

Enmienda de la IFRS 16: Impacto en reconocimiento en el estado de resultados

Valeria Dávila Silva

20170617

Estudiante de octavo ciclo de estudios de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP.
Coordinadora del equipo de Emprendimiento de la Revista Lidera.
Miembro del Núcleo de Apoyo Fiscal - SUNAT.
davila.v@pucp.edu.pe

Pierr Armando Junior Quevedo Delgado

20176170

Estudiante de octavo ciclo de estudios de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP.
Miembro del Núcleo de Apoyo Fiscal - SUNAT.
p.quevedo@pucp.edu.pe

Resumen

Ante la situación del COVID-19, el IASB decidió enmendar la IFRS 16 (norma de arrendamientos). Esta enmienda se enfoca en beneficiar a los arrendatarios de revaluar el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento debido a cambios en el contrato siempre y cuando se cumplan las condiciones que propone. No obstante, analizando los estados financieros, existirá un impacto numérico tanto para el estado de situación financiera como para el estado de flujo de efectivo. Por su parte, en el estado de resultados, existirá impacto en el reconocimiento de este beneficio. Además, existen formas distintas en las que las compañías pueden contabilizarlo dependiendo del sector al que pertenecen.

Palabras clave: gasto negativo, ingresos, IFRS 16, financieros, cuota.

Abstract

Given the COVID-19 situation, IASB decided to amend IFRS 16, which is the Leasing standard. This amendment focuses on benefit to lessees of revaluing the right-of-use asset and the lease liability due to changes in the contract as long as the conditions proposed are met. However, analyzing the financial statements, there will be a numerical impact for both the Statement of Financial Position and the Statement of Cash Flow. On the other hand, in the Income Statement, there will be an impact on the recognition of this benefit. In addition, there are different ways in which companies can account for it depending on the sector to which they belong.

Keywords: Negative expenses, income, IFRS 16, financial, fee

Introducción

Las empresas preparan y presentan sus estados financieros para usuarios externos sobre la base de las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas por el *International Accounting Standards Boards* (IASB). Sin embargo, la pandemia ha generado diversos problemas. Entre estos, se encuentra la dificultad para las empresas tanto de presentar información financiera correcta como de cumplir con sus obligaciones.

Una de las normas que ha sido impactada es la IFRS 16. Esto se debe a que los arrendatarios han tenido problemas de liquidez para pagar las cuotas del contrato. Ante esto, el IASB ha tomado en consideración lo sucedido y ha intervenido para establecer ciertas medidas.

Por lo mencionado, el presente artículo tiene como objetivo describir y explicar la IFRS 16 y la enmienda que el IASB ha determinado. Asimismo, se desarrollarán los casos de aplicación para esta. Por último, se explicará el impacto en el reconocimiento y medición de los arrendamientos en los estados financieros en la contabilidad de los arrendatarios.

1. IFRS 16 en condiciones normales

En primer lugar, esta norma constituye los principios necesarios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos. Asimismo, ha sido direccionada para cerciorarse de que los agentes que participan en un arrendamiento (arrendador y arrendatario) puedan suministrar información financiera relevante y que reflejen fielmente los hechos económicos desde el punto de vista de ambos agentes. En este sentido, esta información proporciona una base a los usuarios que requieren de los estados financieros para realizar un análisis de los efectos que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera particular, el rendimiento financiero y los flujos que involucran la naturaleza de la transacción (MEF 2020: 1).

En segundo lugar, en referencia al alcance, se podrá aplicar a todos los arrendamientos en

los que las entidades puedan incurrir, incluyendo arrendamientos de activos de derechos de uso en subarrendamiento. Sin embargo, se deben tomar en cuenta las excepciones de los acuerdos de arrendamiento para exploración o uso de minerales, activos biológicos (NIC 41), acuerdos de concesión de servicios, licencias de propiedad intelectual dentro del alcance de IFRS 15 y derechos mantenidos bajo acuerdos de licencia bajo la NIC 38 (MEF 2020: 1).

En tercer lugar, con respecto a la medición de los arrendamientos, se trata como un activo por derecho de uso al costo y un pasivo por arrendamiento por ese mismo monto con respecto al procedimiento requerido en el párrafo 26 a). Este indica que un pasivo por arrendamiento debe medirse al valor presente de las cuotas estipuladas a pagar en el contrato, considerando el valor del dinero en el tiempo y una tasa de interés implícita en caso pueda ser determinada. En caso contrario, deberá aplicarse una tasa incremental por préstamos del arrendatario. Por otro lado, en relación al deterioro o amortización que derive del activo por derecho de uso, no será objeto de tributación (MEF 2020: 3).

