



**“TRATAMIENTO CONTABLE PARA LOS
SUBARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES ENTRE
PARTES RELACIONADAS BAJO CONTROL COMÚN”**

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE EN TESIS PARA OPTAR AL GRADO

DE

MAGÍSTER EN CONTABILIDAD

Alumno: Carlos Reinaldo Schulz Hernández

Profesor Guía: Leonardo Ernesto Torres Huechucoy

Santiago, agosto 2023

Agradecimientos

En primer lugar, expreso mis agradecimientos por la oportunidad de completar este programa de estudio, mi formación académica y profesional han sido enriquecidas de manera significativa gracias al compromiso y la dedicación de los docentes que han sido parte de esto, su profundo conocimiento y orientación me han brindado una perspectiva más amplia del mundo de la contabilidad.

Es imprescindible reconocer el apoyo de mi profesor guía Leonardo Torres, quien me apoyó a poder finalizar mi proceso de estudio a pesar de encontrarnos contra el reloj. Agradezco sinceramente el esfuerzo y el tiempo que ha invertido en mí, guiándome con paciencia. Este AFET no habría sido posible sin su apoyo y estoy profundamente agradecido por su influencia en mi desarrollo como profesional de la contabilidad.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	3
1.1. Descripción del problema.....	3
2. OBJETIVOS.....	7
2.1. Objetivo General.....	7
2.2. Objetivo Especifico.....	7
2.3. Preguntas de investigación.....	7
2.4. Justificación.....	8
2.5. Metodología.....	10
2.6. Alcance y limitaciones.....	10
3. MARCO NORMATIVO.....	12
3.1. NIIF 16.....	12
3.1.1. Arrendatario.....	12
3.1.2. Arrendador.....	13
3.1.3. Subarrendatario.....	14
3.1.4. Subarrendador o arrendador intermedio.....	15
3.2. NIIF PARA LAS PYMES.....	16
3.2.1. Arrendatario – Arrendamiento financiero.....	16
3.2.2. Arrendatario – Arrendamiento operativo.....	16
3.2.3. Arrendador – Arrendamiento financiero.....	17
3.2.4. Arrendador – Arrendamiento operativo.....	17
3.3. ASC 842.....	18
3.3.1. Arrendatario.....	18
3.3.2. Arrendador.....	20
3.3.3. Subarrendatario.....	21
3.3.4. Subarrendador o arrendador intermedio.....	21
3.3.5. Arrendador Principal.....	23
4. ANALISIS.....	24
5. RESULTADOS.....	33
6. CONCLUSIONES.....	35

7. BIBLIOGRAFÍAS.....	37
8. ANEXOS	38

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Clasificación y tratamiento contable para un arrendador intermedio.....	22
---	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Representación de roles en una operación de subarrendamiento	4
Figura 2 Representación de un subarrendamiento bajo control común	25
Figura 3 Modelo de decisión para el registro de arrendamientos desde el punto de visto de un arrendador o subarrendador.....	26
Figura 4 Representación (EI) 20 NIIF 16.....	27
Figura 5 Ejemplo registro contable NIIF 16	29
Figura 6 Representación de ASC 842, registro subarrendador, arrendamiento operativo	30
Figura 7 Ejemplo registro contable ASC 842	31

RESUMEN EJECUTIVO

En Chile el registro contable de las operaciones de arrendamiento está normado por NIIF 16, la cual se enfoca en entregar instrucciones para el reconocimiento y registro de este tipo de operaciones. Arrendadores y arrendatarios tienen una guía bastante clara de qué es lo que deben hacer frente a una operación de subarrendamiento, un caso diferente es a lo que se deben enfrentar los subarrendadores, debido a que la norma no profundiza en esta materia, entregando como resolución, el registrar como arrendamiento financiero cada una de estas operaciones y disminuyendo el activo subyacente en función de reconocer la cuenta por cobrar del subarrendamiento, y aún más difícil, para las empresas que están sometidas a un control común y realizan operaciones de subarrendamiento entre ellas.

Este proyecto contempla analizar normativamente los arrendamientos y determinar el alcance que la normativa tiene respecto a las operaciones de subarrendamiento entre empresas relacionadas bajo control común, haciendo un recorrido por NIIF 16 y NIIF para las Pymes, para continuar con una revisión de ASC 842, norma de FASB, con el objetivo de estudiar cuál normativa entrega más herramientas para el reconocimiento y registro de subarrendamientos.

Posterior a la revisión normativa y ya analizada la información, fue posible concluir que ASC 842 profundiza más en los casos de subarrendamientos que NIIF 16, además de no modificar registros del arrendamiento principal en función de este mismo subarrendamiento, proporcionando de esta forma más información en los estados financieros. Esto mismo, a pesar de que ASC 842 tampoco menciona en su contenido la existencia de subarrendamientos entre partes relacionadas bajo control común, aun así es aplicable en estas situaciones por la similitud en las operaciones.

Finalmente, el estudio concluye que, si las operaciones de subarrendamiento son similares a las de los ejemplos prácticos de NIIF 16 presentados en este estudio, es posible solo utilizar esta norma y reconocer en la contabilidad subarrendamientos de tipo financiero, de lo contrario, es necesario aplicar los criterios que establece IASB para utilizar otra normativa y aplicar ASC 842, la que resuelve mucho mejor los casos de subarrendamiento.

Palabras clave: subarrendamiento, control común, NIIF 16, ASC 842, arrendatario, arrendador, partes relacionadas.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Descripción del problema

En el mercado inmobiliario se pueden observar operaciones donde, el propietario de un bien decide obtener beneficios de este sin la necesidad de restarlo de su patrimonio, por lo que, a través de un acuerdo con un tercero decide entregarle el uso y goce de la propiedad, a cambio de una retribución, a esto se le denomina arrendamiento. Bajo esta modalidad, también existen actores que luego de adquirir el uso y goce de una propiedad y a través de una autorización del propietario, ofrecen este bien para ser nuevamente arrendado, a esto le denominamos subarrendamiento.

Las operaciones de arrendamiento según la NIIF 16¹ son definidas como “un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación” (IASB, 2022). Según la ASC 842² son “un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a controlar el uso de una propiedad, planta o equipo identificados (un activo identificado) durante un período de tiempo a cambio de una contraprestación.” (FASB, 2021).

Las operaciones de subarrendamiento según NIIF16 son definidas como “una transacción por la cual un activo subyacente es arrendado nuevamente por un arrendatario (“arrendador intermedio”) a un tercero, y el arrendamiento (“arrendamiento principal”) entre el arrendador que es el propietario y el arrendatario permanece vigente (IASB, 2022). Según la ASC 840³ recién derogada y remplazada por ASC 842 son “Una transacción en la que un bien arrendado es alquilado de nuevo por el arrendatario original a un tercero. y el contrato de arrendamiento entre las dos partes originales sigue en vigor. (FASB, 2018).

¹ Norma de Arrendamientos emitida por el IASB.

² Nueva Norma de Arrendamientos emitida por el FASB.

³ Antigua Norma de Arrendamientos emitida por el FASB.

Según la ASC 842 es “Una transacción en la que un activo subyacente es alquilado por el arrendatario (o arrendador intermedio) a un tercero (el subarrendatario) y el contrato de arrendamiento original (o principal) entre el arrendador y el arrendatario sigue en vigor”. (FASB, 2021).

Las operaciones descritas en los párrafos anteriores pueden ser representadas a través del siguiente esquema:

Figura 1
Representación de roles en una operación de subarrendamiento



Nota: Elaboración propia

En Chile, el marco regulatorio indica que la normativa vigente para el tratamiento de la información financiera son las NIIF⁴. A la par de esta exigencia, existen compañías que se ven afectadas por normas como las ASC⁵, emitidas por el FASB⁶, para compañías de origen estadounidense o que coticen en Wall Street⁷.

Es durante el ejercicio de las operaciones de arriendo y subarrendamiento donde los responsables de la interpretación y aplicación de normas mencionadas deberán aplicar las instrucciones que las normas sugieran. Es aquí donde los profesionales pudiesen encontrar ciertas dificultades para cuando se enfrenten a operaciones de subarrendamiento bajo la obligación de registro de NIIF 16, la que solicita que un arrendador intermedio o subarrendador, disminuya su activo por derecho de uso, debido a que no podrá disponer del mismo al encontrarse sujeto a un contrato de subarrendamiento, y si esta operación se realizase con una empresa relacionada con la característica de control común, pudieran haber situaciones que no reflejen adecuadamente la información de las compañías. Del mismo modo, ASC 842 propone una forma diferente de este mismo tipo de registros que pudiera ser más favorable para la representación de la información financiera.

⁴ Normas Internacionales de Información Financiera.

⁵ Sigla en Inglés para Codificación de Normas Contables.

⁶ Consejo de Normas de Contabilidad Financiera para Estados Unidos.

⁷ Bolsa de Valores de New York; Mercado bursátil de Estado Unidos.

