

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJETIVO

1. A presente norma estabelece os princípios aplicáveis ao reconhecimento, à mensuração, à apresentação e à divulgação de locações. O objetivo é garantir que os locatários e os locadores fornecem informações pertinentes de uma forma que represente fielmente essas transações. Estas informações constituem a base para os utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem o efeito que as locações têm na posição financeira, no desempenho financeiro e nos fluxos de caixa de uma entidade.

2. Quando aplicarem esta norma, as entidades devem tomar em consideração os termos e condições dos contratos e todos os factos e circunstâncias pertinentes. As entidades devem aplicar esta norma de modo coerente com os contratos com características semelhantes e em circunstâncias semelhantes.

ÂMBITO

3. As entidades devem aplicar esta norma a todas as locações, incluindo as locações de ativos sob direito de uso incluídos numa sublocação, exceto:

- a) Locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis;
 - b) Locações de ativos biológicos abrangidos pelo âmbito de aplicação da IAS 41 Agricultura detidos por um locatário;
 - c) Acordos de concessão de serviços no âmbito da IFRIC 12 Acordos de Concessão de Serviços;
 - d) Licenças de direitos de propriedade intelectual concedidas por um locador no âmbito da IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes; e
 - e) Direitos detidos por um locatário ao abrigo de acordos de licenciamento no âmbito da IAS 38 Ativos Intangíveis para itens tais como películas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (copyrights).
4. Um locatário pode, mas não é obrigado a, aplicar esta norma a locações de ativos intangíveis que não as descritas no parágrafo 3, alínea e).

ISENÇÕES DE RECONHECIMENTO (PARÁGRAFOS B3–B8)

5. Um locatário pode optar por não aplicar os requisitos previstos nos parágrafos 22–49 a:

- a) Contratos de locação a curto prazo; e
 - b) Contratos de locação em que o ativo subjacente tenha pouco valor (conforme descrito nos parágrafos B3–B8).
6. Se um locatário optar por não aplicar os requisitos previstos nos parágrafos 22–49 aos contratos de locação a curto prazo ou às locações em que o ativo subjacente tenha pouco valor, esse locatário deve reconhecer os pagamentos de locação associados a esses contratos como uma despesa, quer numa base linear ao longo do prazo da locação, quer noutra base sistemática. O locatário deve aplicar outra base sistemática se essa base for mais representativa do seu padrão de benefício.
7. Se um locatário contabilizar contratos de locação a curto prazo aplicando o parágrafo 6, deve considerar que a locação é uma nova locação para efeitos desta norma se:
- a) Houver uma alteração da locação; ou
 - b) Houver uma alteração do prazo da locação (por exemplo, se o locatário exercer uma opção que não estivesse anteriormente incluída na sua determinação do prazo da locação).
8. A decisão de optar por locações a curto prazo deve ser tomada segundo a categoria de ativos subjacentes a que o direito de uso diz respeito. Uma categoria de ativos subjacentes é um agrupamento de ativos subjacentes com natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. A decisão de optar por locações em que o ativo subjacente tenha pouco valor pode ser tomada locação a locação.

IDENTIFICAÇÃO DE UMA LOCAÇÃO (PARÁGRAFOS B9–B33)

9. No início de um contrato, as entidades devem avaliar se este constitui, ou contém, uma locação. Um contrato constitui, ou contém, uma locação se comportar o direito de controlar a utilização de um ativo identificado durante um certo período de tempo, em troca de uma retribuição. Os parágrafos B9–B31 apresentam orientações para determinar se um contrato constitui, ou contém, uma locação.

10. Pode descrever-se um período de tempo em termos da dimensão do uso de um ativo identificado (por exemplo, o número de unidades de produção que deverão resultar da utilização de um equipamento).

11. As entidades só devem reavaliar se um contrato constitui, ou contém, uma locação se os termos e condições do contrato forem alterados.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Separação dos componentes de um contrato

12. No caso dos contratos que constituam, ou contenham, uma locação, as entidades devem contabilizar cada componente da locação contido no contrato como uma locação, separadamente dos outros componentes do contrato que não sejam locações, exceto se a entidade aplicar o expediente prático previsto no parágrafo 15. Os parágrafos B32–B33 contêm orientações sobre a separação de componentes de um contrato.

Locatário

13. No caso dos contratos que contenham um componente de locação e um ou mais componentes adicionais que sejam ou não de locação, o locatário deve imputar a retribuição prevista no contrato a cada componente da locação com base no preço relativo desse componente e no preço agregado dos preços individuais dos componentes que não sejam de locação.

14. O preço relativo de cada um dos componentes de locação ou que não sejam de locação deve ser determinado com base no preço que o locador, ou um fornecedor semelhante, cobraria a uma entidade por esse componente, ou um componente semelhante, separadamente. Se não for possível observar facilmente o preço de cada componente, o locatário deve estimá-lo utilizando ao máximo os dados observáveis.

15. A título de expediente prático, um locatário pode decidir, por categoria de ativo subjacente, não separar os componentes que não sejam de locação dos componentes de locação, contabilizando, em vez disso, cada componente de locação e quaisquer componentes que não sejam de locação a ele associados como um único componente de locação. Um locatário não deve aplicar este expediente prático aos derivados embutidos que satisfaçam os critérios do parágrafo 4.3.3 da IFRS 9 Instrumentos Financeiros.

16. A menos que o expediente prático previsto no parágrafo 15 seja aplicado, o locatário deve contabilizar os componentes que não sejam de locação de acordo com outras normas aplicáveis.

Locador

17. No caso de um contrato que contenha um componente de locação e um ou mais componentes adicionais que sejam ou não de locação, o locador deve imputar a retribuição prevista no contrato em conformidade com os parágrafos 73–90 da IFRS 15.

PRAZO DA LOCAÇÃO (PARÁGRAFOS B34–B41)

18. As entidades devem determinar o prazo da locação como o período não cancelável de uma locação, juntamente com:

- a) Os períodos abrangidos por uma opção de prorrogar a locação, se o locatário tiver uma certeza razoável de exercer essa opção; e
- b) Os períodos abrangidos por uma opção de rescisão da locação, se o locatário tiver uma certeza razoável de não exercer essa opção.

19. Ao avaliar se um locatário tem uma certeza razoável de exercer uma opção de prorrogação da locação, ou de não exercer uma opção de rescisão da locação, a entidade deve tomar em consideração todos os factos e circunstâncias pertinentes que criam um incentivo económico para o locatário exercer a opção de prorrogar a locação, ou de não exercer a opção de rescindir a locação, conforme descrito nos parágrafos B37–B40.

20. O locatário deve reavaliar se tem uma certeza razoável de exercer uma opção de prorrogação, ou de não exercer uma opção de rescisão, aquando da ocorrência de um acontecimento significativo ou de uma alteração significativa das circunstâncias que:

- a) Esteja sob o controlo do locatário; e
- b) Afete a certeza razoável do locatário quanto ao exercício de uma opção que não tenha sido previamente incluída na sua determinação do prazo da locação, ou ao não exercício de uma opção anteriormente incluída na sua determinação do prazo da locação (tal como descrito no parágrafo B41).

21. As entidades devem rever o prazo da locação, se houver uma alteração do período não cancelável de uma locação. Por exemplo, o período não cancelável de uma locação será alterado se:

- a) O locatário exercer uma opção que não tenha sido previamente incluída na determinação do prazo da locação pela entidade;
- b) O locatário não exercer uma opção previamente incluída na determinação do prazo da locação pela entidade;
- c) Ocorrer um acontecimento que obrigue contratualmente o locatário a exercer uma opção não previamente incluída na determinação do prazo da locação pela entidade; ou
- d) Ocorrer um acontecimento que proíba contratualmente o locatário de exercer uma opção previamente incluída na determinação do prazo da locação pela entidade.

LOCATÁRIO

Reconhecimento

22. Na data de entrada em vigor, um locatário deve reconhecer um ativo sob direito de uso e um passivo da locação.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Mensuração

Mensuração inicial

Mensuração inicial do ativo sob direito de uso

23. Na data de entrada em vigor, um locatário deve mensurar o ativo sob direito de uso pelo seu custo.

24. O custo do ativo sob direito de uso deve incluir:

- a) O montante da mensuração inicial do passivo da locação, conforme descrito no parágrafo 26;
- b) Quaisquer pagamentos de locação efetuados na data de entrada em vigor ou antes desta, deduzidos os incentivos à locação recebidos;
- c) Quaisquer custos diretos iniciais incorridos pelo locatário; e
- d) Uma estimativa dos custos a serem suportados pelo locatário com o desmantelamento e a remoção do ativo subjacente, a restauração do local onde este está localizado ou a restauração do ativo subjacente para a condição exigida pelos termos e condições da locação, a menos que esses custos sejam incorridos para produzir inventários. O locatário contrai a obrigação de suportar esses custos, quer na data de entrada em vigor, quer em consequência de ter usado o ativo subjacente durante um determinado período.

25. O locatário deve reconhecer os custos descritos no parágrafo 24, alínea d), como parte do custo do ativo sob direito de uso, quando contrai a obrigação de suportar esses custos. O locador aplica a IAS 2 Inventários aos custos que sejam incorridos durante um determinado período em consequência de ter utilizado o ativo sob direito de uso para produzir inventários nesse período. As obrigações relativas aos custos contabilizados nos termos da presente norma ou da IAS 2 são reconhecidas e mensuradas nos termos da IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Mensuração inicial do passivo da locação

26. À data de entrada em vigor, o locatário deve mensurar o passivo da locação pelo valor presente dos pagamentos de locação que não estejam pagos nessa data. Os pagamentos de locação devem ser descontados segundo a taxa de juro implícita na locação, se essa taxa puder ser facilmente determinada. Se a taxa não puder ser facilmente determinada, o locatário deve utilizar a taxa incremental de financiamento do locatário.

27. À data de entrada em vigor, os pagamentos de locação incluídos na mensuração do passivo da locação compreendem os seguintes pagamentos pelo direito de usar o ativo subjacente durante o prazo de locação que não tenham sido efetuados nessa data:

- a) Os pagamentos fixos (incluindo os pagamentos fixos em substância descritos no parágrafo B42), deduzidos os incentivos à locação a receber;
- b) Os pagamentos de locação variáveis que dependam de um índice ou taxa, mensurados inicialmente utilizando o índice ou a taxa à data de entrada em vigor (conforme descrito no parágrafo 28);
- c) As quantias que deverão ser pagas pelo locatário a título de garantias de valor residual;
- d) O preço do exercício de uma opção de compra, se o locatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado à luz dos fatores descritos nos parágrafos B37–B40); e
- e) Os pagamentos de sanções por rescisão da locação, se o prazo da locação refletir o exercício de uma opção de rescisão da locação pelo locatário.