En cuarto lugar, en referencia al reconocimiento posterior, el arrendatario deberá medir el activo por derecho de uso a través del modelo del costo, el cual consiste en restar del costo la depreciación y pérdidas acumuladas por el deterioro del valor, así como considerar ajustes al costo inicial producto de una nueva medición del pasivo por arrendamiento según el párrafo 36 c) de la norma (MEF 2020: 4).

Las empresas preparan y presentan sus estados financieros para usuarios externos sobre la base de las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas por el *International Accounting Standards Boards* (IASB).

Con respecto a la medición posterior del pasivo, el importe en libros se deberá incrementar para reflejar los intereses sobre dicho pasivo. Asimismo, se reducirá el importe en libros para reflejar los pagos realizados. Por último, se deberá medir este importe para mostrar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento como muestran los párrafos 39 a 46 de la norma (MEF 2020: 5).

En quinto lugar, la norma indica que se deberá realizar una revaluación del pasivo por arrendamiento en algunos casos. Primero, se deberá revaluar con una tasa de descuento modificada si se producen cambios en los plazos del arrendamiento; asimismo, esto se realizará cuando se produzca algún cambio en la evaluación de una opción para comprar el activo subyacente. Después, se deberá revaluar cuando se estimen cambios en los importes por pagar, ya que debe reflejar el valor del dinero en el tiempo; además, se revalúa en caso se produzcan cambios en la tasa usada para determinar los pagos futuros (MEF 2020: 6).

En pocas palabras, en cualquiera de las variaciones de las condiciones naturales del contrato, se procede a reestructurar el activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento. Por ello, se exige una reevaluación de los flujos futuros descontando la suma de los decrementos de las cuotas y llevarlas al valor presente, tomando en cuenta el valor del dinero y cargarlas al pasivo por arrendamiento.

En sexto lugar, la IFRS 16 indica la presentación de los arrendamientos. Para fines del artículo, esta norma se centrará en el estado de resultados del periodo y otro resultado integral. De esta manera, en condiciones normales, el arrendatario deberá presentar un gasto por intereses por el pasivo por arrendamiento y la depreciación por el activo por derecho de uso (MEF 2020: 6).

2. Enmienda de IFRS 16 por COVID-19

Debido a que la coyuntura sanitaria impidió la continuación de cadenas de pago a nivel global, esta norma ha sufrido algunas reestructuracio-

nes en algunos de sus párrafos. En consecuencia, estos cambios en las estimaciones del contexto actual devinieron en la implantación de la enmienda de la IFRS 16. Esta ocurrirá siempre y cuando en los arrendamientos se presenten las siguientes condiciones cambiantes según el nuevo párrafo 46 B (IASB 2021: 4):

- a. Que la disminución de las cuotas revisadas en el contrato de arrendamiento sea igual o menor que las estipuladas.
- b. Que estas disminuciones formen parte de periodos anteriores menores del 30 de junio de 2021.
- c. Que no existan otros cambios en las condiciones o términos del arrendamiento.

En principio, IASB determinó que sean arrendamientos hasta la fecha mencionada. Sin embargo, en el presente año, se ha modificado esta condición. El cambio indica que la enmienda se extiende por doce meses adicionales, es decir, hasta periodos anteriores menores al 30 de junio de 2022 (Deloitte 2021).

Cabe resaltar que, además de las modificaciones del párrafo 46 b), la norma también debe mencionar cualquier cambio o efecto ocurrido; no obstante, para que una entidad pueda aplicar la enmienda, se deben cumplir los supuestos anteriores. De esto, se puede inferir que no deberán existir cambios sustanciales y que son precisamente ocasionados por el COVID-19.

En adición, la enmienda no afectará a los arrendadores, los cuales seguirán aplicando lo establecido por la IFRS 16. Por ello, su propósito es facilitar los registros contables de los arrendatarios, quienes no deberán considerar el efecto de la disminución de los pagos, condonación o aplazamiento de pagos en el contrato de arrendamiento como una modificación de este como señalan los párrafos 44 al 46 de la norma (Deloitte 2020: 2).

De esta manera, la contabilización tanto del gasto por interés como del pasivo por arrendamiento serán cargadas en el mismo del cuadro de amortización del contrato de arrendamiento.