La complejidad a la que los profesionales se verán enfrentados al momento de aplicar el tratamiento de subarrendamiento en sus compañías es, que exista un vínculo de control común entre el arrendador intermedio y el subarrendador, lo que pudiese generar es que en la ejecución del subarrendamiento existan situaciones diferentes a las que normalmente ocurren cuando las partes no se encuentran relacionadas, lo que a su vez puede ser una aplicación diferente a la considerada por el alcance de las normativas.

Es por todo lo ya mencionado, que este estudio pretende entregar un método de análisis normativo que ayude al tratamiento contable del tipo de operaciones descritas.

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo General

Proponer un modelo de decisión para la determinación del tratamiento contable que aplicaría a los subarrendamientos de inmuebles entre partes relacionadas bajo control común.

2.2. Objetivo Especifico

Evaluar si el alcance de las menciones de subarrendamiento en las normas de arrendamiento es suficiente para la aplicación en subarrendamientos entre partes relacionadas bajo control común.

- a) De ser suficiente, diseñar un modelo de decisión que facilite el análisis de la normativa y agilizar la determinación de la metodología de registro para subarrendamientos entre partes relacionadas bajo control común.
- b) De no ser suficiente, diseñar un modelo de decisión que ayude a determinar una metodología de registro para subarrendamientos entre partes relacionadas bajo control común.

2.3. Preguntas de investigación

¿Presentan las normas del IASB y FASB las indicaciones suficientes para que, en los subarrendamientos, las operaciones en que existan partes relacionadas bajo control común puedan realizar un tratamiento contable adecuado?

2.4. Justificación

Desde el punto de vista del arrendatario o subarrendatario lo expuesto por el IASB es suficiente para resolver cualquier caso arrendamiento. A diferencia del subarrendador que, si bien, los fundamentos entregados por el IASB son suficientes para las operaciones donde esas condiciones se presentan, no lo son para cuando en la operación de subarrendamiento, el arrendador intermedio es una parte relacionada con el arrendatario final. Esta relación, se presenta frecuentemente en grupos de empresas donde el controlador ejerce su participación en varias compañías, pero estas no están relacionadas directamente, a lo que se le denominaría control común. Estos grupos de empresas, por lo general mantienen edificios corporativos, donde asientan a gran parte de su personal de 2 o más de sus compañías para mejorar la logística, la comunicación y la administración de todo el grupo. Seguir las instrucciones de NIIF 16 sin analizar esta situación particular, pudiera producir un perjuicio en los estados financieros del subarrendador al momento de revelar un menor activo por derecho de uso, ya que la norma sugiere que se debe distribuir la proporción de ese activo a una cuenta por cobrar que refleje el derecho de cobro por la operación de subarrendamiento.

En Chile es habitual que en el sector inmobiliario se constituyan grupos de empresas con la finalidad de separar actividades económicas, como suelen ser las actividades de construcción, a cargo de empresas denominadas constructoras y la de servicios de venta y arriendo de inmuebles, denominadas inmobiliarias. También es común ver empresas del rubro del Retail⁸, separar sus actividades en varias empresas, como suelen ser las ventas de bienes y productos mobiliarios, las actividades de financiamiento, transporte y también la adquisición de propiedades para su uso inmobiliario. En el sector de la educación superior, podemos encontrar casas de estudio que, en una

⁸ Término de origen inglés utilizado para describir la venta al por menor y directa de productos a clientes finales para su consumo.

misma ubicación, se encuentra un Centro de Formación Técnica, un Instituto Profesional y en algunos casos, hasta una Universidad. Podemos agregar como ejemplo que, en algunos negocios de mayor riesgo o complejidad en su ejecución, las personas deciden separar bienes que serán utilizados en una actividad económica con la finalidad de disminuir los riesgos ante eventuales complicaciones legales o de indemnización.

En todos estos casos anteriormente descritos y otros de similares características es donde nos veríamos en presencia de una sociedad principal que es la que tendrá el contrato de arriendo con el dueño del activo y las demás, harán uso del bien a través de contratos de arrendamiento, se distribuirán los costos fijos y de administración entre las sociedades para una mejor eficiencia de los recursos y presentación de los estados financieros.

Es con estas y otras figuras recurrentes en el mercado chileno que se origina la necesidad de analizar el tratamiento contable en las operaciones de arriendo y subarriendo, cuando, por ejemplo, estos grupos de empresas controlados por una misma persona, natural o jurídica, hacen uso de las mismas instalaciones para la ejecución de sus actividades administrativas u operacionales.

También esta investigación será aporte al mundo académico, porque durante el desarrollo de este estudio, quedó en evidencia la falta de divulgación respecto al tratamiento contable de subarrendamientos y a información sobre cómo afecta la vinculación de partes en común a los hechos económicos que ocurren en las compañías.

2.5. Metodología

Este estudio fue confeccionado bajo la metodología de análisis normativo, donde se priorizó la interpretación de la disposición normativa para una aplicación práctica y así resolver la interrogante de que si la normativa por si sola es o no suficiente para el tratamiento contable de subarrendamientos de inmuebles entre partes bajo control común. El análisis fue enfocado a la razonabilidad, posibles interpretaciones y la aplicación de la misma normativa.

El método de análisis normativo acompaña al hecho de haber encontrado una falta de información en el campo de subarrendamientos en general y el efecto financiero cuando las operaciones se realizan entre partes con control común.

2.6. Alcance y limitaciones

Se revisó los textos normativos de los consejos de normas internacionales de normas de contabilidad, enfocándose en su razonabilidad, posibles interpretaciones y su aplicación. Los textos revisados fueron emitidos por el IASB y FASB en las últimas versiones del año 2022 y solo en sus versiones de normas requerida, dejando fuera del alcance de esta investigación, sus textos en versiones de aplicación anticipada. También fue revisada la Norma para las Pymes del IASB, sección 20 Arrendamientos, en su última versión emitida el año 2015 y vigente hasta que el IASB haga su emisión oficial con fechas por definir con fecha por definir.

El análisis de la revisión normativa considera exclusivamente el enfoque de un arrendador intermedio, omitiendo los registros del arrendador principal y el subarrendatario.

Las limitaciones presentes en este estudio son la falta de otros estudios académicos y textos normativos que hablen sobre el control común, así como para las operaciones de subarrendamiento, ver anexo C para ver resultados de las búsquedas realizadas.

3. MARCO NORMATIVO

En esta sección se presenta un resumen de las normas utilizadas en Chile como de empresas vinculadas a Estados Unidos para la contabilización de operaciones de arrendamientos y subarrendamientos. Primero, se encuentra la presentación de la normativa utilizada en Chile, NIIF 16 y NIIF para las Pymes, para luego continuar con la normativa utilizada en empresas vinculadas a Estados Unidos, ASC 842, ambas para su versión como normas requeridas, por lo tanto, excluyendo sus versiones emitidas o de aplicación anticipada.

3.1. NIIF 16

La norma presenta instrucciones diferentes para un arrendatario y arrendador, estas instrucciones son presentadas por separado en esta sección hasta llegar al apartado de subarrendatario y subarrendador, debido a que la primera parte es muy importante para comprender la norma y el desarrollo de esta tesis:

3.1.1. Arrendatario

Un arrendatario debe reconocer un activo y un pasivo denominados activo por derecho de uso y pasivo por arrendamiento. El valor de reconocimiento inicial del activo por derecho de uso será al costo. Luego del reconocimiento inicial, la medición posterior tendrá la opción de elegir el modelo del costo, ajustando cualquier cambio en el valor del pasivo por arrendamiento o; el modelo del valor razonable de NIC 40 Propiedades de Inversión o; el modelo de revaluación de NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

Para el reconocimiento inicial del pasivo por arrendamiento, el arrendatario debe determinar un valor para su pasivo por arrendamiento, el que lo obtiene midiendo a valor presente todos los pagos comprometidos pendientes de efectuar y a estos pagos aplicar una tasa de descuento, pudiendo ser esta una tasa implícita o una tasa incremental por préstamos del arrendatario.

En la medición posterior del pasivo por arrendamiento, el arrendatario deberá considerar situaciones como calcular los intereses relacionados al pasivo por arrendamiento, disminuir el pasivo en cada acción de pago o volver a medir el pasivo debido a alguna modificación al acuerdo de arrendamiento.

3.1.2. Arrendador

Un arrendador para reconocer en su contabilidad una operación de arrendamiento, debe identificar si el arrendamiento es del tipo operativo o financiero. Para clasificar un arrendamiento como operativo este debe tener la característica que todos los riesgos y ventajas propias de poseer el activo sigan siendo parte del propietario y el arrendatario solo pueda destinarlo para su uso. Al contrario, un arrendamiento financiero, estos riesgos y ventajas propias de poseer el activo, son transferidas desde el arrendador al arrendatario, además de poder usar el bien.