28. Nos pagamentos de locação variáveis que dependem de um índice ou taxa descritos no parágrafo 27, alínea b), incluem-se, por exemplo, os pagamentos ligados a um índice de preços no consumidor, os pagamentos ligados a uma taxa de juro de referência (como a taxa LIBOR), ou os pagamentos que variam de modo a refletir as alterações nas taxas de locação praticadas no mercado.

Mensuração subsequente

Mensuração subsequente do ativo sob direito de uso

29. Após a data de entrada em vigor, o locatário deve mensurar o ativo sob direito de uso aplicando um modelo do custo, a menos que aplique um dos modelos de mensuração descritos nos parágrafos 34 e 35.

Modelo do Custo

30. Para aplicar um modelo do custo, o locatário deve mensurar o ativo sob direito de uso pelo custo:

- a) Depois de deduzidas as depreciação acumuladas e as perdas por imparidade acumuladas; e
- b) Depois de ajustado em função de uma eventual remensuração do passivo da locação especificada no parágrafo 36, alínea c).

31. O locatário deve aplicar os requisitos de depreciação previstos na IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis ao depreciar o ativo sob direito de uso, sem prejuízo dos requisitos previstos no parágrafo 32.

32. Se a locação transferir a propriedade do ativo subjacente para o locatário no fim do prazo da locação, ou se o custo do ativo sob direito de uso refletir o facto de o locatário ir exercer uma opção de compra, o locatário deve depreciar o ativo sob direito de uso desde a data de entrada em vigor até ao fim da vida útil do ativo subjacente. Caso contrário, o locatário deve depreciar o ativo sob direito de uso desde a data de entrada em vigor até à data de termo da vida útil do ativo sob direito de uso, ou até ao final do prazo da locação, caso este seja anterior.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

33. O locatário deve aplicar a IAS 36 Imparidade de Ativos para determinar se o ativo sob direito de uso está ou não em imparidade e contabilizar qualquer perda por imparidade identificada.

Outros modelos de mensuração

34. Se um locatário aplicar o modelo do justo valor da IAS 40 Propriedades de Investimento às suas propriedades de investimento, deve aplicá-lo também aos ativos sob direito de uso que satisfaçam a definição de propriedade de investimento contida na IAS 40.

35. Se os ativos sob direito de uso estiverem relacionados com uma classe de ativos fixos tangíveis à qual o locatário aplique o modelo de revalorização previsto na IAS 16, ele poderá optar por aplicar o mesmo modelo a todos os ativos sob direito de uso que estejam relacionados com essa classe de ativos fixos tangíveis.

Mensuração subsequente do passivo da locação

36. Após a data de entrada em vigor, o locatário deve mensurar o passivo da locação:

- a) Aumentando a quantia escriturada de modo a refletir os juros sobre o passivo da locação;
- b) Reduzindo a quantia escriturada de modo a refletir os pagamentos de locação efetuados; e
- c) Remensurando a quantia escriturada para refletir qualquer reavaliação ou alteração da locação especificada nos parágrafos 39–46, ou para refletir a revisão de pagamentos de locação fixos em substância (ver parágrafo B42).

37. Entende-se por juros sobre o passivo da locação, em cada período durante o prazo da locação, o montante que produz uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo da locação. A taxa de juro periódica é a taxa de desconto referida no parágrafo 26, ou, se aplicável, a taxa de desconto revista referida no parágrafo 41, no parágrafo 43 ou no parágrafo 45, alínea c).

38. Após a data de entrada em vigor, o locatário deve reconhecer nos resultados, a menos que os custos estejam incluídos na quantia escriturada de outro ativo em aplicação de outras normas aplicáveis, tanto:

- a) Os juros sobre o passivo da locação; como
- b) Os pagamentos de locação variáveis não incluídos na mensuração do passivo da locação no período em que ocorre o acontecimento ou a condição que desencadeia esses pagamentos.

Reavaliação do passivo da locação

39. Após a data de entrada em vigor, o locatário deve aplicar os parágrafos 40–43 para remensurar o passivo da locação de modo a refletir as alterações dos pagamentos de locação. Um locatário deve reconhecer o montante da remensuração do passivo da locação como um ajustamento ao ativo sob direito de uso. No entanto, se a quantia escriturada do ativo sob direito de uso for reduzida a zero e houver uma outra redução na mensuração do passivo da locação, o locatário deve reconhecer qualquer quantia remanescente da remensuração nos lucros ou perdas.

40. O locatário deve remensurar o passivo da locação descontando os pagamentos de locação revistos utilizando uma taxa de desconto revista, se:

- a) Houver uma alteração do prazo da locação, conforme descrito nos parágrafos 20–21. Um locatário deve determinar os pagamentos de locação revistos com base no prazo da locação revisto; ou
- b) Se houver uma alteração na avaliação de uma opção de compra do ativo subjacente, avaliada em função dos acontecimentos e circunstâncias descritos nos parágrafos 20–21, no contexto de uma opção de compra. O locatário deve determinar os pagamentos de locação revistos para refletir a alteração dos montantes a pagar no âmbito da opção de compra.

41. Ao aplicar o parágrafo 40, o locatário deve determinar a taxa de desconto revista como a taxa de juro implícita na locação pelo período remanescente do prazo da locação, se esta taxa puder ser facilmente determinada, ou a taxa incremental de financiamento do locatário à data da reavaliação, se a taxa de juro implícita na locação não puder ser facilmente determinada.

42. O locatário deve remensurar o passivo da locação descontando os pagamentos de locação revistos, se:

- a) Houver uma alteração dos montantes a pagar ao abrigo de uma garantia de valor residual. Um locatário deve determinar os pagamentos de locação revistos de modo a refletir a alteração dos montantes a pagar ao abrigo dessa garantia.
- b) Houver uma alteração de futuros pagamentos de locação resultantes da alteração de um índice ou taxa utilizados para determinar esses pagamentos, incluindo, por exemplo, uma alteração para refletir alterações das taxas de locação de mercado após uma análise das rendas de mercado. O locatário só deve remensurar o passivo da locação de modo a refletir os pagamentos de locação revistos quando houver uma alteração dos fluxos de caixa (ou seja, quando o ajustamento dos pagamentos de locação produzir efeitos). Um locatário deve determinar os pagamentos de locação revistos para o período remanescente do prazo da locação com base nos pagamentos contratuais revistos.

43. Ao aplicar o parágrafo 42, um locatário deve usar uma taxa de desconto inalterada, a menos que a alteração dos pagamentos de locação resulte de uma alteração das taxas de juro variáveis. Nesse caso, o locatário deve utilizar uma taxa de desconto revista que reflita as alterações da taxa de juro.

Alterações da locação

44. O locatário deve contabilizar uma alteração à locação como uma locação distinta, se:

- a) A alteração alargar o âmbito da locação ao adicionar o direito de uso de um ou mais ativos subjacentes; e
- b) A retribuição pela locação aumentar proporcionalmente ao preço individual relativo a esse aumento do âmbito e a quaisquer ajustamentos adequados decorrentes do mesmo, de modo a refletir as circunstâncias do contrato em causa.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

45. No caso de uma alteração da locação que não seja contabilizada como locação distinta, à data de eficácia da alteração da locação, o locatário deve:

- a) Afetar a retribuição prevista no contrato alterado aplicando os parágrafos 13–16;
- b) Determinar o prazo da locação alterada aplicando os parágrafos 18–19; e
- c) Remensurar o passivo da locação descontando os pagamentos de locação revistos utilizando uma taxa de desconto revista. A taxa de desconto revista é determinada como a taxa de juro implícita na locação pelo período remanescente do prazo da locação, se essa taxa puder ser facilmente determinada, ou como a taxa incremental de financiamento do locatário à data de eficácia da alteração, se a taxa de juro implícita na locação não puder ser facilmente determinada.

46. No caso de uma alteração da locação que não seja contabilizada como uma locação distinta, o locatário deve contabilizar a remensuração do passivo da locação:

- a) Diminuindo a quantia escriturada do ativo sob direito de uso de modo a refletir a cessação total ou parcial da locação relativamente às alterações da locação que reduzem o âmbito da mesma. O locatário deve reconhecer nos resultados qualquer ganho ou perda relacionados com a cessação total ou parcial da locação.
- b) Fazendo um ajustamento correspondente do ativo sob direito de uso em relação a todas as outras alterações da locação.

46A Como expediente prático, um locatário pode optar por não avaliar se uma concessão ao nível das rendas que preencha as condições do parágrafo 46B constitui uma modificação da locação. Um locatário que recorra a esta opção deve contabilizar qualquer alteração dos pagamentos de locação resultante da concessão ao nível das rendas da mesma forma que o faria em aplicação desta Norma se essa alteração não constituísse uma modificação da locação.

46B O expediente prático referido no parágrafo 46A só se aplica às concessões ao nível das rendas que ocorram como consequência direta da pandemia de COVID-19 e apenas se estiverem preenchidas todas as seguintes condições:

- a) a alteração dos pagamentos de locação resulta numa revisão da retribuição pela locação que é substancialmente idêntica, ou inferior, à retribuição pela locação imediatamente antes da alteração;
- b) qualquer redução dos pagamentos de locação apenas afeta pagamentos originalmente devidos em ou antes de 30 de junho de 2022 (uma concessão ao nível das rendas preencherá esta condição, por exemplo, se resultar numa redução dos pagamentos de locação em ou antes de 30 de junho de 2022 e num aumento dos pagamentos de locação para além dessa data); e
- c) não há nenhuma alteração substancial dos outros termos e condições da locação.

Apresentação

47. Um locatário deve apresentar na demonstração da posição financeira, ou divulgar nas notas:

- a) Os ativos sob direito de uso separadamente dos outros ativos. Se o locatário não apresentar os ativos sob direito de uso separadamente na demonstração da posição financeira, deve:
 - i) incluir os ativos sob direito de uso na mesma linha de itens em que seriam apresentados os respetivos ativos subjacentes, caso fossem propriedade sua, e
 - ii) revelar que linhas de itens, na demonstração da posição financeira, incluem esses ativos sob direito de uso;
- b) Os passivos da locação separadamente dos outros passivos. Se não apresentar os passivos da locação separadamente na demonstração da posição financeira, o locatário deve divulgar em que linhas de itens da demonstração da posição financeira se incluem esses passivos.

48. O requisito previsto no parágrafo 47, alínea a), não se aplica aos ativos sob direito de uso que cumprem a definição de propriedade de investimento, os quais devem ser apresentados na demonstração da posição financeira como propriedades de investimento.

