 4: el pasivo por arriendo es reducido al 31 de julio de 2020:

DR pasivo por arriendo      CU594  
CR pérdidas o ganancias    CU594

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo. Como se señala a continuación, el cálculo del valor presente para el “nuevo” pasivo incluyó CU0 pagos desde julio a diciembre 2020. Esto se debe a que el Arrendatario A no requiere hacer pagos de arriendo fijos por este periodo, por consiguiente, los requerimientos de la baja de cuentas estipulados en la NIIF 9.3.3.1 se cumplen al 1ero de julio de 2020.

Los pagos de arriendo variables que no dependen de un índice o una tasa se incluyen en resultados, en el periodo en el cual el evento o condición genera esos pagos (NIIF 16.38 (b)). Estos pagos no están incluidos en la medición de los pasivos por arriendo, independientemente del hecho de que el Arrendatario espere generar ventas por CU2.000, desde julio a diciembre 2020, lo que resultaría en una variable de pagos de arriendo por CU400.

<sup>1</sup>Valor presente de CU0 de pagos de julio a diciembre 2020, y CU100 de pagos de enero 2021 a diciembre 2021, pagado por adelantado, descontado el 5% anual.



## Sección 5: Ejemplos ilustrativos (Continuación)

### Concesión de arriendo #5 - Condonación de arriendo acumulado y no pagado

Nota: La concesión de arriendo #5 utiliza la misma base de patrón de hecho que la concesión #1-4, a excepción de que el Arrendatario A no pagó los arriendos de abril, mayo y junio por las severas consecuencias de la pandemia en su flujo de efectivo. Todos los otros factores del caso permanecen iguales.

Concesión de arriendo: El 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A y el Arrendador B acuerdan que el 60% de los pagos de arriendo, correspondientes a abril, mayo y junio, serán incondicionalmente exonerados si para el 1ero de julio de 2020, el Arrendatario A paga el 40% restante.

#### Medición del pasivo de arriendo antes de la concesión

Esta sección ilustra la respuesta a la pregunta frecuente 4.4.

Antes de contabilizar la concesión de arriendo, el Arrendatario A debe determinar cómo registrar el pasivo por arriendo desde el 1ero de abril al 30 de junio, cuando pierde 3 pagos de arriendo de CU100. La tabla de amortización para el pasivo de arriendo bajo los términos del contrato original, suponiendo que los pagos si se van a realizar, era como sigue (sin redondear a la CU (unidad monetaria) más cercana para propósitos de las siguientes dos tablas):

Mes	Saldo inicial	Pago	Interés	Saldo final
Abril 2020	2,015.11	(100)	7.98	1,923.09
Mayo 2020	1,923.09	(100)	7.60	1,830.69
Junio 2020	1,830.69	(100)	7.21	1,737.90

Esta tabla de amortización supone que el Arrendatario A realizará los pagos de arriendo en los días establecidos en el contrato, que es el primer día de cada mes por adelantado. Sin embargo, el Arrendatario A no ha realizado ningún pago debido a las restricciones generadas por la pandemia. El hecho de que el Arrendatario no realice los pagos de arriendo contractuales adeudados no significa una concesión de arriendo o una modificación del mismo, ya que los términos del contrato no han sido modificados. El Arrendatario A simplemente no ha cumplido.

Esto plantea la pregunta de si el Arrendatario A debería registrar interés adicional. Dado que el Arrendatario A ha incumplido en los pagos, multiplicando la tasa de descuento (5% / 12) por la cifra del pasivo en los 3 meses impagos, se obtendría una tabla de amortización revisada como sigue:

Mes	Saldo inicial	Pago	Interés	Saldo final
Abril 2020	2,015.11	-	8.40	2,023.51
Mayo 2020	2,023.51	-	8.43	2,031.94
Junio 2020	2,031.94	-	8.47	2,040.40

Se devengan intereses más altos que la tabla de amortización original ya que el pasivo por arriendo no es reducido por los pagos de arriendo que se adeudan contractualmente. Esto crea un problema “mecánico” en el sentido de que si el Arrendatario A paga los CU300 al 1ero de julio de 2020 (suponiendo que no existe ninguna concesión de arriendo), la tabla de amortización no va a “correr” adecuadamente, ya que la contraprestación total adeudada por el Arrendatario A no se ha incrementado. Esto se debe a que el Arrendador no cargó intereses a los pagos vencidos.