En el caso de ser un arrendamiento financiero, en el estado de situación financiera se deben reconocer las cuentas por cobrar del arrendamiento, el monto a reconocer se denomina inversión neta, que se calcula de todos los pagos comprometidos por arriendo, descontados a una tasa de interés implícita de arrendamiento, de ser necesario, para obtener el monto de inversión neta, se deben descontar los costos iniciales que hayan destinado para poder arrendar el bien. Para el reconocimiento de los ingresos, el arrendador deberá considerar un método que refleje constantemente el rendimiento de la inversión en arrendamiento.

Para un arrendamiento operativo, el proceso es más simple, para lo cual el arrendador deberá registrar linealmente los ingresos de la operación a medida se cumplan los compromisos de cobro. También existe la posibilidad de hacer otro tipo de registro, lo importante es que se use el que refleje de mejor manera el uso del activo subyacente.

3.1.3. Subarrendatario

La definición de subarrendatario no se encuentra presente en la NIIF 16, debido a que, en la práctica, realiza las mismas acciones que un arrendatario, por lo mismo, no existe la necesidad de una definición especial, atribuyéndose para este concepto, la misma normativa que un arrendatario.

3.1.4. Subarrendador o arrendador intermedio

Para los casos de subarrendamiento, el arrendador debe determinar si el subarrendamiento es de tipo operativo o financiero. Por lo general, los arrendamientos de a corto plazo o de bajo valor monetario, es clasificado del tipo operativo. En caso contrario, la operación de subarrendamiento va a ser clasificado como financiera, lo que dará origen a un activo por derecho de uso.

Para estas dos clasificaciones en operaciones de subarrendamiento la NIIF 16 presenta de apoyo el ejemplo ilustrativo 20⁹, cuando es del tipo financiero y el (EI) 21, cuando sean del tipo operativo (ver anexo A).

Como se puede observar en el (EI) 20, este es un arrendamiento financiero debido a que el subarrendamiento considera todo el periodo restante del contrato de arrendamiento con el propietario del bien, según la letra c del párrafo 63 de NIIF 16. En cambio, el (EI) 21, es un arrendamiento operativo, que solo entrega en subarrendamiento los dos primeros periodos de los cinco que le da derecho su contrato de arrendamiento y se clasifica como tal, debido a que ocurre lo contrario de la letra c del párrafo 63 de NIIF 16.

Hasta esta etapa de la revisión normativa se puede destacar que no existe mención o referencia a partes relacionadas o relacionadas bajo control común, lo que puede generar ciertas complicaciones en la presentación de información, tales como, decidir la aplicación de un modelo de arrendamiento operativo o financiero, además de la información a revelar en los estados financieros.

⁹ Ejemplo ilustrativo, en adelante EI.

3.2. NIIF PARA LAS PYMES

La sección 20 de NIIF para las Pymes habla de los arrendamientos y lo hace de una manera muy similar a la NIIF 16, esto es, entregando la tarea de clasificar la operación de arrendamiento como operativa o financiera bajo los mismos términos que lo hace NIIF 16. Para luego entregar instrucciones específicas al arrendatario y arrendador, donde la principal diferencia es que entrega instrucciones específicas para las operaciones de tipo operativo a los arrendatarios, acciones que no suceden en NIIF 16:

3.2.1. Arrendatario – Arrendamiento financiero

En el reconocimiento inicial se registrará el derecho de uso y la obligación de pago, al importe del valor razonable o valor presente de los flujos futuros eligiendo el que sea menor. Los costos directos iniciales de la negociación se añadirán al importe reconocido como activo. La medición posterior será a través de la disminución de los pagos realizados incluyendo un interés efectivo, calculado para toda la duración del contrato. Las cuotas por contingencias serán gastos del periodo. También, el activo por derecho de uso debe ser depreciado en concordancia a su vida útil o a la duración del contrato, se utiliza el plazo que sea menor. Además, se debe hacer la evaluación indicios de deterioro del activo por derecho de uso.

3.2.2. Arrendatario – Arrendamiento operativo

El reconocimiento y medición es a través de los pagos realizados por concepto de arrendamiento, los que serán registrados como un gasto en los estados financieros. También, se puede elegir otro modelo de registro, siempre y cuando ese modelo de registro sea mayormente representativo del beneficio que recibe el arrendatario por el uso del bien arrendado.

3.2.3. Arrendador – Arrendamiento financiero

Reconocerá un activo, cuyo valor será el cálculo de la inversión bruta descontando la tasa de interés implícita de la operación de arrendamiento. En la medición posterior los pagos descontarán la inversión neta y los intereses. Del mismo modo el reconocimiento de ingresos se basará en un patrón que refleje el rendimiento de la operación de arrendamiento.

3.2.4. Arrendador – Arrendamiento operativo

Se reconocerán los ingresos por arriendo a medida se realicen los pagos efectivos por la misma operación o cualquier otra base sistemática que represente de mejor manera los beneficios de la operación de arrendamiento. Se reconocerá como gasto del periodo el importe de depreciación del activo en arrendamiento, sujeto a las políticas de depreciación de la compañía.

Es hasta aquí donde la NIIF para las Pymes acompañan las operaciones de arrendamiento, omitiendo de su alcance las operaciones de subarrendamientos, que tampoco son tratadas en otra sección específica para ello.

3.3. ASC 842

Esta normativa también presenta instrucciones para arrendatarios y arrendadores, y del mismo modo que se hizo en la sección de NIIF 16 de este documento, las instrucciones son presentadas por separado en esta sección hasta llegar al apartado de subarrendatario y subarrendador, debido a que la primera parte es muy importante para comprender la norma y el desarrollo de esta tesis:

3.3.1. Arrendatario

Para el arrendatario, la normativa requiere que se registre un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento para todas las operaciones de arrendamiento que sean mayor a 12 meses, y para los arrendamientos con un plazo menor, el arrendatario puede aplicar la exención de ASC 842-20-25-2.

Para la medición del pasivo por arrendamiento deberá calcular el valor actual de los pagos comprometidos por arriendo, descontando la tasa de interés implícita de la operación y de no poder calcularla, puede utilizar la tasa de interés de préstamos a la que tenga acceso.

Para la medición de activo por arrendamiento el arrendatario deberá considerar los elementos de 842-20-30-5, que son:

1. El monto de reconocimiento inicial del pasivo;
2. Cualquier pago al arrendador realizado por anticipado a la fecha de comienzo de uso, descontando incentivos recibidos por la operación de arrendamiento;
3. Costos iniciales en los que el arrendatario se haya visto en necesidad realizar para dar inicio al arrendamiento, para profundizar en esta materia revisar 842-10-30-9 a 30-10.

A diferencia de NIIF 16, en ASC 842 se presenta un modelo dual de reconocimiento de los arrendamientos para el arrendatario, por lo que estos deberán clasificarlos como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financieros.

Para un contrato de arrendamiento operativo, el arrendatario debe reconocer un activo por derecho de uso. El monto del activo debe ser igual al valor presente de los pagos de arrendamiento mínimos durante el plazo del contrato, más cualquier pago inicial no recuperable y cualquier costo directo relacionado con el arrendamiento, también debe reconocer un pasivo por arrendamiento. El monto del pasivo debe ser igual al valor presente de los pagos de arrendamiento mínimos durante el plazo del contrato, menos cualquier incentivo del arrendador y cualquier pago inicial no recuperable. Durante el periodo de contrato, el arrendatario disminuirá el monto pagado por arriendo desde el pasivo, reconociendo en ese instante la porción correspondiente a gasto y del mismo modo, amortizará en la proporción utilizada del activo por derecho de uso. Finalmente, el arrendatario debe revelar información adicional en sus notas a los estados financieros, incluyendo los términos y condiciones de los contratos de arrendamiento, los montos de los compromisos de arrendamiento futuros y cualquier garantía u opción de renovación.

En un contrato de arrendamiento financiero, el arrendatario debe reconocer un activo por derecho de uso. El arrendatario debe medir el derecho de uso como el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, incluyendo las opciones de renovación y compra si se espera que se ejerzan, luego debe medir el pasivo por arrendamiento como el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, incluyendo los intereses implícitos. Posteriormente el arrendatario reconocerá activo por derecho de uso y el pasivo por arrendamiento, generalmente registrando al costo, para que, durante la progresión del contrato, se reconozcan los intereses y la amortización del derecho de uso en el estado de resultados.

3.3.2. Arrendador

Un arrendador deberá clasificar sus operaciones de arrendamiento de acuerdo con 3 categorías presentadas en 10-25-2 a 10-25-3 de ASC 842 (ver anexo B para profundizar) que pueden ser.

1. Arrendamiento de venta:

El arrendador reconocerá la transferencia al arrendatario el control del activo subyacente, por lo tanto, el arrendador debe dar de baja el activo arrendado y registrar al inicio del arrendamiento la inversión neta. De acuerdo con ASC 842-30-30-1 la inversión neta es la cuenta por cobrar del arrendamiento y el activo residual no garantizado.