49. Na demonstração dos resultados e de outro rendimento integral, um locatário deve apresentar o gasto de juros relativo ao passivo da locação separadamente do custo de depreciação do ativo sob direito de uso. O gasto de juros relativo ao passivo da locação é um componente dos custos de financiamento, que o parágrafo 82, alínea b), da IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras obriga a apresentar separadamente na demonstração dos resultados e de outro rendimento integral.

50. Na demonstração dos fluxos de caixa, um locatário deve classificar:

- a) Os pagamentos de caixa relativos à parte do capital do passivo da locação no âmbito de atividades de financiamento;
- b) Os pagamentos de caixa relativos à parte dos juros do passivo da locação aplicando os requisitos previstos na IAS 7 Demonstrações dos Fluxos de Caixa referentes aos juros pagos; e
- c) Os pagamentos de locação a curto prazo, os pagamentos relativos a locações de ativos de baixo valor e os pagamentos de locação variáveis não incluídos na mensuração do passivo da locação no âmbito de atividades operacionais.

Divulgação

51. O objetivo das divulgações é de que os locatários divulguem nas notas informações que, juntamente com as informações fornecidas na demonstração da posição financeira, na demonstração dos resultados e na demonstração dos fluxos de caixa, proporcione uma base para os utilizadores das demonstrações financeiras avaliarem o efeito das locações sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do locatário. Os parágrafos 52–60 especificam requisitos relativos à forma de alcançar este objetivo.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

52. O locatário deve divulgar informações sobre as suas locações numa nota única ou numa secção separada das suas demonstrações financeiras. No entanto, não necessitará de duplicar as informações já apresentadas noutra lugar das demonstrações financeiras, desde que inclua essas informações por referência cruzada na nota única ou na secção separada respeitante às locações.

53. Um locatário deve divulgar as quantias seguintes em relação ao período de relato:

- a) O custo de depreciação dos ativos sob direito de uso por classe de ativos subjacentes;
- b) O gasto de juros relativo aos passivos da locação;
- c) A despesa relativa a locações a curto prazo contabilizada nos termos do parágrafo 6. Esta despesa não necessita de incluir as despesas relativas a locações com um prazo de locação igual ou inferior a um mês;
- d) A despesa relativa a locações de ativos de baixo valor contabilizadas nos termos do parágrafo 6. Esta despesa não deve incluir as despesas relativas a locações a curto prazo de ativos de baixo valor incluídos no parágrafo 53, alínea c);
- e) A despesa relativa a pagamentos de locação variáveis não incluída na mensuração dos passivos da locação;
- f) O rendimento obtido pela sublocação de ativos sob direito de uso;
- g) O total das saídas de caixa para locações;
- h) Os acréscimos aos ativos sob direito de uso;
- i) Os ganhos ou perdas resultantes de transações de venda e relocação; e
- j) A quantia escriturada de ativos sob direito de uso no final do período de relato por classe de ativo subjacente.

54. Um locatário deve apresentar as divulgações especificadas no parágrafo 53 em tabelas, a menos que outro formato seja mais apropriado. As quantias divulgadas devem incluir os custos que o locatário incluiu na quantia escriturada de outro ativo durante o período de relato.

55. Um locatário deve divulgar o montante dos seus compromissos de locação relativos a locações a curto prazo contabilizadas nos termos do parágrafo 6, se a carteira de locações a curto prazo a que está comprometido no final do período de relato for diferente da carteira de locações a curto prazo a que se refere a despesa com locações a curto prazo divulgada nos termos do parágrafo 53, alínea c).

56. Se os ativos sob direito de uso corresponderem à definição de propriedade de investimento, o locatário deve aplicar os requisitos de divulgação previstos na IAS 40. Nesse caso, o locatário não é obrigado a fornecer as divulgações referidas no parágrafo 53, alíneas a), f), h) ou j), relativamente a esses ativos sob direito de uso.

57. Se um locatário mensurar os ativos sob direito de uso pelas quantias revalorizadas nos termos da IAS 16, deve divulgar as informações exigidas pelo parágrafo 77 da IAS 16 para esses ativos sob direito de uso.

58. Um locatário deve divulgar uma análise da maturidade dos passivos da locação em aplicação dos parágrafos 39 e B11 da IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações separadamente da análise da maturidade de outros passivos financeiros.

59. Além das divulgações exigidas nos parágrafos 53–58, o locatário deve divulgar informações qualitativas e quantitativas complementares sobre as suas atividades de locação, necessárias para cumprir o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51 (descrito no parágrafo B48). Estas informações complementares podem incluir, entre outras, informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar:

- a) A natureza das atividades de locação do locatário;
- b) As futuras saídas de caixa a que o locatário esteja potencialmente exposto e que não se encontrem refletidas na mensuração dos passivos da locação. Isto inclui a exposição resultante de:
 - i) pagamentos de locação variáveis (tal como descritos no parágrafo B49),
 - ii) opções de prorrogação e as opções de cessação (tal como descritas no parágrafo B50),
 - iii) garantias de valor residual (tal como descritas no parágrafo B51), e
 - iv) locações que ainda não entraram em vigor a que o locatário está comprometido.
- c) Restrições ou obrigações contratuais impostas pelas locações; e
- d) Transações de venda e relocação (tal como descritas no parágrafo B52).

60. Um locatário que contabilize locações a curto prazo ou locações de ativos de baixo valor nos termos do parágrafo 6 deve divulgar esse facto.

60A Se o locatário aplicar o expediente prático referido no parágrafo 46A, deve divulgar:

- a) que aplicou esse expediente prático a todas as concessões ao nível das rendas que preencham as condições do parágrafo 46B ou, se não o tiver aplicado a todas essas concessões, informações sobre a natureza dos contratos aos quais aplicou o expediente prático (ver o parágrafo 2); e
- b) a quantia reconhecida nos resultados do período de relato para refletir as alterações dos pagamentos de locação decorrentes de concessões ao nível das rendas a que o locatário tenha aplicado o expediente prático referido no parágrafo 46A.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

LOCADOR

Classificação das locações (parágrafos B53–B58)

61. Um locador deve classificar cada uma das suas locações como uma locação operacional ou uma locação financeira.

62. Uma locação é classificada como locação financeira se transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente. Uma locação é classificada como locação operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente.

63. A circunstância de uma locação ser financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. Entre os exemplos de situações que, individualmente ou em conjunto, levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira figuram os seguintes:

- a) A locação transfere a propriedade do ativo subjacente para o locatário no fim do prazo da locação;
- b) O locatário tem a opção de comprar o ativo subjacente por um preço que se espera ser suficientemente inferior ao justo valor à data em que a opção se torne exercível para que, à data de início, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) O prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do ativo subjacente, mesmo que o título não seja transferido;
- d) À data de início, o valor presente dos pagamentos de locação ascende a, pelo menos, substancialmente todo o justo valor do ativo subjacente; e
- e) O ativo subjacente tem uma natureza tão especializada que só o locatário o pode usar sem grandes modificações.

64. Entre os indicadores de situações que, individualmente ou em conjunto, também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira figuram os seguintes:

- a) Se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
- b) Os ganhos ou perdas decorrentes da flutuação do justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e
- c) O locatário tem a capacidade de prorrogar a locação por um período secundário com uma renda substancialmente inferior à renda do mercado.

65. Os exemplos e indicadores descritos nos parágrafos 63–64 nem sempre são conclusivos. Se for claro, com base noutras características, que uma locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente, essa locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser esse o caso se a propriedade do ativo subjacente se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem pagamentos de locação variáveis, em resultado dos quais o locador não transfere substancialmente todos esses riscos e vantagens.

66. A classificação da locação é feita à data de início e só é revista se a locação for alterada. A alteração das estimativas (por exemplo, das estimativas da vida económica ou do valor residual do ativo subjacente), ou das circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário), não dá origem a uma nova classificação da locação para fins contabilísticos.

Locações financeiras

Reconhecimento e mensuração

67. À data de entrada em vigor, um locador deve reconhecer os ativos detidos sob uma locação financeira na sua demonstração da posição financeira e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

Mensuração inicial

68. O locador deve utilizar a taxa de juro implícita na locação para mensurar o investimento líquido na locação. No caso de uma sublocação, se a taxa de juro implícita na sublocação não puder ser facilmente determinada, um locador intermédio pode utilizar a taxa de desconto utilizada para a locação original (ajustada em função de quaisquer custos diretos iniciais associados à sublocação) para mensurar o investimento líquido na sublocação.

69. Os custos diretos iniciais, que não os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes, são incluídos na mensuração inicial do investimento líquido na locação e reduzem o rendimento reconhecido durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de modo a que os custos diretos iniciais sejam automaticamente incluídos no investimento líquido na locação, não sendo necessário adicioná-los separadamente.

Mensuração inicial dos pagamentos de locação incluídos no investimento líquido na locação

70. À data de entrada em vigor, os pagamentos de locação incluídos na mensuração do investimento líquido na locação abrangem os seguintes pagamentos pelo direito de uso do ativo subjacente durante o prazo da locação que não sejam recebidos na data de entrada em vigor:

- a) Os pagamentos fixos (incluindo os pagamentos fixos em substância descritos no parágrafo B42), deduzidos os incentivos à locação a pagar;
- b) Os pagamentos de locação variáveis que dependam de um índice ou taxa, inicialmente mensurados utilizando o índice ou a taxa à data de entrada em vigor;
- c) Quaisquer garantias do valor residual prestadas ao locador pelo locatário, por uma parte relacionada com o locatário ou por um terceiro não relacionado com o locatário que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações decorrentes da garantia;

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

d) O preço do exercício de uma opção de compra, se o locatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado à luz dos fatores descritos no parágrafo B37); e

e) Os pagamentos de sanções por cessação da locação, se o prazo da locação refletir o exercício de uma opção de cessação da locação pelo locatário.

Locadores fabricantes ou negociantes

71. À data de entrada em vigor, um locador fabricante ou negociante deve reconhecer o seguinte em relação a cada uma das suas locações financeiras:

a) As receitas, ou seja, o justo valor do ativo subjacente, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos de locação que acresçam ao locador, sujeitos a um desconto conforme com a taxa de juro do mercado;

b) O custo de venda, ou seja, o custo, ou a quantia escriturada, se for diferente, do ativo subjacente menos o valor presente do valor residual não garantido; e

c) Os lucros ou perdas de venda (ou seja, a diferença entre as receitas e o custo de venda), de acordo com a sua política para as vendas definitivas às quais a IFRS 15 é aplicável. Um locador fabricante ou negociante deve reconhecer os lucros ou perdas de venda resultantes de uma locação financeira à data de entrada em vigor, independentemente de o locador transferir o ativo subjacente tal como é descrito na IFRS 15.