Por otro lado, se abonará el efectivo correspondiente a la cuota disminuida o condonada, y la diferencia, según establece la enmienda, deviene en una forma de pago variable, lo cual se considera como un gasto abonado o ingreso. En las siguientes imágenes, se ilustra un ejemplo de la contabilización de la disminución de cuotas basada en la enmienda, con una tasa efectiva anual de 8% y 24 meses de duración del contrato:

Saldo	Amortización	Intereses	Cuota
S/ 144,123.92	S/ -	S/ -	S/ -
S/ 144,123.92	S/ 5572.70	S/ 927.30	S/ 6500
S/ 138,551.22	S/ 5608.56	S/ 891.44	S/ 6500
S/ 132,942.66	S/ 5644.64	S/ 855.36	S/ 6500
S/ 127,298.02	S/ 5680.96	S/ 819.04	S/ 6500
S/ 121,617.06	S/ 5717.51	S/ 782.49	S/ 6500
S/ 115,899.55	S/ 5754.30	S/ 745.70	S/ 6500
S/ 110,145.25	S/ 5791.32	S/ 708.68	S/ 6500
S/ 104,353.93	S/ 5828.58	S/ 671.42	S/ 6500
S/ 98,525.34	S/ 5866.08	S/ 633.92	S/ 6500
S/ 92,659.26	S/ 5903.83	S/ 596.17	S/ 6500
S/ 86,755.43	S/ 5941.81	S/ 558.19	S/ 6500
S/ 80,813.62	S/ 5980.04	S/ 519.96	S/ 6500

De S/ 6500 a S/2000

	D	H
Pasivo por arrendamiento	S/ 5903.83	
Gasto por intereses	S/ 596.17	
Efectivo		S/ 2000
Ingreso por enmienda NIIF 16		S/ 4500

Al momento de tomar en cuenta los efectos que puede causar la modificación del contrato de arrendamiento, los casos pueden ser variables con respecto a las complicaciones que acaecieron a raíz del COVID-19. Entre estos, se determinaron tres variantes para que este tipo de contrato se encuentre dentro de los estándares de la enmienda de la IFRS 16.

Por un lado, se encuentra la disminución del monto de la cuota mensual a pagar. Esta consiste en que el arrendador le permite al arrendatario pagar una menor cantidad por determinado tiempo o hasta el fin del contrato según lo que se acuerde. De esta manera, por ejemplo, si la cuota solía ser de S/ 3000, se podría redu-

Cabe resaltar que, además de las modificaciones del párrafo 46 b), **la norma también debe mencionar cualquier cambio o efecto ocurrido; no obstante, para que una entidad pueda aplicar la enmienda, se deben cumplir los supuestos anteriores.**

cir a S/2000. Esta disminución, en línea con la enmienda, no será causal para una revaluación del activo por derecho de uso y del pasivo por arrendamiento.

Por otro lado, existe la posibilidad de que el arrendador le otorgue una condonación al arrendatario. Esta ocurre cuando la obligación de pago entre las partes se extingue sin esperar nada a cambio por parte del arrendador (MINJUSDH 2015: 297). A partir de esto, las otras dos variantes que se pueden presentar en la enmienda son la de condonación total o parcial. La primera consiste en que se extingue la totalidad del contrato, mientras que, en la segunda, solo una parte de este. Por ejemplo, esto sucede cuando un arrendador no le cobra la totalidad de las cuotas por el resto o una parte del contrato de arrendamiento.

3. ¿Impacto en los estados financieros?

Ante ello, las consecuencias de contabilizar estos gastos negativos (ingreso), además de continuar proveyendo una información financiera más transparente a diversos usuarios tanto internos como externos, se reflejan en los estados financieros.

Entre estos, se puede mencionar que el estado de situación financiera mostraría cambios en el efectivo, ya que se pagará una menor cuota. Asimismo, en el estado de flujo de efectivo, existirían cambios, por ejemplo, en el pago de efectivo real con respecto a la amortización y los intereses del principal contrato. No obstante,

si bien estos presentan efectos, se puede entender que son cambios en el monto a cancelar y no de reconocimiento.

Por otro lado, el estado de resultados es el que presenta más discusiones acerca de su reconocimiento y se ve con mayor nivel de afectación. Esto se debe a que el reconocimiento de este beneficio para los arrendatarios varía dependiendo de las interpretaciones que cada compañía le otorga a la enmienda de la norma. Por ello, en los siguientes apartados, se analizarán algunas de las interpretaciones que se han desarrollado en algunas empresas.

En primer lugar, en la nota 13 b) de los estados financieros auditados de Saga Falabella S.A., perteneciente al sector *retail*, se considera el beneficio mencionado anteriormente a modo de un pago variable como parte de los gastos financieros (abonado), lo cual explica la reducción en el pago de las cuotas como un beneficio para compañía (SMV 2020).

En segundo lugar, en la nota 28 de los estados financieros de Credicorp, se adopta una interpretación distinta de cómo reconocer este beneficio. Por ello, a diferencia de la primera, se reconoce como gastos administrativos (SEC 2020). Ante esto, surge la siguiente pregunta: ¿a qué se debe esta distinción? Primordialmente, la diferencia se debe al giro de negocio de las empresas.