2. Arrendamiento de financiamiento directo:

Al momento de reconocer la operación ASC 842-30-25-7 dice que un arrendador debe dar de baja el activo arrendado y registrar la inversión neta del arrendamiento. La diferencia con la clasificación anterior. Está en el reconocimiento de ingresos, costos directos iniciales.

3. Arrendamiento operativo:

Par el reconocimiento el arrendador mantiene el activo arrendado en su balance y continúa amortizando el activo en función de las políticas contables de la compañía. El reconocimiento de los ingresos derivados de los pagos por arrendamiento se reconocerá en forma lineal o cualquier otra que sea más representativa de la operación.

3.3.3. Subarrendatario

Un subarrendatario debe registrar la operación de arrendamiento de igual manera que como lo haría un arrendatario bajo cualquier otra situación de arrendamiento, el alcance que se debe considerar en los subarrendamientos es que, si el subarrendatario y el arrendador intermedio mantienen una relación de control común, el subarrendatario deberá utilizar la misma tasa de descuento determinada por el arrendador intermedio.

3.3.4. Subarrendador o arrendador intermedio

Cuando se realiza un subarrendamiento, el arrendador intermedio deberá evaluar el tipo de arrendamiento que está generando en función del activo subyacente que está creando en esta operación, siguiendo las instrucciones de ASC 842-10-25-6 y siguientes, existe una guía para identificación del tipo de arrendamiento en 842-10-55-1, similar a el anexo B de este documento, que se puede utilizar para profundizar.

Luego de conocer el tipo de arrendamiento, el arrendador intermedio se verá enfrentado a dos situaciones que la norma nos explica en ASC 842-20-35-14 y ASC 842-20-35-15, para cuando el arrendador intermedio mantiene sus obligaciones con el arrendador principal. La segunda situación es en ASC 842-20-40-1 a 842-20-40-3, en donde la norma describe las situaciones para cuando el arrendador intermedio es liberado de sus obligaciones con el arrendador principal.

- Subarrendador mantiene la obligación con el arrendador principal:

Tabla 1
Clasificación y tratamiento contable para un arrendador intermedio

Clasificación de un arrendamiento	Tratamiento contable del arrendador intermedio
El subarrendamiento se clasifica como arrendamiento operativo	<ul style="list-style-type: none"> • Con independencia de que se trate de un arrendamiento operativo o financiero, el arrendador intermediario debe seguir contabilizando el arrendamiento principal como antes del inicio del subarrendamiento. • Si el coste total restante del arrendamiento (en el arrendamiento principal) durante el plazo del subarrendamiento es superior a los ingresos previstos del subarrendamiento para ese mismo período, ello es un indicador de que el importe en libros del activo por derecho de uso asociado al arrendamiento principal puede no ser recuperable. El deterioro del valor del activo por derecho de uso debe evaluarse de conformidad con la norma ASC 360-10-35-21; las disposiciones del arrendamiento (por ejemplo, el plazo del arrendamiento principal y del subarrendamiento) deben tenerse en cuenta al evaluar si existe deterioro del valor. Véase LG 4.6 para obtener orientaciones sobre el deterioro del valor de un activo por derecho de uso.
El arrendamiento original es un arrendamiento financiero y el subarrendamiento es un arrendamiento de venta o de financiación directa	<ul style="list-style-type: none"> • El activo original por derecho de uso debe darse de baja de acuerdo con las directrices para la baja en cuentas de los arrendamientos de financiación directa/arrendamientos tipo venta de la norma ASC 842-30-40-1 (véase LG 5.7) y el pasivo original por arrendamiento debe contabilizarse como antes del inicio del subarrendamiento. • El arrendador intermedio deberá evaluar el deterioro de su inversión neta en el subarrendamiento de acuerdo con las directrices de la norma ASC 842-30-35-3. Véase LG 4.7 para obtener información sobre el deterioro del valor de una inversión neta en un arrendamiento.
El arrendamiento original es un arrendamiento operativo y el subarrendamiento es un arrendamiento de venta o de financiación directa	<ul style="list-style-type: none"> • El activo por derecho de uso original debe darse de baja de acuerdo con las directrices para la baja en cuentas de los arrendamientos de tipo comercial o de financiación directa de la norma ASC 842-30-40-1 (véase LG 5.7) y el pasivo por arrendamiento original debe contabilizarse de acuerdo con la contabilización de un pasivo por arrendamiento en un arrendamiento financiero (véase LG 4). Obsérvese que, dado que el subarrendamiento cumplía una de las condiciones de un arrendamiento del tipo de venta o de financiación directa y el arrendamiento principal no, el arrendador intermedio debe evaluar si han cambiado las hipótesis originales relativas al arrendamiento principal. • Antes de dar de baja el activo por derecho de uso, debe evaluarse si se ha producido un deterioro del valor siguiendo las orientaciones de la norma ASC 360. Véase LG 4.6 para más información sobre el deterioro del valor de los activos por derecho de uso. • Una vez dado de baja el activo por derecho de uso, la inversión neta en el subarrendamiento estará sujeta a las directrices sobre deterioro de valor de la norma ASC 842-30-35-3. Véase LG 4.7 para obtener información sobre el deterioro del valor de una inversión neta en un arrendamiento.

Nota: PricewaterhouseCoopers LLP, 2023, <https://viewpoint.pwc.com/> P. 8-4

- Subarrendador no mantiene la obligación con el arrendador principal:

En estos casos, el arrendador intermedio deberá remover de sus registros el activo por derecho de uso generado por el contrato con el arrendador principal en la medida que sea más adecuada de acuerdo con el tipo de acuerdo realizados en el contrato de subarrendamiento y que origina el termino de las obligaciones con el arrendador principal.

3.3.5. Arrendador Principal

El arrendador principal, no se ve afectado porque su arrendatario entregue en subarrendamiento el bien arrendado, siempre y cuando este no haya liberado de responsabilidad al arrendador intermedio haciendo que el contrato que mantenía vigente con él se extinga, en este caso si deberá volver a evaluar esta nueva operación y remover la anterior de su contabilidad contemplando los efectos en resultado que pudiera traerle.

4. ANALISIS

En este capítulo se encuentra el análisis de las normas presentadas en el capítulo anterior, con la excepción de la NIIF para Pymes, que no considera en su cuerpo normativo para las operaciones de subarrendamiento y de ser necesario un registro de este tipo, se utilizaría NIIF 16.

Luego de revisar la norma emitida, se observa que IASB no habla de control común y no considera que las operaciones de subarrendamiento en donde el arrendador intermedio extinga sus obligaciones con el arrendador principal, necesarias de profundizar debido a lo mencionado en lo siguiente (IASB, 2022):

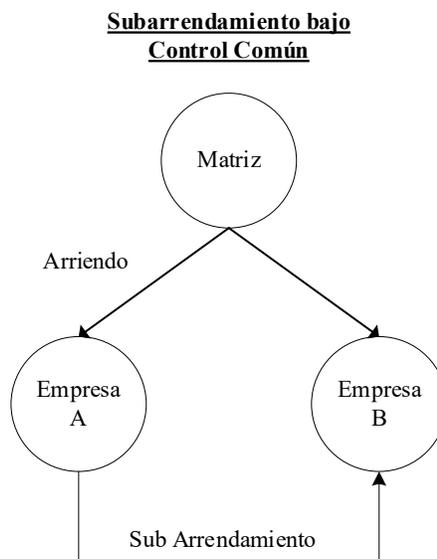
“La NIIF 16 requiere que un arrendador intermedio contabilice un arrendamiento principal y un subarrendamiento como dos contratos separados, aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador y del arrendatario. El IASB concluyó que este enfoque es apropiado porque en general cada contrato se negocia por separado, siendo la contraparte del subarrendamiento una entidad diferente de la contraparte del arrendamiento principal. Por consiguiente, para un arrendador intermedio, las obligaciones que surgen del arrendamiento principal no se extinguen, generalmente, por los términos y condiciones del subarrendamiento” (FC.232)

Desde el punto de vista del arrendatario o subarrendatario lo expuesto por el IASB es suficiente para resolver cualquier caso de arrendamiento. A diferencia del subarrendador que, si bien, los fundamentos entregados por el IASB son suficientes para las operaciones donde las condiciones de los (EI) 20 y 21 se presentan, no lo son para cuando en la operación de subarrendamiento, el arrendador intermedio es una parte relacionada con el arrendatario final. Esta relación, se presenta frecuentemente en grupos de empresas donde el controlador ejerce su participación en varias compañías, pero estas no están relacionadas directamente, a lo que se le

denominaría control común. Estos grupos de empresas, por lo general mantienen edificios corporativos, donde asientan a gran parte de su personal de 2 o más de sus compañías para mejorar la logística, la comunicación y la administración de todo el grupo.