72. Os fabricantes ou negociantes oferecem muitas vezes aos clientes a possibilidade de optarem entre a compra ou a locação de um ativo. A locação financeira de um ativo por um locador fabricante ou negociante dá origem a um lucro ou a uma perda equivalente ao lucro ou à perda resultante de uma venda imediata do ativo subjacente, a preços normais de venda, que reflita quaisquer descontos de quantidade ou comerciais aplicáveis.

73. Os locadores fabricantes ou negociantes fixam, por vezes, taxas de juro artificialmente baixas para atrair clientes. A utilização dessas taxas levaria a que um locador reconhecesse uma parte excessiva do rendimento total da transação à data de entrada em vigor. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o locador fabricante ou negociante deve restringir o lucro de venda àquele que seria aplicado se fosse cobrada uma taxa de juro de mercado.

74. Um locador fabricante ou negociante deve reconhecer como despesa os custos incorridos em ligação com a obtenção de uma locação financeira à data da sua entrada em vigor porque estão sobretudo relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou negociante. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a obtenção de uma locação financeira estão excluídos da definição de custos diretos iniciais e, por conseguinte, são excluídos do investimento líquido na locação.

Mensuração subsequente

75. Um locador deve reconhecer o rendimento financeiro obtido durante o período da locação, com base num modelo que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação.

76. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. O locador deve aplicar os pagamentos de locação relativos a esse período ao investimento bruto na locação, a fim de reduzir não só o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.

77. Um locador deve aplicar os requisitos de desreconhecimento e de imparidade previstos na IFRS 9 ao investimento líquido na locação. Deve rever regularmente os valores residuais estimados não garantidos utilizados no cálculo do investimento bruto na locação. Se tiver havido uma redução do valor residual estimado não garantido, o locador deve rever a imputação do rendimento durante o prazo da locação e reconhecer imediatamente qualquer redução respeitante a quantias acrescidas.

78. Um locador que classifique um ativo sob locação financeira como detido para venda (ou que o inclua num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) nos termos da IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas deve contabilizar o ativo de acordo com essa norma.

Alterações da locação

79. Um locador deve contabilizar a alteração de uma locação financeira como uma locação separada se:

a) A alteração alargar o âmbito da locação adicionando o direito de uso de um ou mais ativos subjacentes; e

b) O montante da retribuição da locação aumentar proporcionalmente ao preço desse aumento do âmbito e a quaisquer ajustamentos adequados decorrentes do mesmo, de modo a refletir as circunstâncias do contrato em causa.

80. O locador deve contabilizar do seguinte modo a alteração de uma locação financeira que não seja contabilizada como uma locação separada:

a) Se a locação devesse ser classificada como uma locação operacional caso a alteração estivesse em vigor à data de início, o locador deve:

i) contabilizar a alteração da locação como uma nova locação a partir da data de eficácia da alteração, e

ii) mensurar a quantia escriturada do ativo subjacente como o investimento líquido na locação imediatamente antes da data de eficácia da alteração da locação;

b) Caso contrário, o locador deve aplicar os requisitos da IFRS 9.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Locações operacionais

Reconhecimento e mensuração

81. O locador deve reconhecer os pagamentos das locações operacionais como rendimento, quer numa base linear, quer noutra base sistemática. Deve aplicar outra base sistemática, se essa base for mais representativa do modelo em que o benefício do uso do ativo subjacente é diminuído.

82. O locador deve reconhecer como gasto os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação.

83. Um locador deve acrescentar os custos diretos iniciais incorridos na obtenção de uma locação operacional à quantia escriturada do ativo subjacente e reconhecer esses custos como um gasto durante o prazo da locação, na mesma base que o rendimento da locação.

84. A política de depreciação dos ativos subjacentes depreciáveis que são objeto de locações operacionais deve ser coerente com a política de depreciação normal do locador para ativos semelhantes. Um locador deve calcular a depreciação em conformidade com a IAS 16 e a IAS 38.

85. Um locador deve aplicar a IAS 36 para determinar se um ativo subjacente que é objeto de uma locação operacional está em imparidade e para contabilizar qualquer perda por imparidade identificada.

86. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar um contrato de locação operacional porque este não é equivalente a uma venda.

Alterações da locação

87. Um locador deve contabilizar uma alteração a uma locação operacional como uma nova locação a partir da data de eficácia da alteração, considerando quaisquer pagamentos de locação acrescidos ou antecipados relativos à locação original como parte dos pagamentos de locação referentes à nova locação.

Apresentação

88. Um locador deve apresentar os ativos subjacentes que são objeto de locações operacionais na sua demonstração da posição financeira, de acordo com a natureza do ativo subjacente.

Divulgação

89. O objetivo das divulgações é o de que os locadores divulguem, nas notas, informações que, juntamente com as informações fornecidas na demonstração da posição financeira, na demonstração dos resultados e na demonstração dos fluxos de caixa, proporcionem aos utilizadores das demonstrações financeiras uma base para avaliarem o efeito das locações sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do locador. Os parágrafos 90–97 especificam requisitos relativos à forma de alcançar este objetivo.

90. Um locador deve divulgar as seguintes quantias para o período de relato:

a) Em relação às locações financeiras:

i) os lucros ou perdas de venda,

ii) o rendimento financeiro sobre o investimento líquido na locação, e

iii) o rendimento relativo a pagamentos de locação variáveis não incluídos na mensuração do investimento líquido na locação;

b) Em relação às locações operacionais, o rendimento da locação, divulgando separadamente o rendimento relativo aos pagamentos de locação variáveis que não dependem de uma taxa ou índice.

91. O locador deve apresentar as divulgações especificadas no parágrafo 90 em tabelas, a menos que outro formato seja mais apropriado.

92. Um locador deve divulgar as informações qualitativas e quantitativas complementares sobre as suas atividades de locação que sejam necessárias para cumprir o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 89. Estas informações complementares podem incluir, entre outras, informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar:

a) A natureza das atividades de locação do locador; e

b) A forma como o locador gere o risco associado a direitos que mantenha sobre os ativos subjacentes. Em especial, o locador deve divulgar a sua estratégia de gestão do risco em relação aos direitos que mantenha sobre os ativos subjacentes, incluindo eventuais meios que utilize para reduzir esse risco. Tais meios podem incluir, por exemplo, acordos de recompra, garantias de valor residual ou pagamentos de locação variáveis, suscetíveis de serem utilizados em caso de ultrapassagem de determinados limites.

Locações financeiras

93. Um locador deve apresentar uma explicação qualitativa e quantitativa das alterações significativas que sejam introduzidas na quantia escriturada do investimento líquido em locações financeiras.

94. Um locador deve divulgar uma análise da maturidade dos pagamentos de locação a receber, que mostre os pagamentos de locação não descontados a receber anualmente, indicando o montante mínimo de cada um dos cinco primeiros anos e o montante total dos anos seguintes. O locador deve reconciliar os pagamentos de locação não descontados com o investimento líquido na locação. A reconciliação deve identificar o rendimento financeiro não obtido relativo aos pagamentos de locação a receber e qualquer valor residual descontado não garantido.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Locações operacionais

95. Um locador deve aplicar os requisitos de divulgação da IAS 16 aos itens dos ativos fixos tangíveis que sejam objeto de uma locação operacional. Ao aplicar os requisitos de divulgação previstos na IAS 16, o locador deve dividir cada classe de ativo fixo tangível em ativos sujeitos a locações operacionais e ativos não sujeitos a locações operacionais. Por conseguinte, deve apresentar as divulgações exigidas pela IAS 16 para os ativos que sejam objeto de uma locação operacional (por classe de ativo subjacente) separadamente dos ativos de que o locador é proprietário e que são por ele utilizados.

96. Um locador deve aplicar os requisitos de divulgação previstos nas IAS 36, IAS 38, IAS 40 e IAS 41 aos ativos sujeitos a locações operacionais.

97. Um locador deve divulgar uma análise da maturidade dos pagamentos de locação, que mostre os pagamentos de locação não descontados a receber anualmente, indicando o montante mínimo de cada um dos cinco primeiros anos e o montante total dos anos seguintes.

TRANSAÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

98. Se uma entidade (o vendedor-locatário) transferir um ativo para outra entidade (o comprador-locador) e relocar esse ativo do comprador-locador, tanto o vendedor-locatário como o comprador-locador devem contabilizar o contrato de transferência e a locação nos termos dos parágrafos 99–103.

Avaliação sobre se a transferência do ativo é uma venda

99. A fim de determinar se a transferência de um ativo é contabilizada como uma venda desse ativo, as entidades devem aplicar os requisitos previstos na IFRS 15 para determinar quando uma obrigação de boa execução se encontra satisfeita.

A transferência do ativo é uma venda

100. Se a transferência de um ativo pelo vendedor-locatário satisfizer os requisitos da IFRS 15 para ser contabilizada como uma venda do ativo:

a) O vendedor-locatário deve mensurar o ativo sob direito de uso resultante da relocação na proporção da anterior quantia escriturada do ativo respeitante ao direito de uso mantido pelo vendedor-locatário. Desse modo, o vendedor-locatário só deve reconhecer o montante de qualquer ganho ou perda relacionado com os direitos transferidos para o comprador-locador.

b) O comprador-locador deve contabilizar a compra do ativo de acordo com as normas aplicáveis e a locação de acordo com os requisitos contabilísticos previstos para o locador na presente norma.

101. Se o justo valor da retribuição pela venda de um ativo não for igual ao justo valor do ativo, ou se os pagamentos de locação não forem efetuados a taxas de mercado, uma entidade deve proceder aos seguintes ajustamentos para mensurar os proventos da venda pelo justo valor:

a) Quaisquer prazos inferiores aos do mercado devem ser contabilizados como pagamentos antecipados da locação; e

b) Quaisquer prazos superiores aos do mercado devem ser contabilizados como financiamento suplementar fornecido pelo comprador-locador ao vendedor-locatário.

102. A entidade deve mensurar os eventuais ajustamentos exigidos pelo parágrafo 101 com base no valor mais facilmente determinável de entre:

a) A diferença entre o justo valor da retribuição pela venda e o justo valor do ativo; e

b) A diferença entre o valor presente dos pagamentos contratuais pela locação e o valor presente dos pagamentos pela locação às taxas de mercado.

