

Aguafuerte Contable N°1:

El tratamiento contable de los Arrendamientos en la R.T.N°54 de la FACPCE, a contramano de la NIIF 16 del IASB y del ASC 842 del FASB

Antecedentes

La R.T.N°18 se aprueba en el año 2000, en el marco del proceso de armonización de la normativa local con las propuestas del IASC (organismo anterior al IASB), y en su sección 4, incorpora los lineamientos fundamentales de la NIC 17: Arrendamientos (vigentes a dicha fecha).

El IASB y el FASB ante los más que evidentes problemas que generaba el Enfoque de la NIC 17 de Arrendamientos, a partir del año 2009, trabajan en forma conjunta en la generación de un modelo de convergencia a nivel internacional.

En los “Fundamentos de las Conclusiones”, en un recorrido de más de 100 páginas, se explica el por qué, de los cambios fundamentalmente en la contabilidad del arrendatario, pasándose a un modelo que diferencia el “Activo por Derecho de uso” del “Activo Subyacente”, que es el que manejaba la anterior NIC 17, y que involucra, además, la aparición de un conjunto de pasivos, que cumplen las generales de la ley de su definición, y que hasta allí carecían de reconocimiento en los estados financieros. En ese mismo sentido, y dado que el proyecto, fue trabajado en forma conjunta con el FASB, hacia el final, se consideran los puntos (que fueron los menos), en los que no se llegó a un acuerdo entre ambos organismos, y se mantuvieron las diferencias en el tratamiento de algunas cuestiones.

Honrando un proceder que ya es tradición, en cada “Fundamento de las Conclusiones”, también se publican las opiniones encontradas de miembros del Comité, respecto del tratamiento de un tema en particular, de forma tal, de que puedan expresar sus objeciones con todas las letras.

Los “Fundamentos de las Conclusiones”, fieles al espíritu de dar cuenta de su proceder, para todos los temas que han sido controversiales, o que admiten diferentes soluciones, incluyen todas las formas alternativas de tratamiento que estuvieron bajo análisis, para así dejar constancia, de cuál fue el núcleo de lo que se discutió, y los cómo y los por qué, de lo que finalmente derivó en la norma sancionada.

Sin embargo...

Nuestros próceres argentinos de la FACPCE, en su inconmensurable sabiduría, en un tema en el que se pusieron de acuerdo en el tratamiento contable, tanto el IASB como el FASB (después de tenerlo en estudio por ocho años, publicar un primer borrador de exposición en el año 2010, y poner en análisis y discusión las 789 cartas recibidas, para emitir un segundo borrador de exposición en el año 2013; es decir, todo el mundo contable relevante), mantuvieron incólume el espíritu de la normativa vigente en el año 2000, que tomó por referencia a la antigua NIC 17: Arrendamientos, que fuera derogada a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2019 en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Pero en el ámbito local, a diferencia del Modus Operandi de los organismos internacionales arriba reseñado, ni siquiera se han tomado la molestia de explicitar: ¿Por qué consideran que en Argentina

no aplican las distintas consideraciones que llevaron a una modificación de tipo Copernicana, a nivel global, en la manera de entender los efectos de los contratos de arrendamiento, así como su impacto en la posición patrimonial y en los resultados?

Activo por Derecho de uso: Fundamentos de la categorización como Activo en las NIIF

En los Fundamentos de las conclusiones, párrafo 22, se efectúa el análisis del concepto de “Control” aplicado al Activo por Derecho de uso, que surge de un contrato de arrendamiento, y se subrayan los aspectos siguientes:

- a. El arrendatario controla el derecho a usar el activo subyacente a lo largo de todo el plazo del arrendamiento. Una vez que el activo está disponible para su uso por el arrendatario, el arrendador no puede recuperar o usar el activo subyacente para sus propios propósitos durante el plazo del arrendamiento, a pesar de ser el propietario legal del activo subyacente.
- b. El arrendatario tiene la capacidad de determinar cómo se usa el activo subyacente y, por ello, cómo genera beneficios económicos futuros de ese derecho de uso. Esta capacidad demuestra el control del arrendatario del derecho de uso.
- c. El derecho a controlar y usar el activo existe incluso cuando el derecho de un arrendatario a usar un activo incluye restricciones sobre su uso. Aunque las restricciones pueden afectar al valor y alcance del derecho de un arrendatario a usar un activo (y, por ello, los pagos realizados por el derecho de uso), éstas no afectan la existencia del activo por derecho de uso.
- d. El control del arrendatario del derecho de uso surge de sucesos pasados —no solo el compromiso con el contrato de arrendamiento, sino también del activo subyacente que está disponible para uso del arrendatario por la duración del periodo no cancelable del arrendamiento

Obligación de hacer pagos por el Arrendamiento: Fundamentos de la categorización como Pasivo

En los fundamentos de las conclusiones, párrafo 25, se efectúa el análisis de la emergencia de un “Pasivo” con motivo de la suscripción de un contrato de arrendamiento, a partir del análisis de la definición de Pasivo del Marco Conceptual de las NIIF, a saber:

El Marco conceptual de las NIIF define al Pasivo como: Obligación Presente de la Entidad; Surge de Hechos Pasados; para cancelarla la entidad deberá desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

En tal sentido, se deja establecido:

- a. El arrendatario tiene una obligación presente de efectuar pagos por el arrendamiento, una vez que el Activo Subyacente ha sido puesto a su disposición
- b. Esta obligación surge de sucesos Pasados, no solo de lo dispuesto en el contrato, sino por el hecho de disponer del Activo subyacente durante la vigencia del contrato

- c. La obligación da lugar a una salida futura de beneficios económicos: Pagos por el arrendamiento

Obligación de devolver el activo subyacente al arrendador al término del plazo del contrato: Fundamentos de su no calificación como Pasivo

Por último, en los casos en que los contratos de arrendamiento no cubren la totalidad de la vida útil del Activo Subyacente, y no está previsto el ejercicio de la opción de compra, suelen incluirse cláusulas en los que el arrendatario se obliga a devolver dicho activo al término del contrato (dejamos de lado a los fines de esta viñeta, los temas relacionados con la presencia de cláusulas que garanticen un determinado valor), que en los párrafos 28,29 y 30 de los Fundamentos de las Conclusiones, se estableció que no configuran un Pasivo, sobre la base de las consideraciones siguientes:

- a. La obligación de devolver el activo subyacente al término del contrato cumple los criterios a) y b): Es una Obligación Presente, que surge de Sucesos Pasados
- b. El criterio c): Salida de recursos económicos en opinión del IASB no se verifica, por cuanto el arrendatario nunca tuvo el control sobre el Activo Residual Subyacente al término del Contrato
- c. Por consiguiente, la obligación de devolver el activo subyacente no califica como Pasivo (FC 30)

La situación en nuestras tristes Pampas

Sabido es que en materia de emisión de Contratos el que no corre vuela: (tengo varias viñetas de la práctica profesional, que darían para unas muy jugosas Aguafuertes Contables, sobre cómo me iban proveyendo, al ritmo de mis objeciones, de distintas versiones de contratos, para sustraerse de consolidar Fideicomisos Financieros en revisiones de NIIF 10), y en materia de contratos de arrendamiento, parece ser que a nivel internacional, la cosa proliferó, al punto tal, que en el año 2008, Sir David Tweede, formuló un deseo personal, al que si se le suprime el tono irónico, pareciera ser menos que prosaico: “ Una de mis mayores ambiciones antes de morir, es volar en un avión que esté en el estado financiero de la aerolínea”. El Sr. Hans Hoogervost, allá, por el año 2016, le puso números a la queja desvanecida de Sir Tweede: “Se estima que las compañías que cotizan tienen compromisos por arrendamientos por US\$3.3 billones, del cual el 85% no aparece en sus estados de situación financiera...”.

Pero como aquí estamos lejos... muy lejos; no hay internet, no hay publicaciones... “y el viejo coche, con su trote lerdo, ya no alcanza la esquina del pasado...”, podemos retroceder cómodos, y además de darnos el lujo de mantener la clasificación de los arrendamientos en operativos y financieros sobre la base del análisis del “Activo Subyacente”, desconociendo el concepto de “Activo por derecho de Uso”, podemos también permitirnos algo así como formular el párrafo 535 de la R.T.N°54: “El arrendamiento de terrenos se presume operativo, sin admitir prueba en contrario, cuando el contrato no prevé que la titularidad del activo pase al arrendatario durante su vigencia o a su vencimiento”. A buen entendedor pocas palabras... (He tenido a mi vista, contratos de arrendamiento de terrenos por 50 y hasta por 99 años)

En Argentina, según publicaciones relacionadas con agro negocios el 70% de la superficie sembrada fue a través de contratos de arrendamiento (avisémosle al Sr. Hoogervost, que ninguno está o estará

en los estados contables argentinos; avisémosle a los analistas de riesgo crediticio de los bancos, que antes de calcular los ratios de endeudamiento, tengan el cuidado de leer la NIIF 16 o el ASC 842, y tengan a bien incorporar algunas montañas de pasivos, no sea cosa de que los agarren desprevenidos).

En Argentina los contratos suscriptos con Entidades Financieras de préstamos leasing, para la adquisición de Tractores, Cosechadoras, Silos, Camiones, etc, desde la perspectiva de análisis del “Activo Subyacente”, interpuesta por la R.T.N°54, van a terminar encuadrando en un buen número de casos (no asumamos el porcentual invocado por el Sr. Hoogervost), y sobre todo para las entidades que no califican para financiar los activos al 100%, y la proporción no financiada se tramita mediante opción de compra al finalizar el período, como arrendamientos operativos.

Asumo que el caminar a contramano de la evolución normativa internacional, sin aportar las explicaciones del caso, no es ingenua:

“Zumban las balas en la tarde última.
Hay viento y hay cenizas en el viento,
se dispersan el día y la batalla
deforme, y la victoria es de los otros.
Vencen los bárbaros, los gauchos vencen.
...”