La Figura 2 muestra una representación de una situación de arrendamiento bajo control común descrita en el párrafo anterior:

Figura 2
Representación de un subarrendamiento bajo control común



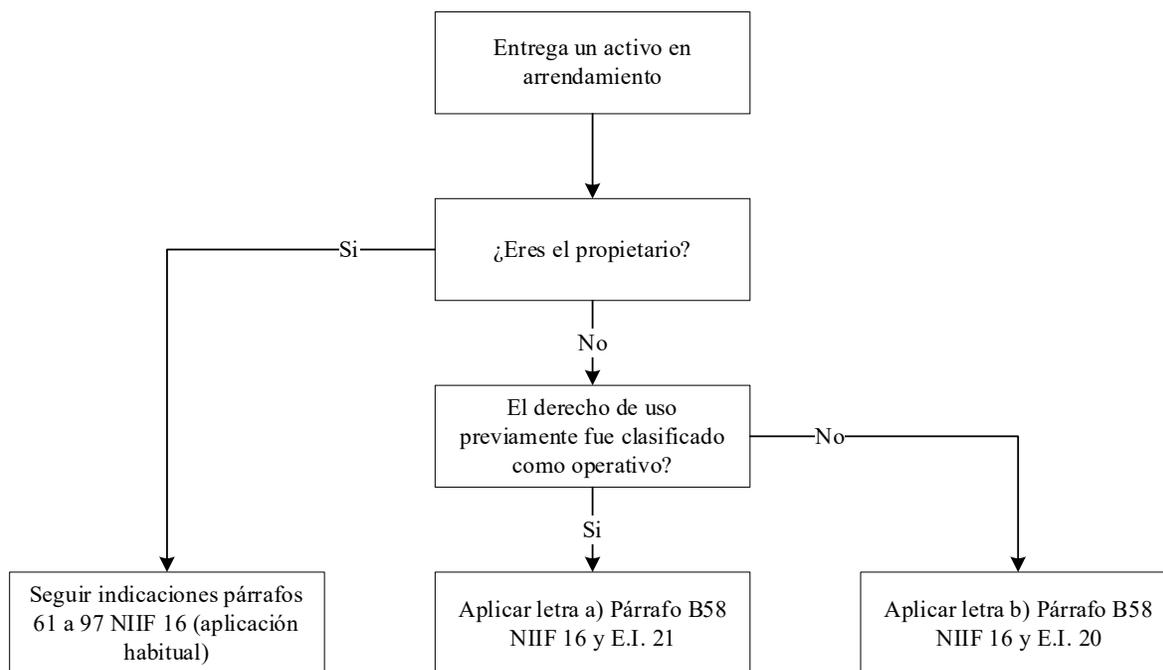
- Matriz controla a las empresas A y B
- Empresas A y B son controladas por Matriz, pero entre ellas no existe relación societaria directa
- La empresa A, entrega en subarrendamiento a la empresa B parte de un inmueble subutilizado, recibido en arriendo desde la Matriz, así ambas, A y B lo utilicen.

Nota: Elaboración propia

Es aquí donde la norma presenta un vacío, asumiendo que, una vez realizado el subarrendamiento, el arrendador intermedio, dejará de hacer uso del activo como en el (EI) 20, pero lo que sucede en estos casos que existe relación común, es que ambas partes utilizan el activo al mismo tiempo.

Al seguir la normativa del IASB los usuarios deberán realizar un proceso de decisión para saber que parte de la norma les corresponde utilizar como se muestra en la Figura 3:

Figura 3
Modelo de decisión para el registro de arrendamientos desde el punto de vista de un arrendador o subarrendador

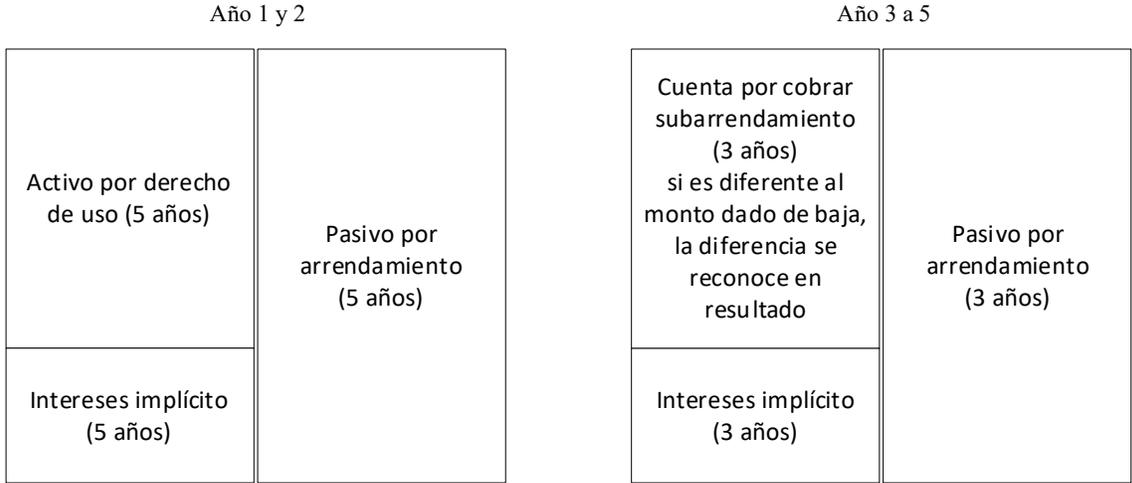


Nota: Elaboración propia con información extraída de NIIF 16

Al aplicar este modelo un arrendador intermedio que arrienda su activo por derecho de uso a una parte relacionada bajo control común, le correspondería utilizar siempre la letra b) del párrafo b58 de la NIIF 16, debido a que su activo por derecho de uso siempre será clasificado como arrendamiento financiero. Método que presenta una explicación práctica por medio del (EI) 20, que forma parte de la misma normativa (ver anexo A).

Podemos apreciar gráficamente en la Figura 4 que el (EI) 20 considera una aplicación de uso separado, y de los cinco años que dura la operación, los primeros dos son utilizados por el subarrendador y los últimos tres por el subarrendatario, esto provoca que el subarrendador deba disminuir su activo por derecho de uso y reconocer una cuenta por cobrar por los últimos tres periodos. Esta instrucción se debe aplicar para todo subarrendamiento financiero, a pesar de que, bajo la situación de uso conjunto, no se transfieren todos los riesgos y ventajas inherentes del activo por derecho de uso.

Figura 4
Representación (EI) 20 NIIF 16



Nota: Elaboración propia con información extraída de NIIF 16

Para una representación de registros contables de lo anterior se presenta el siguiente ejemplo:

“La empresa A adquiere a través de un contrato de arrendamiento a un plazo de 5 años un inmueble desde su controlador para que alberguen sus oficinas administrativas y por el cual pagará un total de 5.000 UM, el cálculo de su valor actual es de 4.500 UM, con pagos anuales de 1.000 UM. En el año 3 La empresa A decide subarrendar la capacidad ociosa de su inmueble a la empresa B, con la que comparten controlador, el subarriendo se extiende por los 3 años que restan del contrato de arrendamiento, se acuerda un pago anual de 600 UM, y el valor neto de la inversión en arrendamiento es de 1.500 UM.”

En la Figura 5 podemos distinguir como en el año 3 cuando se debe reconocer el contrato de subarrendamiento como inversión en arrendamiento, es necesario dar de baja el activo por derecho de uso y enviar a resultado la diferencia. En los periodos siguientes al pasivo por arrendamiento no se ve afectado y la inversión por arrendamiento va disminuyendo en cada evento de pago o cumplimiento, donde además se reconoce el interés implícito de la operación.

Figura 5
Ejemplo registro contable NIIF 16

FECHA	Detalle	DEBE	HABER
-XX-			
20XX	Reconocimiento Activo por derecho de uso		
13	Activo por derecho de uso	4.500	
22	Interés diferido	1.500	
21	Pasivo por arrendamiento		5.000
-XX-			
20X1	Pago arrendamiento cuota 1		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X1	Reconocimiento intereses año 1		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X1	Depreciación derecho de uso año 1		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900
-XX-			
20X2	Pago arrendamiento cuota 2		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X2	Reconocimiento intereses año 2		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X2	Depreciación derecho de uso año 2		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900