A transferência do ativo não é uma venda

103. Se a transferência de um ativo pelo vendedor-locatário não satisfizer os requisitos da IFRS 15 para ser contabilizada como uma venda do ativo:

a) O vendedor-locatário deve continuar a reconhecer o ativo transferido e deve reconhecer um passivo financeiro igual aos proventos de transferência. Deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com a IFRS 9.

b) O comprador-locador não deve reconhecer o ativo transferido e deve reconhecer um ativo financeiro igual aos proventos da transferência. Deve contabilizar o ativo financeiro de acordo com a IFRS 9.

EXCEÇÃO TEMPORÁRIA DECORRENTE DA REFORMA DAS TAXAS DE JURO DE REFERÊNCIA

104. Um locatário deve aplicar os parágrafos 105-106 a todas as alterações em matéria de locação que alterem a base para determinar futuros pagamentos de locação em consequência da reforma das taxas de juro de referência (ver parágrafos 5.4.6 e 5.4.8 da IFRS 9). Esses parágrafos aplicam-se unicamente a essas alterações em matéria de locação. Para o efeito, pela expressão «reforma das taxas de juro de referência» deve entender-se a reforma a nível do mercado de uma taxa de juro de referência, conforme descrito no parágrafo 6.8.2 da IFRS 9.

105. Como expediente prático, um locatário deve aplicar o parágrafo 42 para ter em conta uma alteração em matéria de locação que seja exigida pela reforma das taxas de juro de referência. Este expediente prático aplica-se apenas a essas alterações. Para o efeito,

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

uma alteração em matéria de locação é exigida pela reforma das taxas de juro de referência se, e somente se, estiverem preenchidas as duas condições seguintes:

- a) A alteração é necessária como consequência direta da reforma das taxas de juro de referência; e
- b) A nova base para determinar os pagamentos em matéria de locação é economicamente equivalente à base anterior (ou seja, a base imediatamente anterior à alteração).

106. No entanto, se forem efetuadas alterações em matéria de locação para além das exigidas pela reforma das taxas de juro de referência, um locatário deve aplicar os requisitos aplicáveis desta Norma a fim de ter em conta todas as alterações em matéria de locação efetuadas simultaneamente, incluindo as alterações exigidas pela reforma das taxas de juro de referência.

Apêndice A

Definições

O presente apêndice faz parte integrante desta norma.

Data de entrada em vigor da locação (data de entrada em vigor)	A data em que um locador põe um ativo subjacente à disposição de um locatário para que este o utilize.
Vida económica	O período durante o qual se espera que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais utilizadores, ou o número de unidades de produção ou similares que um ou mais utilizadores deverão conseguir obter a partir de um ativo.
Data de eficácia da alteração	A data em que ambas as partes chegam a acordo sobre uma alteração da locação.
Justo valor	Para efeitos de aplicação dos requisitos contabilísticos que a presente norma prevê para o locador, a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes que atuem com pleno conhecimento de causa e de livre vontade, no âmbito de uma operação em que não exista relacionamento entre elas.
Locação financeira	Uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente.
Pagamentos fixos	Os pagamentos efetuados por um locatário a um locador pelo direito de uso de um ativo subjacente durante o prazo da locação, excluindo os pagamentos de locação variáveis.
Investimento bruto na locação	A soma: a) Dos pagamentos de locação a receber por um locador ao abrigo de uma locação financeira; e b) Qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.
Data de início da locação (data de início)	A data de um acordo de locação ou a data de um compromisso assumido pelas partes em relação aos principais termos e condições da locação, se esta for anterior.
Custos diretos iniciais	Custos incrementais decorrentes da obtenção de uma locação que não teriam sido incorridos se esta não tivesse sido obtida, exceto os custos incorridos por um locador fabricante ou negociante em relação a uma locação financeira.
Taxa de juro implícita na locação	A taxa de juro que leva a que o valor presente a) dos pagamentos de locação e b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do justo valor do ativo subjacente e (ii) de quaisquer custos diretos iniciais do locador.
Locação	Um contrato ou parte de um contrato que transmite o direito de usar um ativo (o ativo subjacente) durante um certo período, em troca de uma retribuição.
Incentivos à locação	Os pagamentos efetuados por um locador a um locatário associados a uma locação, ou o reembolso ou a assunção pelo locador dos custos do locatário.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Alteração da locação	Uma alteração do âmbito de uma locação, ou da retribuição por uma locação, que não fazia parte dos termos e condições iniciais da locação (por exemplo, acrescentando ou pondo termo ao direito de uso de um ou mais ativos subjacentes, ou prorrogando ou reduzindo o prazo de locação contratual).
Pagamentos da locação	<p>Os pagamentos efetuados por um locatário a um locador relativos ao direito de uso de um ativo subjacente durante o prazo da locação, incluindo os seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Pagamentos fixos (incluindo pagamentos fixos em substância), menos os incentivos à locação;b) Pagamentos de locação variáveis que dependam de uma taxa ou índice;c) Preço do exercício de uma opção de compra, se o locatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; ed) Pagamentos de sanções por rescisão da locação, se o prazo da locação refletir o exercício de uma opção de rescisão da locação pelo locatário. <p>No caso do locatário, os pagamentos de locação também incluem os montantes que se espera que este venha a pagar ao abrigo de garantias de valor residual. Os pagamentos de locação não incluem pagamentos imputados aos componentes de um contrato que não sejam de locação, a menos que o locatário opte por combinar estes componentes com um componente de locação e contabilizá-los como um único componente de locação.</p> <p>No caso do locador, os pagamentos de locação também incluem as garantias de valor residual que lhe tenham sido fornecidas pelo locatário, por uma parte relacionada com o locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações cobertas pela garantia. Os pagamentos de locação não incluem os pagamentos imputados a componentes que não sejam de locação.</p>
Prazo da locação	<p>O período não cancelável durante o qual o locatário tem o direito de utilizar um ativo subjacente, juntamente com:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Os períodos abrangidos por uma opção de prorrogação da locação, se o locatário tiver uma certeza razoável de exercer essa opção; eb) Os períodos abrangidos por uma opção de rescisão da locação, se o locatário tiver uma certeza razoável de não exercer essa opção.
Locatário	Uma entidade que obtém o direito de usar um ativo subjacente durante um certo período, em troca de uma retribuição.
Taxa incremental de financiamento do locatário	A taxa de juro que um locatário teria de pagar para pedir emprestado por um prazo semelhante, e com uma garantia semelhante, os fundos necessários para obter um ativo de valor equivalente ao ativo sob direito de uso num contexto económico semelhante.
Locador	Uma entidade que proporciona o direito de usar um ativo subjacente durante um certo período, em troca de uma retribuição.
Investimento líquido na locação	O investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.
Locação operacional	Uma locação que não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente.
Pagamentos de locação facultativos	Os pagamentos a efetuar pelo locatário ao locador pelo direito de uso de um ativo subjacente durante os períodos abrangidos por uma opção de prorrogar ou rescindir uma locação que não estejam incluídos no prazo da locação.
Período de utilização	O período de tempo total em que um ativo é utilizado para cumprir um contrato com um cliente (incluindo eventuais períodos de tempo não consecutivos).
Garantia de valor residual	Uma garantia dada a um locador por uma parte não relacionada com o locador de que o valor (ou parte do valor) de um ativo subjacente no final de uma locação ascenderá, pelo menos, a um determinado montante.
Ativo sob direito de uso	Um ativo que representa o direito de um locatário a usar um ativo subjacente durante o prazo da locação.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Locação a curto prazo	Uma locação que, à data de entrada em vigor, tem um prazo de locação de 12 meses ou menos. Uma locação que contenha uma opção de compra não é uma locação a curto prazo.
Sublocação	Uma transação em que um ativo subjacente é relocado por um locatário («locador intermediário») a um terceiro, e a locação («locação original») entre o locador principal e o locatário continua em vigor.
Ativo subjacente	Um ativo que é objeto de uma locação, cujo direito de uso foi concedido por um locador a um locatário.
Rendimento financeiro não obtido	A diferença entre: a) O investimento bruto na locação; e b) O investimento líquido na locação.
Valor residual não garantido	A parte do valor residual do ativo subjacente cuja realização pelo locador não esteja assegurada, ou apenas esteja garantida por uma parte relacionada com o locador.
Pagamentos de locação variáveis	A parte dos pagamentos efetuados por um locatário a um locador pelo direito de uso de um ativo subjacente durante o prazo da locação que varia em função da alteração de factos ou circunstâncias ocorridos após a data de entrada em vigor, para além da passagem do tempo.

Termos definidos noutras normas e utilizados na presente norma com o mesmo significado

Contrato	Um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações passíveis de execução.
Vida útil	O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Apêndice B

Guia de aplicação

O presente apêndice faz parte integrante desta norma. Descreve a aplicação dos parágrafos 1–103 e tem o mesmo valor que as outras partes da norma.

Aplicação a uma carteira

B1 A presente norma especifica como deve ser contabilizada uma locação individual. Contudo, enquanto expediente prático, uma entidade pode aplicar esta norma a uma carteira de locações com características semelhantes, se a entidade tiver motivos razoáveis para esperar que os efeitos sobre as demonstrações financeiras da aplicação da norma à carteira não serão materialmente diferentes da sua aplicação às locações individuais contidas nessa carteira. Se contabilizar uma carteira, a entidade deve utilizar estimativas e pressupostos que reflitam a dimensão e a composição da carteira.

Combinação de contratos

B2 Ao aplicar a presente norma, uma entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados simultaneamente, ou quase simultaneamente, com a mesma contraparte (ou com partes relacionadas da contraparte) e contabilizar os contratos como um único contrato, caso estejam preenchidos um ou mais dos seguintes critérios:

- Os contratos são negociados como um pacote com um objetivo económico global que não possa ser entendido sem ter em conta o conjunto dos contratos;
- A quantia da retribuição a pagar num contrato varia em função do preço ou do desempenho do outro contrato; ou
- Os direitos de uso dos ativos subjacentes transmitidos nos contratos (ou alguns direitos de uso de ativos subjacentes transmitidos em cada um dos contratos) constituem um único componente de locação, tal como descrito no parágrafo B32.

Isenção de reconhecimento: locações em que o ativo subjacente tem pouco valor (parágrafos 5–8)

B3 Exceto como especificado no parágrafo B7, a presente norma permite que um locatário aplique o disposto no parágrafo 6 para contabilizar locações cujo ativo subjacente tenha pouco valor. Um locatário deve avaliar o valor de um ativo subjacente com base no seu valor quando era novo, independentemente da idade do ativo a ser locado.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

B4 A avaliação sobre se um ativo subjacente tem pouco valor é efetuada em termos absolutos. As locações de ativos de baixo valor podem beneficiar do tratamento contabilístico previsto no parágrafo 6 independentemente de essas locações serem ou não significativas para o locatário. A avaliação não é afetada pela dimensão, natureza ou situação do locatário, pelo que diferentes locatários deverão chegar às mesmas conclusões sobre se um determinado ativo subjacente tem pouco valor.