De lo mencionado anteriormente, se colige que, con el objetivo de presentar la información financiera más transparente y razonable, las empresas del sector financiero consideran este beneficio en un rubro distinto de gastos financieros (abonado) o ingresos financieros. Sin embargo, como la materia de reconocimiento se basa en interpretaciones de la norma, empresas del mismo rubro podrían evaluarlo como otros gastos (abonado), gastos administrativos (negativos) u otros ingresos. Esto se debe a que su rubro es justamente el financiero y no se dedican a realizar las operaciones relacionadas con arrendamientos operativos en alto volumen.

Estos reconocimientos devienen en una afectación de las ratios de la compañía, como por ejemplo el margen de beneficio. Este indica la rentabilidad que posee la empresa y se calcula dividiendo el beneficio neto sobre las ventas o, en el caso del sector financiero, ingreso financiero de los cobros a clientes.

Por esta razón, si se considera este beneficio como un ingreso financiero, se verían dispersados los efectos de la ratio mencionada. Esto se debe a que habría una mayor cantidad de ingreso financiero, lo cual genera un porcentaje de margen neto menor al que realmente la empresa posee. En este sentido, esta variación concierne a los grupos de interés, los cuales basan las tomas de decisiones en los resultados e indicadores que muestra la compañía.

Conclusiones

En síntesis, la IFRS 16 es una de las nuevas normas financieras que maneja el IASB para regular las situaciones y preocupaciones actuales que las empresas afrontan. Tal es el caso de los arrendamientos, en los que la parte más afectada es el arrendatario. Esto se debe a que, si existen cambios en el contrato, deberá reevaluar el activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento.

Sin embargo, debido a la pandemia generada por el COVID-19 e interrupción de las cadenas de pago, el IASB pronunció la enmienda a la norma en cuestión. Con esto, el arrendatario ha podido administrar mejor los registros en caso de disminuciones de cuotas o condonaciones otorgadas por el arrendador, sin tener que recurrir a los párrafos 44-46 de la norma, los cuales procedían a una revaluación de los pasivos por arrendamiento. Por ende, se puede concluir que la enmienda a esta norma solo afecta la contabilidad de los arrendatarios.

Por otro lado, a través de la revisión de fuentes relevantes, el estado de situación financiera y el estado de flujo de efectivo solo se afectan numéricamente. No obstante, en el estado de resultados, existen afectaciones en el reconocimiento de este beneficio.

Asimismo, se ha concluido que, dependiendo del sector (financiero o no financiero) en que se encuentre la compañía, han interpretado de manera distinta la forma de reconocimiento en el estado de resultados. Por ello, las empresas

financieras reconocen este beneficio en un apartado distinto al gasto financiero negativo o ingreso financiero. De esta manera, presentan de manera razonable los estados financieros y los ratios como es el caso del margen neto.

Bibliografía

DELOITTE

- 2020 *"IASB finaliza enmienda al IFRS 16 Arrendamientos en relación con las concesiones de alquiler relacionadas con COVID-19."*
Consulta: 25 de junio de 2021.
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/\(11\)%20IF%20IASB%20enmienda%20IFRS%2016%20Mayo%202020.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/(11)%20IF%20IASB%20enmienda%20IFRS%2016%20Mayo%202020.pdf)
- 2021 *"IASB extends practical relief regarding COVID-19-related rent concessions"*.
Consulta: 28 de junio de 2021.
<https://www.iasplus.com/en/news/2021/03/ifrs-16>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD

- 2021 *"Exposure draft: Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021. Proposed amendment to IFRS 16"*.
Consulta: 22 de junio de 2021.
<https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/ifrs-16-covid-19/ed-rent-concessions-beyond-30-june-2021.pdf>

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

- 2020 IFRS 16 Arrendamientos.
Consulta: 20 de junio de 2021.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/contabilidad/publicaciones/normascontables/niif/SpanishRed2020_IFRS16_GVT.pdf

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS

- 2015 Decreto Legislativo N° 295. Lima, marzo.
Consulta: 15 de julio de 2021.
<https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2015/01/Codigo-Civil-MINJUS-BCP.pdf>

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION

- 2020 Credicorp LTD.: Anual Report.
Consulta: 23 de septiembre de 2021.
https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/0001001290/000110465921056535/tm214045d1_20f.htm

SUPERINTENDENCIA DE MERCADO DE VALORES

- 2020 Saga Falabella S.A.: Estados Financieros separados al 31 de diciembre de 2020.
Consulta: 23 de septiembre de 2021.
<https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/EEFF%20SF%202021.pdf>