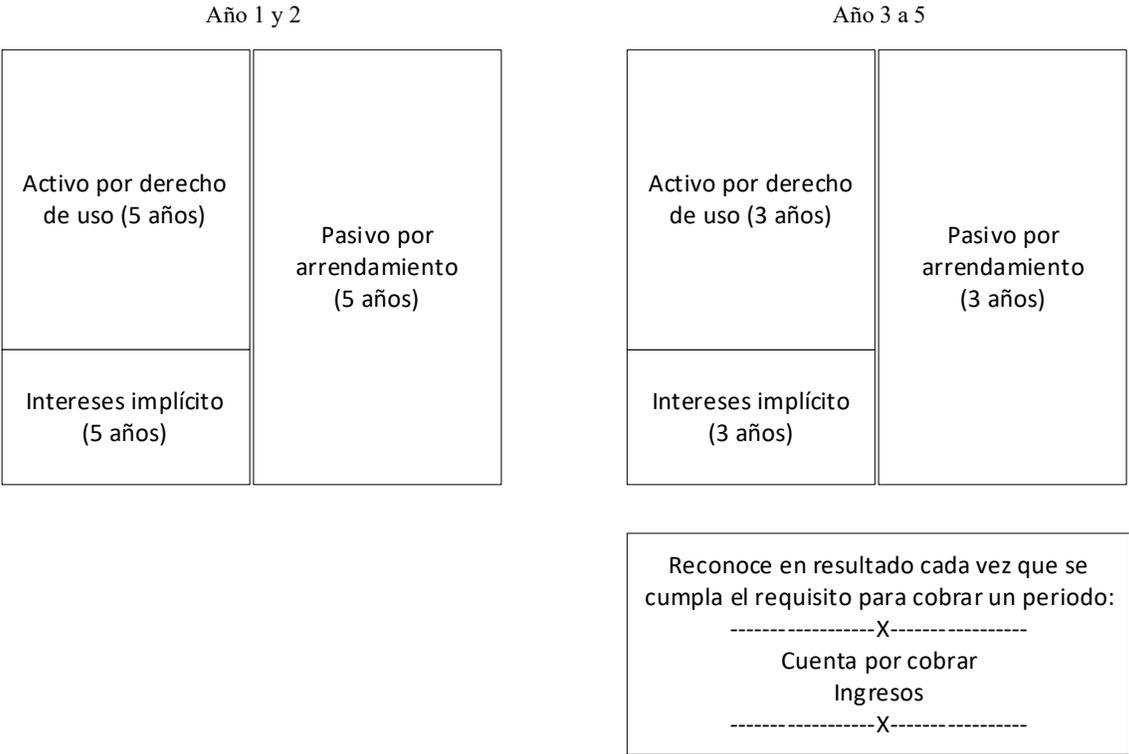
FECHA	Detalle	DEBE	HABER
-XX-			
20X3	Reconocimiento Inversión en Arrendamiento		
12	Inv. En arrendamiento	1.500	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso	1.800	
53	Pérdida por baja Act. por D° de uso	1.200	
13	Activo por derecho de uso		4.500
-XX-			
20X3	Pago arrendamiento cuota 3		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X3	Reconocimiento intereses año 3		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X3	Pago Subarrendamiento Cuota 1		
11	Banco	600	
41	Intereses Inv. Arrendamiento		100
12	Inv. En arrendamiento		500
-XX-			
20X4	Pago arrendamiento cuota 4		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X4	Reconocimiento intereses año 4		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X4	Pago Subarrendamiento Cuota 2		
11	Banco	600	
41	Intereses Inv. Arrendamiento		100
12	Inv. En arrendamiento		500
-XX-			
20X5	Pago arrendamiento cuota 5		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X5	Reconocimiento intereses año 5		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X5	Pago Subarrendamiento Cuota 3		
11	Banco	600	
41	Intereses Inv. Arrendamiento		100
12	Inv. En arrendamiento		500

Nota: Elaboración propia

Por otra parte, al analizar de ASC 842 podemos encontrar una profundización de la norma sobre los casos de subarrendamiento, tampoco contempla directamente el control común, pero la aplicación de la normativa refleja de mejor manera una operación de este tipo.

Es así como al revisar en conjunto la normativa y el anexo B de este documento, las operaciones de subarrendamiento entre empresas relacionadas bajo control común, de acuerdo con la descripción de la Figura 2, terminarán siendo registradas muy probablemente como arrendamientos operativos para el subarrendador, de esta forma, tampoco afectando el activo por derecho de uso generado con el arrendador principal. La representación de este registro se representa en la Figura 6:

Figura 6
Representación de ASC 842, registro subarrendador, arrendamiento operativo



Nota: Elaboración propia con información extraída de ASC 842

Para la representación contable de ASC 842, se utiliza el mismo ejemplo utilizado en NIIF

16 de la página 27, obteniendo lo siguientes registros:

Figura 7
Ejemplo registro contable ASC 842

FECHA	Detalle	DEBE	HABER
-XX-			
20XX	Reconocimiento Activo por derecho de uso		
13	Activo por derecho de uso	4.500	
22	Interés diferido	1.500	
21	Pasivo por arrendamiento		5.000
-XX-			
20X1	Pago arrendamiento cuota 1		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X1	Reconocimiento intereses año 1		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X1	Depreciación derecho de uso año 1		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900
-XX-			
20X2	Pago arrendamiento cuota 2		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X2	Reconocimiento intereses año 2		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X2	Depreciación derecho de uso año 2		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900

FECHA	Detalle	DEBE	HABER
-XX-			
20X3	Pago arrendamiento cuota 3		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X3	Reconocimiento intereses año 3		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X3	Depreciación derecho de uso año 3		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900
-XX-			
20X3	Cobro por subarriendo Cuota 1		
11	Cuenta por Cobrar	600	
41	Ingresos por arrendamiento		600
-XX-			
20X4	Pago arrendamiento cuota 4		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X4	Reconocimiento intereses año 4		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X4	Depreciación derecho de uso año 4		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900
-XX-			
20X4	Cobro por subarriendo Cuota 2		
11	Cuenta por Cobrar	600	
41	Ingresos por arrendamiento		600
-XX-			
20X5	Pago arrendamiento cuota 5		
21	Pasivo por arrendamiento	1.000	
11	Banco		1.000
-XX-			
20X5	Reconocimiento intereses año 5		
52	Interés	300	
22	Interés diferido		300
-XX-			
20X5	Depreciación derecho de uso año 5		
51	Depreciación	900	
14	Dep. Acum. Act por D° de uso		900
-XX-			
20X5	Cobro por subarriendo Cuota 3		
11	Cuenta por Cobrar	600	
41	Ingresos por arrendamiento		600

Nota: Elaboración propia

Como se puede observar en la Figura 7 en comparación con la Figura 5, la principal diferencia es que no se modifica el registro original del activo subyacente originado por el contrato con el arrendador principal, y, además, se reconoce de manera independiente el registro de los ingresos generados por el subarrendamiento. A diferencia de la Figura 5 elimina el activo subyacente y crea un activo amortizable para consumir hasta que se acabe el subarrendamiento. En este último, el problema es que, solo leyendo los estados financieros, no sería posible apreciar en un caso de subarrendamiento de empresas relacionadas bajo control común, el hecho de que ambas empresas estén utilizando el bien arrendado al mismo tiempo. Esto supondría una mayor dificultad de que los lectores de la información financiera detecten este tipo de operación al no encontrarse todo el proceso en el estado de situación financiera, y obligando a dirigirse a las notas del rubro, las que solo contemplarían esta información de subarrendamiento entre parte bajo control común si es que entre las demás operaciones de arrendamiento esta sugiere algún grado de importancia a revelar.

Existen otras opciones en ASC 842 las que se pudieran presentar dependiendo de la forma del subarrendamiento, pero estas, son menos comunes para subarrendamientos entre empresas relacionadas bajo control común, principalmente porque arrendamientos de tipo venta o financiación directa, no se utilizarían para que ambas empresas hagan uso y goce del bien arrendado al mismo tiempo o a través de un intermediario, si no que, lo harían directamente con el controlador.

5. RESULTADOS

Luego de analizar NIIF 16 y ASC 842 es posible determinar que ambas normas no presentan en ellas referencias para subarrendamientos bajo control común, aun así, presentan alcances para operaciones de subarrendamientos por lo que este estudio se pudo realizar.

Como resultado del estudio es razonable proponer que la normativa ASC 842 presente un mejor desarrollo de una situación financiera para cuando el bien arrendado se encuentra en una situación de subarrendamiento entre empresas bajo control común, debido a que NIIF 16 omite profundizar en las operaciones de subarrendamiento e impide una contabilización diferente o algo similar a un arrendamiento operativo para seguir las recomendaciones del (EI) 21 (ver anexo A). Sin embargo como se dijo, está impedido por la misma normativa, ya que como fue revisado en la Figura 3, que representa la letra b) del párrafo b58, instruye a realizar un registro como el del (EI) 20, arrendamiento financiero, para todos los casos que previamente este activo por derecho de uso haya sido clasificado como financiero, método que correspondería aplicar en todos los casos de arrendamiento bajo NIIF 16, ya que los arrendatarios siempre registran como financieros sus arrendamientos que dan origen a un activo por derecho de uso.