B5 Um ativo subjacente só pode ser de baixo valor se:

- a) O locatário puder beneficiar do uso do ativo subjacente isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam imediatamente à sua disposição; e
- b) O ativo subjacente não estiver altamente dependente de outros ativos, nem altamente interligado com outros ativos.

B6 Uma locação de um ativo subjacente não pode ser considerada uma locação de um ativo de baixo valor, se por natureza esse ativo, quando novo, não era normalmente de baixo valor. Por exemplo, as locações de automóveis não poderiam ser consideradas locações de ativos de baixo valor porque um automóvel novo não teria, normalmente, pouco valor.

B7 Se um locatário sublocar um ativo, ou previr sublocá-lo, a locação original não pode ser considerada uma locação de um ativo de baixo valor.

B8 Podem incluir-se entre os exemplos de ativos subjacentes de baixo valor os tablets e computadores pessoais, os pequenos artigos de mobiliário de escritório e os telefones.

Identificação de uma locação (parágrafos 9–11)

B9 Para avaliar se um contrato constitui o direito de controlar o uso de um ativo identificado (ver parágrafos B13–B20) por um certo período de tempo, uma entidade deve avaliar se, durante todo o período de utilização, o cliente dispõe do seguinte:

- a) Do direito de obter substancialmente todos os benefícios económicos do uso do ativo identificado (conforme descrito nos parágrafos B21–B23); e
- b) Do direito de orientar o uso do ativo identificado (como descrito nos parágrafos B24–B30).

B10 Se o cliente só tiver o direito de controlar o uso de um ativo identificado durante uma parte do prazo do contrato, o contrato contém uma locação relativa a essa parte do prazo.

B11 Um contrato para receber bens ou serviços pode ser celebrado por meio de um acordo conjunto, ou em nome de um acordo conjunto, tal como definido na IFRS 11 Acordos Conjuntos. Neste caso, considera-se que o acordo conjunto é o cliente no contrato. Por conseguinte, ao apreciar se um tal contrato contém ou não uma locação, uma entidade deve avaliar se o acordo conjunto tem o direito de controlar o uso de um ativo identificado durante todo o período de utilização.

B12 Uma entidade deve avaliar se um contrato contém uma locação em relação a cada um dos potenciais componentes da locação. Ver no parágrafo B32 orientações sobre os diversos componentes da locação.

Ativo identificado

B13 Um ativo é geralmente identificado por ser explicitamente especificado num contrato. No entanto, também pode ser identificado por ser implicitamente especificado no momento em que o ativo é disponibilizado para ser usado pelo cliente.

Direitos de substituição substantivos

B14 Mesmo que um ativo seja especificado, o cliente não tem o direito de usar um ativo identificado se o fornecedor tiver o direito substantivo de substituir esse ativo durante o período de utilização. O direito do fornecedor de substituir um ativo só é substantivo caso se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) O fornecedor tenha capacidade prática para substituir ativos alternativos durante todo o período de utilização (por exemplo, o cliente não pode impedir o fornecedor de substituir o ativo e há ativos alternativos imediatamente ao dispor do fornecedor, ou que lhe podem ser fornecidos num período de tempo razoável); e
- b) O fornecedor beneficiaria economicamente do exercício do seu direito de substituição do ativo (isto é, espera-se que os benefícios económicos associados à substituição do ativo excedam os custos associados à substituição do ativo).

B15 Se o fornecedor só tiver o direito ou a obrigação de substituir o ativo numa determinada data, ou depois dessa data ou da ocorrência de um determinado acontecimento, o direito de substituição do fornecedor não é substantivo porque ele não tem capacidade prática para substituir os ativos alternativos durante o período de utilização.

B16 Uma entidade avalia se o direito de substituição de um fornecedor é substantivo com base nos factos e circunstâncias existentes no início do contrato e não deve ter em conta acontecimentos futuros que, no início do contrato, não sejam considerados suscetíveis de ocorrer. Entre os exemplos de acontecimentos futuros que, no início do contrato, não seriam considerados suscetíveis de ocorrer e deveriam, por isso, ser excluídos da avaliação figuram os seguintes:

- a) Um acordo feito por um futuro cliente no sentido de pagar uma taxa superior à taxa de mercado pelo uso do ativo;
- b) A introdução de novas tecnologias que não estejam substancialmente desenvolvidas no início do contrato;
- c) Uma diferença substancial entre o uso do ativo pelo cliente, ou o desempenho do ativo, e o uso ou o desempenho considerados prováveis no início do contrato; e
- d) Uma diferença substancial entre o preço de mercado do ativo durante o período de utilização e o preço de mercado considerado provável no início do contrato.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

B17 Se o ativo estiver localizado nas instalações do cliente ou noutra local, os custos associados à substituição são, em geral, mais elevados do que quando o ativo está localizado nas instalações do fornecedor e, por conseguinte, são mais suscetíveis de ultrapassar os benefícios associados à substituição do ativo.

B18 O direito ou a obrigação do fornecedor de substituir o ativo por motivos de reparação e manutenção, se o ativo não estiver a funcionar corretamente ou se uma atualização técnica ficar disponível, não impede que o cliente tenha o direito de utilizar um ativo identificado.

B19 Se o cliente não puder determinar facilmente se o fornecedor tem ou não um direito substantivo de substituição, deve partir do princípio de que o direito de substituição não é substantivo.

Partes de ativos

B20 Uma parte da capacidade de um ativo é um ativo identificado, se for fisicamente distinta (por exemplo, o pavimento de um edifício). Uma capacidade ou outra parte de um ativo que não seja fisicamente distinta (por exemplo, uma parte da capacidade de um cabo de fibra ótica) não é um ativo identificado, a menos que represente substancialmente toda a capacidade do ativo e conceda assim ao cliente o direito de obter substancialmente todos os benefícios económicos da utilização do ativo.

Direito de obter benefícios económicos da utilização

B21 Para controlar a utilização de um ativo identificado, o cliente deve ter o direito de obter substancialmente todos os benefícios económicos do uso desse ativo durante o período de utilização (por exemplo, pelo uso exclusivo do ativo ao longo desse período). Um cliente pode obter benefícios económicos do uso de um ativo, direta ou indiretamente, de muitas formas, tais como a utilização, a detenção ou a sublocação do ativo. Os benefícios económicos do uso de um ativo incluem os seus principais produtos e subprodutos (incluindo potenciais fluxos de caixa derivados desses itens), bem como outros benefícios económicos do uso do ativo que possam ser obtidos de uma transação comercial com um terceiro.

B22 Ao avaliar o direito de obter substancialmente todos os benefícios económicos do uso de um ativo, uma entidade deve tomar em consideração os benefícios económicos resultantes do uso do ativo no âmbito definido do direito de um cliente a utilizar o ativo (ver parágrafo B30). Por exemplo:

a) Se um contrato limitar a utilização de um veículo a motor a um determinado território durante o período de utilização, uma entidade só deve tomar em consideração os benefícios económicos do uso do veículo a motor nesse território e não fora dele;

b) Se um contrato especificar que um cliente só pode conduzir um veículo a motor até um determinado número de quilómetros durante o período de utilização, uma entidade só deve tomar em consideração os benefícios económicos do uso do veículo a motor pela quilometragem permitida e não para além desta.

B23 Se um contrato obrigar um cliente a pagar ao fornecedor ou a outra parte uma porção dos fluxos de caixa provenientes do uso de um ativo a título de retribuição, os fluxos de caixa pagos a esse título devem ser considerados parte dos benefícios económicos que o cliente obtém do uso do ativo. Por exemplo, se o cliente for obrigado a pagar ao fornecedor uma percentagem das vendas pelo uso de espaços de venda a retalho a título de retribuição pelo mesmo, esse requisito não impede o cliente de ter o direito de obter substancialmente todos os benefícios económicos do uso desses espaços. Isto deve-se ao facto de os fluxos de caixa decorrentes dessas vendas serem considerados benefícios económicos que o cliente obtém do uso do espaço de venda a retalho, uma porção dos quais paga depois ao fornecedor a título de retribuição pelo direito de usar esse espaço.

Direito de orientar o uso

B24 Um cliente só tem o direito de orientar o uso de um ativo identificado durante o período de utilização se:

a) O cliente tiver o direito de orientar o modo e a finalidade com que o ativo é usado durante todo o período de utilização (tal como descrito nos parágrafos B25–B30); ou

b) As decisões pertinentes sobre o modo e as finalidades para que o ativo é usado tiverem sido previamente determinadas e:

i) o cliente tiver o direito de explorar o ativo (ou de mandar outros explorar o ativo da forma que ele determinar) durante todo o período de utilização, sem que o fornecedor tenha o direito de alterar essas instruções de exploração, ou

ii) o cliente tiver concebido o ativo (ou aspetos específicos do ativo) de uma forma que determine previamente o modo e a finalidade com que o ativo será usado durante todo o período de utilização.

O modo e a finalidade com que o ativo é usado

B25 Um cliente tem o direito de orientar o modo e a finalidade com que o ativo é usado se, no âmbito do seu direito de uso definido no contrato, puder alterar o modo e a finalidade com que o ativo é usado durante todo o período de utilização. Ao proceder a esta avaliação, uma entidade toma em consideração os direitos de tomada de decisão mais relevantes para alterar o modo e a finalidade com que o ativo é usado durante todo o período de utilização. Os direitos de tomada de decisão são relevantes quando afetam os benefícios económicos a obter do uso. Os direitos de tomada de decisão mais relevantes são suscetíveis de diferir consoante os contratos, em função da natureza do ativo e dos termos e condições do contrato.

B26 São exemplos de direitos de tomada de decisão que, dependendo das circunstâncias, concedem o direito de alterar o modo e a finalidade com que o ativo é usado, no âmbito definido do direito de uso do cliente:

a) O direito de alterar o tipo de resultados produzidos pelo ativo (por exemplo, de decidir se um contentor é utilizado para transportar mercadorias ou para armazenamento, ou sobre a gama de produtos vendidos num espaço de venda a retalho);

b) O direito de alterar o momento da produção (por exemplo, de decidir quando uma máquina ou uma central elétrica serão utilizadas);

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

c) O direito de alterar o local de produção (por exemplo, de decidir o destino de um caminhão ou de um navio, ou o local onde um equipamento é utilizado); e

d) O direito de alterar a própria decisão de produção e a respetiva quantidade (por exemplo, decidir produzir ou não energia a partir de uma central elétrica e a quantidade de energia que deve ser produzida a partir dessa central elétrica).