En nuestra opinión, si los pagos de arriendo están vencidos, pero no dan lugar a una contraprestación adicional adeudada por el Arrendatario al Arrendador, el Arrendatario puede continuar devengando intereses bajo los términos existentes en el contrato. Esto es porque el contrato no ha sido modificado y no se debe ninguna contraprestación adicional. En cada periodo en el que el Arrendatario A no realiza el pago requerido de CU100, se registra la siguiente entrada de diario:

DR pasivo por arriendo	100	
CR otro pasivo	100	(continúa en la página siguiente)

### Concesión de arriendo #5 - Condonación de arriendo acumulado y no pagado

Este “otro pasivo” no devenga intereses, ya que como se mencionó anteriormente, no existe una contraprestación adicional en forma de interés sobre los pagos vencidos que adeuda el Arrendatario A al Arrendador B.

Este enfoque permite al Arrendatario A mantener su tabla de amortización original sin cambios, durante los periodos en que no se realizan los pagos como lo establece el contrato. Debe considerarse que este enfoque se relaciona a los requerimientos generales de mediciones de pasivos por arriendo subsecuentes; no es una excepción relacionada al uso del recurso práctico. Esto es porque el recurso práctico no es aplicable de abril a junio 2020, pues ninguna concesión de arriendo ha sido acordada.

#### Medición del pasivo de arriendo después de la concesión de arriendo

Análisis:

- Paso 1: Supongamos que la concesión de renta cumple todos los criterios para aplicar el recurso práctico.
- Paso 2: El pasivo por arriendo es medido nuevamente al 1ero de julio de 2020 ya que esta es la fecha efectiva de la concesión de arriendo (es decir, los pagos futuros de arriendo han sido incondicionalmente modificados).
- Paso 3:
  - Es necesario comparar el “Nuevo” y el “Viejo” pasivo por arriendo, ya que la concesión de arriendo no afecta el cálculo del valor presente en el pasivo por arriendo. La concesión de arriendo es que el Arrendatario A debe solo el 40% de CU 300, lo que es una deuda actual de arriendo por los meses de abril a junio 2020, que están registrados junto con otros pasivos al 1ero de julio de 2020. Por lo tanto, la concesión de arriendo es el 60% de CU300 = CU180.
- Paso 4: el pasivo de arriendo es reducido al 1ero de julio de 2020:

DR otro pasivo	CU300	
CR efectivo		CU120
CR pérdidas o ganancias		CU180

El beneficio registrado en resultados representa la reducción en la contraprestación total pagadera en virtud del arriendo. Los cálculos requeridos para contabilizar la concesión de arriendo no requieren el uso de técnicas de valor presente ya que los únicos pagos de arriendo afectados son los que se adeudan actualmente.

La conciliación total del pasivo de arriendo, incluyendo los pasivos sin coste financiero de la figura “otros pasivos” al 1ero de julio de 2020, es como sigue:

Total, pasivo por arriendo, 1ero de julio de 2020, antes de la concesión de arriendo	2,038 <sup>1</sup>
Condonación del 60% del arriendo de abril - junio 2020	(180)
Pago del 40% del arriendo de abril - junio 2020	(120)
Pasivo por arriendo, 1ero de julio de 2020, después de la concesión de arriendo	1,738 <sup>2</sup>

El pasivo por arriendo después de contabilizar la concesión de arriendo es igual al valor presente de los pagos de arriendo de CU100, adeudados de julio a diciembre 2020, pagados por adelantado, medidos utilizando una tasa de descuento sin cambios del 5%. Así pues, el Arrendatario A no requiere determinar una nueva tabla de amortización por su pasivo por arriendo, ya que los pagos de arriendo adeudados después de la fecha de vigencia de la concesión de arriendo no se modifican.

<sup>1</sup>Igual al 30 de junio 2020 finalización del pasivo por arriendo en la tabla de amortización original (CU1,738), como se calculó en este ejemplo más CU300 registrado en otros pasivos, como se mencionó anteriormente.

<sup>2</sup>Valor presente de CU100 de los pagos de julio a diciembre 2020, pagado por adelantado, descontado el 5% anual.



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](http://www.bdo.global)