Por lo anterior, ASC 842 posee más opciones para reconocer un subarrendamiento y aplicarlo a empresas relacionadas bajo control común, debido a que otorga la posibilidad de que estas operaciones sean registradas de varias maneras como fue presentado en la Tabla 1. Existen tres formas de clasificación para un subarrendamiento, en donde un arrendamiento operativo sería la forma más habitual para subarrendamiento entre empresas bajo control común; esta forma de registro mantiene en los estados financieros el activo subyacente del contrato con el arrendador principal, mostrando así en los estados financieros que el bien lo sigue utilizando la compañía a pesar de estar subarrendado y presentando un activo amortizable por el valor actual del

subarrendamiento. De esta forma, habría más información en los estados financieros, mejorarían algunos análisis financieros donde influyan los activos, y a quienes revisen los estados financieros, podrían detectar la existencia de ambos contratos, arrendamiento y subarrendamiento, a diferencia de NIIF 16, que como se mencionó, obliga a retirar del estado financiero el activo por derecho de uso y solo reconocer la cuenta por cobrar. Por otra parte, no menos importante para los lectores de la información financiera, ASC 842 considera que, dependiendo de las condiciones de subarrendamiento, el activo subyacente originado del contrato con el arrendador principal debe ser sometido a test de deterioro.

Por último, ASC 842 permite identificar otras dos situaciones en las que el tópico de subarrendamientos entre empresas bajo control común puede presentarse:

- i) arrendamiento en donde el monto del arriendo supera al valor del bien, como pudiera ser en los casos que se le encarga a un tercero la compra o fabricación de un bien y bajo un contrato de arrendamiento la utilización perpetua del mismo.
- ii) un arrendamiento de tipo venta, donde al término del periodo del contrato y cumplidas las obligaciones de pago, el bien arrendado será traspasado al arrendatario

6. CONCLUSIONES

Ambas normativas analizadas en este estudio presentan sus propios alcances para las operaciones de subarrendamiento, NIIF 16 lo hace de una forma más práctica y resumida, entregando sus fundamentos para ello y por otra parte ASC 842 lo hace algo más extenso y con mayores opciones de resolución.

Para los usuarios de información financiera que utilizan NIIF 16, en los casos donde el subarriendo signifique la utilización del bien arrendado por solo una de las partes, es posible aplicar esta normativa sin mayores complicaciones. Para los casos donde un subarrendamiento signifique, que subarrendador y subarrendatario utilizarán el bien en conjunto, como suele suceder en los arrendamientos entre empresas bajo control común es recomendable utilizar a ASC 842.

Los usuarios de NIIF 16 que necesiten aplicar las reglas de ASC 842 en sus contabilidades deben hacerlo acogiéndose a las facultades entregadas por la NIC 8¹⁰, de que, ante la falta o ausencia de una norma o condiciones para aplicar una política contable, se podrá utilizar otras fuentes de información, como pueden ser otras normas del IASB o de otros emisores, con las que se representen de mejor manera y siempre fidedignamente los estados financieros. Se puede profundizar esta información en los párrafos 11 a 13 de NIC 8.

De esta manera podrán dirigirse a ASC 842-10-25-2 y 10-25-3 para determinar el tipo de arrendamiento y posteriormente revisar ASC 842-20-35-14 y ASC 842-20-35-15 o ASC 842-20-40-1 a 842-20-40-3, para elegir la forma de tratamiento más adecuada para su arrendamiento.

¹⁰ Norma Internacional de Contabilidad emitida por FASB, titulada Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Como se menciona en el alcance y limitaciones de este estudio, el análisis solo contempla el efecto para arrendadores intermedios, no obstante, es necesario mencionar que debido a la característica de relación común que existe entre las empresas y en la existencia de un controlador con la necesidad de consolidar los estados financieros del arrendador intermedio, en este estudio se presume que el efecto de estos registros en un proceso de consolidación es nulo, debido a que como indican los procedimientos de consolidación en NIIF 10¹¹, se deben eliminar las partidas y transacciones relacionadas entre las entidades del grupo.

También es necesario mencionar que a la fecha de construcción de este estudio FASB emitió una actualización de ASC 842 denominada “Acuerdo de control común”, la que habla sobre la identificación de las condiciones de un arrendamiento bajo control común y también sobre el tratamiento que deben recibir las mejoras que se realicen al bien arrendado y que sucede con estas mejoras al momento de regresar el bien al arrendador principal. Esta actualización no fue considerada en este estudio debido a que no se relacionan directamente con el objetivo de la investigación, sin embargo, este material pudiera ser utilizado para profundizar este estudio o hacer un nuevo sobre el control común.

Como sugerencia adicional, en futura investigaciones, se pudiera realizar un estudio cuantitativo de cuáles son los efectos positivos, negativos o de distorsión en la diferencia de registros de subarrendamiento, para indicadores financieros, al utilizar el método de registro de NIIF 16 versus el de ASC 842.

¹¹ Norma Internacional de Información Financiera emitida por FASB, titulada Estados Financieros Consolidados

7. BIBLIOGRAFÍAS

FASB. (2018). *ASC 840*. Obtenido de <https://asc.fasb.org>

FASB. (2021). *ASC 842 LEASES*. Obtenido de <https://asc.fasb.org>

IASB. (2022). *Fundamentos de las Conclusiones NIIF16*. IFRS Foundation. Obtenido de www.ifrs.org

IASB. (2022). *NIIF 16 Arrendamientos*. IFRS Foundation. Obtenido de www.ifrs.org

PricewaterhouseCoopers LLP. (mayo de 2023). <https://viewpoint.pwc.com/>. Obtenido de https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/leases/assets/pwcleasesguide0523.pdf

8. ANEXOS

ANEXO A

Los Ejemplos 20 y 21 ilustran la aplicación de los requerimientos de la NIIF 16 para un arrendador intermedio que realizó un arrendamiento principal y un subarrendamiento del mismo activo subyacente.

Ejemplo 20—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento financiero

Arrendamiento principal—Un arrendador intermedio realiza un arrendamiento a cinco años por 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina (el arrendamiento principal) con la Entidad A (el arrendador principal).

Subarrendamiento—Al comienzo del Año 3 el arrendador intermedio subarrienda los 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina para los tres años restantes del arrendatario principal a un subarrendatario.

El arrendador intermedio clasifica el subarrendatario por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal. El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento como un arrendamiento financiero, habiendo considerado los requerimientos de los párrafos 61 a 66 de la NIIF 16.

Cuando un arrendador intermedio realiza el subarrendamiento, éste:

- (a) da de baja el activo por derecho de uso relacionado con el arrendamiento principal que transfiere al subarrendatario y reconoce la inversión neta en el subarrendamiento;
- (b) reconoce cualquier diferencia entre el activo por derecho de uso y la inversión neta en el subarrendamiento en el resultado del periodo; e
- (c) retiene el pasivo por arrendamiento relacionado con el arrendamiento principal en su estado de situación financiera que representa los pagos por arrendamiento debidos al arrendador principal.

Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio reconoce el ingreso financiero por el subarrendamiento y el gasto por intereses por el arrendamiento principal.

Ejemplo 21—Subarrendamientos clasificados como un arrendamiento operativo

Arrendamiento principal—Un arrendador intermedio realiza un arrendamiento a cinco años por 5.000 metros cuadrados de espacio de oficina (el arrendamiento principal) con la Entidad A (el arrendador principal).

Subarrendamiento—Al comienzo del arrendamiento principal, el arrendador intermedio subarrenda los 5.000 metros cuadrados, del espacio de oficina por dos años a un subarrendatario.

El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento por referencia al activo por derecho de uso que surge del arrendamiento principal. El arrendador intermedio clasifica el subarrendamiento como un arrendamiento operativo, habiendo considerado los requerimientos de los párrafos 61 a 66 de la NIIF 16.

Cuando un arrendador intermedio realiza un subarrendamiento, el arrendador intermedio retiene el pasivo por arrendamiento y el activo por derecho de uso relacionado con el arrendamiento principal en su estado de situación financiera.