B27 São exemplos de direitos de tomada de decisão que não outorgam o direito de alterar o modo e a finalidade com que o ativo é usado os direitos que estão limitados à exploração ou à manutenção do ativo. Tais direitos podem ser detidos pelo cliente ou pelo fornecedor. Embora direitos como os de explorar ou manter um ativo sejam muitas vezes essenciais para o uso eficiente do mesmo, não permitem orientar o modo e a finalidade com que o ativo é usado e estão frequentemente dependentes das decisões sobre o modo e a finalidade com que o ativo é usado. No entanto, os direitos de explorar um ativo podem outorgar ao cliente o direito de orientar o uso do ativo, se as decisões relevantes sobre o modo e a finalidade com que este é usado tiverem sido previamente determinadas (ver parágrafo B24, alínea b), subalínea i)).

Decisões determinadas antes e durante o período de utilização

B28 As decisões relevantes sobre o modo e a finalidade com que o ativo é usado podem ser determinadas previamente de várias maneiras. Por exemplo, as decisões relevantes podem ser determinadas previamente pela conceção do ativo ou por restrições contratuais à sua utilização.

B29 Ao avaliar se um cliente tem o direito de orientar o uso de um ativo, uma entidade só deve tomar em consideração o direito de tomar decisões sobre o uso do ativo durante o período de utilização, a menos que o cliente tenha concebido o ativo (ou aspetos específicos do ativo) da forma descrita no parágrafo B24, alínea b), subalínea ii). Por conseguinte, a menos que as condições previstas no parágrafo B24, alínea b), subalínea ii), existam, uma entidade não deve tomar em consideração as decisões que sejam previamente determinadas antes do período de utilização. Por exemplo, se um cliente só for capaz de especificar a produção de um ativo antes do período de utilização, não tem o direito de orientar o uso desse ativo. A capacidade de especificar a produção num contrato antes do período de utilização, sem quaisquer outros direitos de decisão sobre o uso do ativo, confere ao cliente os mesmos direitos que assistem a qualquer cliente que compre bens ou serviços.

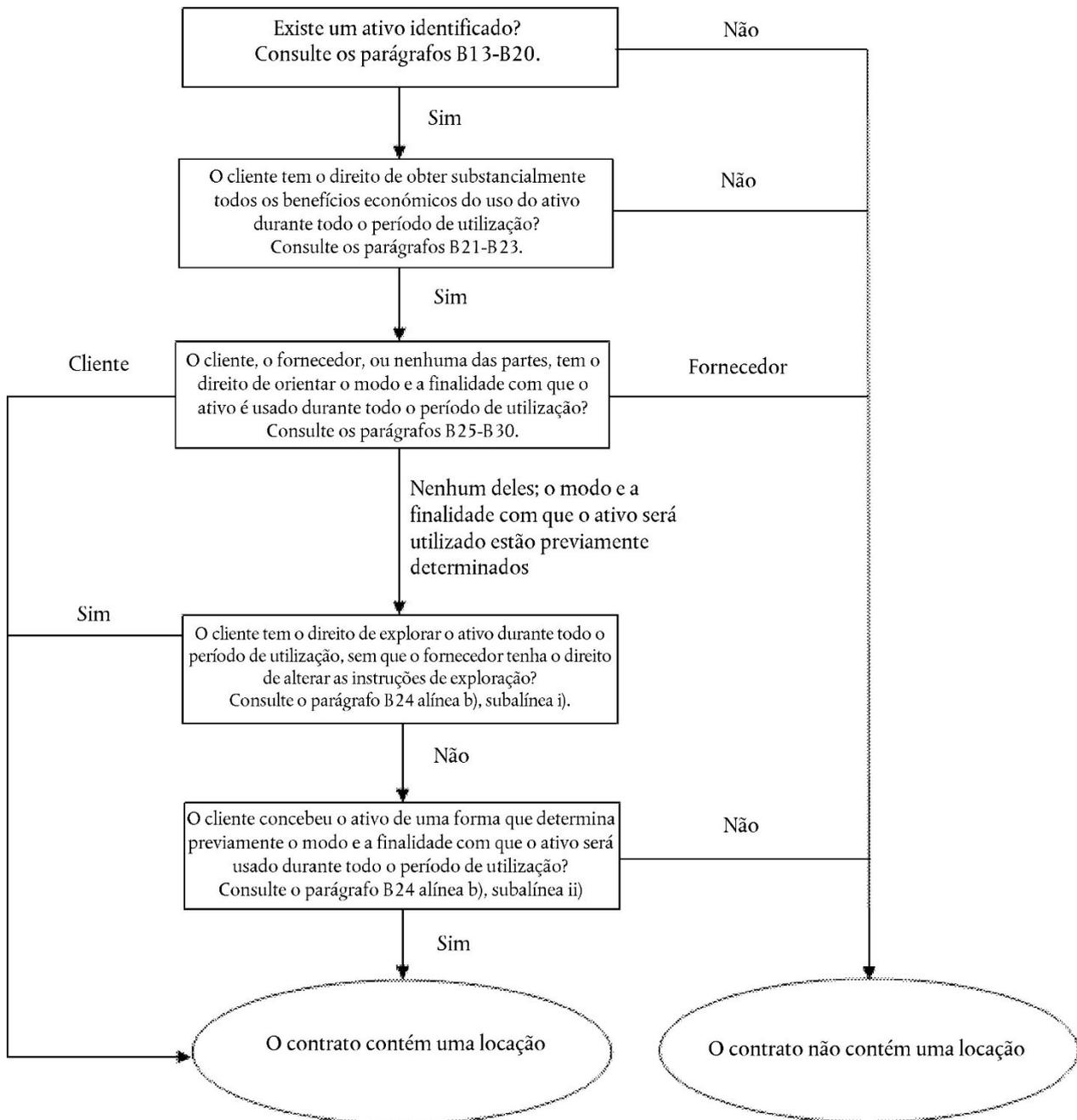
Direitos de proteção

B30 Um contrato pode incluir termos e condições destinados a proteger o interesse do fornecedor no ativo em causa ou noutros ativos, a proteger o seu pessoal ou a garantir a conformidade do fornecedor com as leis e regulamentos. Trata-se de exemplos de direitos de proteção. Por exemplo, um contrato pode (i) indicar a intensidade máxima de uso de um ativo, ou limitar onde ou quando o cliente pode usá-lo, (ii) exigir que um cliente siga determinadas práticas operacionais, ou (iii) exigir que um cliente informe o fornecedor acerca das alterações quanto ao modo como um ativo será usado. Os direitos de proteção definem, normalmente, o âmbito do direito de uso outorgado ao cliente mas não impedem, por si só, que o cliente tenha o direito de orientar o uso de um ativo.

B31 O fluxograma seguinte pode ajudar as entidades a avaliarem se um contrato é, ou contém, uma locação.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações



Separação dos componentes de um contrato (parágrafos 12–17)

B32 O direito de uso de um ativo subjacente é um componente da locação distinto se:

a) O locatário puder beneficiar do uso do ativo subjacente isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam imediatamente à sua disposição. Entende-se por recursos imediatamente à disposição os bens ou serviços que são vendidos ou locados separadamente (pelo locador ou por outros fornecedores), ou recursos que o locatário já tenha obtido (do locador ou a partir de outras transações ou outros acontecimentos); e

b) O ativo subjacente não estiver altamente dependente de outros ativos subjacentes incluídos no contrato, nem estreitamente interligado com eles. Por exemplo, o facto de um locatário poder decidir não locar o ativo subjacente sem que isso afete significativamente os seus direitos de uso de outros ativos subjacentes contidos no contrato pode indicar que o ativo subjacente não está altamente dependente desses outros ativos subjacentes, nem estreitamente interligado com eles.

B33 Um contrato pode incluir um montante a pagar pelo locatário pelas atividades e os custos que não transfiram um bem ou serviço para o locatário. Por exemplo, um locador pode incluir no montante total a pagar uma taxa por tarefas administrativas, ou outros custos em que incorra associados à locação, que não transfiram um bem ou um serviço para o locatário. Essas quantias a pagar não dão origem a um componente separado do contrato, mas considera-se que fazem parte da retribuição total imputada aos componentes separadamente identificados do contrato.

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

Prazo da locação (parágrafos 18–21)

B34 Ao determinar o prazo da locação e ao avaliar a duração do período não cancelável de uma locação, uma entidade deve aplicar a definição de contrato e determinar o período para o qual o contrato tem força executória. Uma locação deixa de ter força executória quando o locatário e o locador têm o direito de rescindir o contrato de locação sem autorização da outra parte e apenas com uma sanção insignificante.

B35 Se o direito de rescindir um contrato de locação apenas couber ao locatário, considera-se que esse direito é uma opção de rescisão de que o locatário dispõe e que uma entidade deve ter em conta ao determinar o prazo da locação. Se o direito de rescindir um contrato de locação apenas couber ao locador, o período de locação não cancelável inclui o período abrangido pela opção de rescisão da locação.

B36 O prazo da locação começa na data de entrada em vigor e inclui os eventuais períodos de aluguer gratuito oferecidos pelo locador ao locatário.

B37 Na data de entrada em vigor, uma entidade avalia se o locatário está razoavelmente certo de exercer uma opção de prorrogação da locação ou de compra do ativo subjacente, ou de não exercer uma opção de rescisão da locação. A entidade toma em consideração todos os factos e circunstâncias pertinentes que criem um incentivo económico para o locatário exercer, ou não exercer, a opção, incluindo quaisquer alterações esperadas dos factos e circunstâncias entre a data de entrada em vigor e a data de exercício da opção. Entre os fatores a considerar incluem-se os seguintes exemplos:

a) Os termos e condições contratuais para os períodos facultativos em comparação com as taxas de mercado, tais como:

i) o montante dos pagamentos de locação em qualquer período facultativo,

ii) o montante de eventuais pagamentos de locação variáveis ou outros pagamentos contingentes, tais como pagamentos resultantes das sanções relativas à rescisão e das garantias de valor residual, e

iii) os termos e condições das opções que possam ser exercidas após os períodos facultativos iniciais (por exemplo, uma opção de compra que possa ser exercida no final de um período de prorrogação, a uma taxa atualmente inferior às taxas de mercado);

b) Melhorias importantes do objeto de locação efetuadas (ou a efetuar) durante o prazo de vigência do contrato e que se preveja que produzam benefícios económicos significativos para o locatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o contrato de locação, ou de comprar o ativo subjacente, se torne exercível;

c) Os custos relativos à rescisão do contrato de locação, tais como os custos de negociação, os custos de realocação, os custos de identificação de outro ativo subjacente adequado às necessidades do locatário, os custos de integração de um novo ativo nas operações do locatário, ou as sanções relativas à rescisão e custos semelhantes, incluindo os custos associados à devolução do ativo subjacente em condições ou num local contratualmente especificados;

d) A importância do ativo subjacente para as operações do locatário, considerando, por exemplo, se o ativo subjacente é um ativo especializado, a localização do ativo subjacente e a disponibilidade de alternativas adequadas; e

e) As condições associadas ao exercício da opção (isto é, quando a opção só puder ser exercida se uma ou mais condições estiverem preenchidas), e a probabilidade de essas condições existirem.