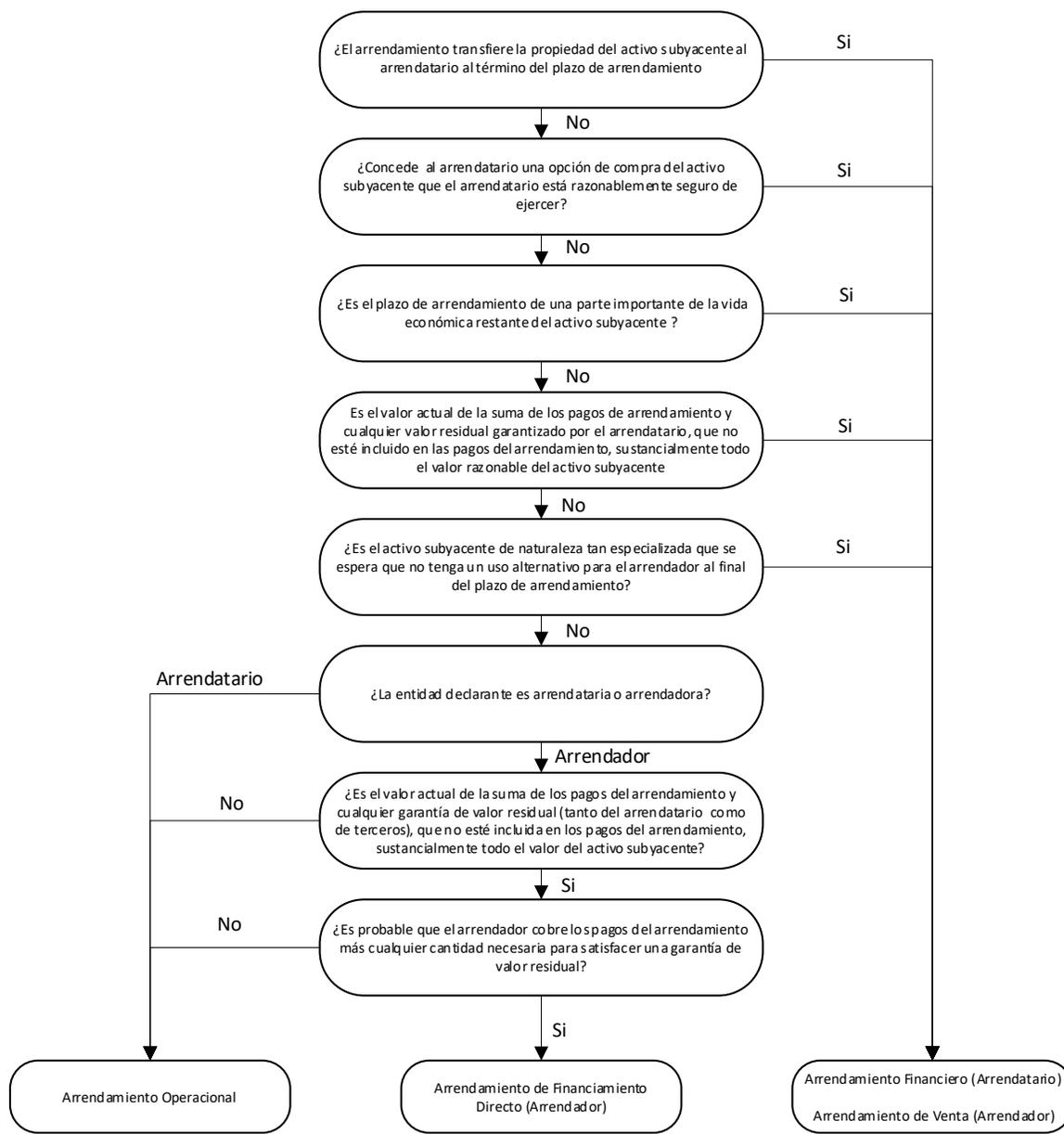
Durante el plazo del subarrendamiento, el arrendador intermedio:

- (a) reconoce un cargo por depreciación por el activo por derecho de uso y el interés por el pasivo por arrendamiento; y
- (b) reconoce el ingreso por arrendamiento procedente del subarrendamiento.

ANEXO B

La figura presenta los criterios de clasificación de ASC 842, según los párrafos 10-25-2 y 10-25-3 para que un arrendador y un arrendatario puedan determinar a cuál tipo de arrendamiento se enfrentan:

(PricewaterhouseCoopers LLP, 2023)



ANEXO C

Resultados de la revisión bibliográfica:

The screenshot shows a search results page for the query "common control" leasing. The page features a blue header with the "Super búsqueda" logo and a search bar containing the query. Below the header, there are navigation options: "Inicie sesión para reservar y renovar", "Iniciar sesión", and "CERRAR". The main content area displays four search results, each with a document icon, a title, author information, and a brief description. The results are:

- ARTICULO**
Related Parties Who "VIE" with Common Control
Newhard, James J.
Pennsylvania CPA Journal, 2020, Vol.90 (4), p.4-5
♦♦ ... [...] JFASB observed possible improvements: "Expand the VIE guidance to private companies under **common control**." ♦♦
📄 Acceso al texto completo >
- ARTICULO**
A new path for private companies with VIEs
Cooper, Susan
Journal of Accountancy, 2019, Vol.228 (6), p.24-26
♦♦ Under the alternative, a private company can elect not to apply VIE guidance to legal entities under **common control** if both the parent and the legal entity being evaluated for consolidation are not public companies... ♦♦
📄 Acceso al texto completo >
- ARTICULO**
Private company GAAP alternatives: It's not too late
Herron, Terri L.; Herbold, Joshua
Journal of Accountancy, 2019, Vol.227 (3), p.32-36
♦♦ ... No. 2014-07, Consolidation (Topic 810): Applying Variable Interest Entities Guidance to **Common Control Leasing Arrangements**. *ASU... ♦♦
📄 Acceso al texto completo >
- ARTICULO**
NEWS DIGEST
Journal of Accountancy, 2016, Vol.221 (3), p.9
♦♦ ... No. 2014-07, Consolidation (Topic 810): Applying Variable Interest Entities Guidance to **Common Control Leasing Arrangements**. *ASU... ♦♦
📄 Acceso al texto completo >

At the bottom of the results area, there is a pagination control showing "Resultados por página" with options 10, 25, and 50.

The screenshot shows a search results page for the query "common control" subleasing. The page features a blue header with the "Super búsqueda" logo and a search bar containing the query. Below the header, there are navigation options: "Inicie sesión para reservar y renovar", "Iniciar sesión", and "CERRAR". The main content area displays a message indicating that no results were found for the query. The message reads:

No se encontraron registros

No hay resultados que concuerden con su búsqueda ""common control" subleasing".

Sugerencias:

- Asegúrese de que todas las palabras estén bien escritas.
- Intente usar un alcance de búsqueda diferente.
- Intente usar diferentes palabras clave.
- Intente usar palabras clave más generales.
- Intente usar menor cantidad de palabras clave.

Súper búsqueda "common control" lease X / Todo BUSQUEDA AVANZADA

Inicie sesión para reservar y renovar Iniciar sesión CERRAR

Ampliar mis resultados

Ordenar por Fecha más reciente

Disponibilidad ^
Disponible en línea

Tipo de recurso ^
Artículos (4)
Artículo de revista (2)

Fecha de publicación ^

Colección ^
EBSCOhost Business Source Ultimate (5)
Free E- Journals (2)

Idioma ^
Inglés (5)

Materia ^

Título de la revista ^

Nuevos registros ^
Nuevos del trimestre pasado

0 seleccionado 1-5 de 5 Resultados Personalice sus resultados

ARTÍCULO
ASU 2023-01 and Common-Control Lease Arrangements
Newland, James J
Pennsylvania CPA Journal, 2023, Vol.94 (2), p.3-3
** ...we have a significant dilemma. [...] ASU 2023-01 essentially requires leasehold improvements in common-control leases to be amortized over the useful life of the improvements to the common-control group, regardless of the lease term... **
[Acceso al texto completo](#)

ARTÍCULO
Board votes to issue accounting rule changes for leases under common control
The CPA Journal (1975), 2023, Vol.93 (1-2), p.13
[Acceso directo a recurso electrónico](#)

ARTÍCULO
Annual Report 2017-2018: Independent Auditors' Report, Combined Financial Statements and Supplementary Information
California CPA, 2018, Vol.87 (2), p.10-29
** ... Because of common control by the Council, the accompanying financial statements reflect the combined statements of the Society and the Foundation... **
[Acceso al texto completo](#)

ARTÍCULO
Annual Report 2016-17
California CPA, 2017, Vol.86 (2), p.11
** ... Because of common control by the Council, the accompanying financial statements reflect the combined statements of the Society and the Foundation... **
[Acceso al texto completo](#)

ARTÍCULO DE REVISTA
Top 5 SOX best practices for small companies
Coad, Matthew A
Strategic finance (Montvale, N.J.), 2005, Vol.87 (4), p.42
** ... In a survey about SOX compliance, internal auditors said that a company's three most common control issues were a lack of process control-related documentation, formal review and approval... **
[Acceso al texto completo](#)

[Dejar mensaje](#)

Súper búsqueda subarriendos bajo control común X / Todo BUSQUEDA AVANZADA

Inicie sesión para reservar y renovar Iniciar sesión CERRAR

Ampliar mis resultados

No se encontraron registros

No hay resultados que concuerden con su búsqueda "subarriendos bajo control común".

Sugerencias:

- Asegúrese de que todas las palabras estén bien escritas.
- Intente usar un alcance de búsqueda diferente.
- Intente usar diferentes palabras clave.
- Intente usar palabras clave más generales.
- Intente usar menor cantidad de palabras clave.

Súper búsqueda Arriendos bajo control común X / Todo BUSQUEDA AVANZADA

Inicie sesión para reservar y renovar Iniciar sesión CERRAR

Ampliar mis resultados

No se encontraron registros

No hay resultados que concuerden con su búsqueda "Arriendos bajo control común".

Sugerencias:

- Asegúrese de que todas las palabras estén bien escritas.
- Intente usar un alcance de búsqueda diferente.
- Intente usar diferentes palabras clave.
- Intente usar palabras clave más generales.
- Intente usar menor cantidad de palabras clave.