B38 Uma opção de prorrogação ou rescisão de um contrato de locação pode ser combinada com uma ou mais outras características contratuais (por exemplo, uma garantia de valor residual) de modo a que o locatário garanta ao locador um retorno de caixa mínimo ou fixo que seja substancialmente o mesmo, independentemente de a opção ser ou não exercida. Em tais casos, e não obstante as orientações relativas aos pagamentos fixos em substância referidos no parágrafo B42, uma entidade deve supor que o locatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar a locação, ou de não exercer a opção de rescindir o contrato de locação.

B39 Quanto mais curto for o período não cancelável de uma locação, maior é a probabilidade de um locatário exercer uma opção de prorrogação do contrato de locação ou de não exercer uma opção de rescisão desse contrato. Isto deve-se à probabilidade de os custos associados à obtenção de um ativo de substituição serem proporcionalmente maiores quanto mais curto for o período não cancelável.

B40 A prática anterior de um locatário quanto ao período durante o qual utilizou, normalmente, determinados tipos de ativos (tomados sob locação ou propriedade sua), e as razões económicas que o levaram a fazê-lo, podem fornecer informações úteis para avaliar se o locatário está razoavelmente certo de exercer, ou não, uma opção. Por exemplo, se normalmente um locatário tiver utilizado determinados tipos de ativos durante um certo período de tempo, ou se o locatário tiver a prática de exercer com frequência opções sobre locações de determinados tipos de ativos subjacentes, o locatário deve analisar as razões económicas dessa prática anterior ao avaliar se tem uma certeza razoável de vir a exercer uma opção sobre as locações desses ativos.

B41 O parágrafo 20 especifica que, após a data de entrada em vigor da locação, um locatário reavalia o prazo da locação quando ocorre um acontecimento importante ou uma alteração significativa das circunstâncias que esteja sob o controlo do locatário e afete a sua certeza razoável de exercer uma opção que não estivesse previamente incluída na sua determinação do prazo da locação, ou de não exercer uma opção previamente incluída na sua determinação do prazo da locação. Entre os exemplos de eventos ou alterações significativas das circunstâncias figuram os seguintes:

a) Melhorias significativas do objeto da locação que não se previam na data de entrada em vigor e que se espera que produzam benefícios económicos significativos para o locatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o contrato de locação, ou de comprar o ativo subjacente, se torne exercível;

b) Uma alteração significativa ou uma adaptação do ativo subjacente que não se previsse na data de entrada em vigor;

c) O início de uma sublocação do ativo subjacente durante um período que ultrapassa o prazo de locação anteriormente fixado; e

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

d) Uma decisão empresarial do locatário que seja diretamente relevante para o exercício, ou não exercício, de uma opção (por exemplo, uma decisão de prorrogar a locação de um ativo complementar, de alienar um ativo alternativo ou de alienar uma unidade empresarial na qual o ativo sob direito de uso é utilizado).

Pagamentos de locação fixos em substância (parágrafo 27, alínea a), parágrafo 36, alínea c), e parágrafo 70, alínea a))

B42 Os pagamentos de locação incluem os eventuais pagamentos fixos em substância. Os pagamentos de locação fixos em substância são pagamentos que podem variar quanto à forma, mas que são inevitáveis na substância. Por exemplo, existem os pagamentos de locação fixos em substância se:

a) Os pagamentos forem estruturados como pagamentos de locação variáveis, mas não existir verdadeira variabilidade nesses pagamentos. Esses pagamentos incluem cláusulas variáveis mas sem substância econômica real. São exemplos desses tipos de pagamentos:

i) os pagamentos que só devam ser efetuados caso se demonstre que um ativo é capaz de funcionar durante o período de locação, ou se ocorrer um acontecimento que não tenha qualquer possibilidade real de que não ocorrer, ou

ii) os pagamentos inicialmente estruturados como pagamentos de locação variáveis relacionados com o uso do ativo subjacente, mas cuja variabilidade será resolvida em qualquer momento após a data de entrada em vigor de modo a que os pagamentos se tornem fixos para o resto do prazo da locação. Esses pagamentos tornam-se pagamentos fixos em substância quando a variabilidade é resolvida;

b) Há mais de um conjunto de pagamentos que o locatário pode fazer, mas só um desses conjuntos é realista. Neste caso, uma entidade deve considerar que o conjunto de pagamentos realista corresponde aos pagamentos de locação;

c) Há mais de um conjunto realista de pagamentos que o locatário pode fazer, mas deve efetuar pelo menos um desses conjuntos de pagamentos. Neste caso, uma entidade deve considerar que o conjunto de pagamentos que agregue o montante mais baixo (numa base descontada) corresponde aos pagamentos de locação.

Envolvimento do locatário com o ativo subjacente antes da data de entrada em vigor

Custos do locatário relativos à construção ou à conceção do ativo subjacente

B43 Uma entidade pode negociar um contrato de locação antes de o ativo subjacente estar disponível para ser usado pelo locatário. No caso de algumas locações, o ativo subjacente pode ter de ser construído ou adaptado para ser usado pelo locatário. Em função dos termos e condições do contrato, o locatário pode ser obrigado a efetuar pagamentos relativos à construção ou à conceção do ativo.

B44 Se um locatário suportar custos relativos à construção ou conceção de um ativo subjacente, deve contabilizar esses custos utilizando outras normas aplicáveis, por exemplo a IAS 16. Os custos relativos à construção ou conceção de um ativo subjacente não incluem os pagamentos efetuados pelo locatário pelo direito de usar esse ativo. Os pagamentos pelo direito de uso de um ativo subjacente são pagamentos de locação, independentemente da data em que são efetuados.

Título legal do ativo subjacente

B45 Um locatário pode obter o título legal de um ativo subjacente antes de o título legal ser transferido para o locador e o ativo ser dado em locação ao locatário. A obtenção do título legal não determina, por si só, a forma como a transação é contabilizada.

B46 Se o locatário controlar o ativo subjacente (ou obtiver o seu controlo) antes de o ativo ser transferido para o locador, a transação é uma transação de venda e relocação contabilizada nos termos dos parágrafos 98–103.

B47 No entanto, se o locatário não obtiver o controlo do ativo subjacente antes de este ser transferido para o locador, a transação não é uma transação de venda e relocação. Isto pode acontecer, por exemplo, se um fabricante, um locador e um locatário negociarem uma transação de compra de um ativo ao fabricante pelo locador, que por sua vez o dá em locação ao locatário. O locatário pode obter um título legal relativo ao ativo subjacente antes da transferência desse título para o locador. Neste caso, se o locatário obtiver o título legal do ativo subjacente, mas não obtiver o controlo desse ativo antes de ser transferido para o locador, a transação não é contabilizada como uma transação de venda e relocação, mas sim como uma locação.

Divulgações do locatário (parágrafo 59)

B48 Ao determinar se são necessárias informações adicionais sobre as atividades de locação para cumprir o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51, um locatário deve ter em conta:

a) Se essa informação é relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras. O locatário só deve fornecer as informações suplementares especificadas no parágrafo 59 caso se espere que essas informações sejam relevantes para os utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, é provável que isso aconteça se elas auxiliarem esses utilizadores a compreenderem:

i) a flexibilidade proporcionada pelas locações. As locações podem proporcionar flexibilidade se, por exemplo, um locatário puder reduzir a sua exposição exercendo opções de rescisão ou renovando contratos de locação com termos e condições favoráveis,

ii) as restrições impostas pelas locações. As locações podem impor restrições, por exemplo, exigindo que o locatário mantenha determinados rácios financeiros,

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

iii) a sensibilidade da informação relatada às principais variáveis. A informação relatada pode ser sensível, por exemplo, a futuros pagamentos de locação variáveis,

iv) a exposição a outros riscos resultantes de locações,

v) os desvios em relação às práticas do setor. Tais desvios podem incluir, por exemplo, termos e condições de locação invulgares ou únicos que afetem a carteira de locações de um locatário;

b) Se essa informação resulta dos elementos apresentados nas demonstrações financeiras principais ou é divulgada nas notas. O locatário não necessita de duplicar as informações que já tenham sido apresentadas noutros pontos das demonstrações financeiras.

B49 Entre as informações suplementares relativas aos pagamentos de locação variáveis que, em função das circunstâncias, poderão ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51 podem incluir-se informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:

a) As razões do locatário para utilizar pagamentos de locação variáveis e a prevalência desses pagamentos;

b) A magnitude relativa dos pagamentos de locação variáveis face aos pagamentos fixos;

c) As principais variáveis de que os pagamentos de locação variáveis dependem e o modo como se espera que os pagamentos variem em resposta às alterações dessas principais variáveis; e

d) Outros efeitos operacionais e financeiros dos pagamentos de locação variáveis.

B50 Entre as informações suplementares relativas às opções de prorrogação ou de rescisão que, em função das circunstâncias, poderão ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51 podem incluir-se informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:

a) As razões do locatário para utilizar as opções de prorrogação ou rescisão e a prevalência dessas opções;

b) A magnitude relativa dos pagamentos de locação facultativos face aos pagamentos de locação;

c) A prevalência do exercício de opções que não estavam incluídas na mensuração dos passivos por locação; e

d) Outros efeitos operacionais e financeiros dessas opções.

B51 Entre as informações suplementares relativas às garantias de valor residual que, em função das circunstâncias, poderão ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51 podem incluir-se informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:

a) As razões do locatário para prestar garantias de valor residual e a prevalência dessas garantias;

b) A magnitude da exposição de um locatário ao risco relativo ao valor residual;

c) A natureza dos ativos subjacentes em relação aos quais essas garantias são prestadas; e

d) Outros efeitos operacionais e financeiros dessas garantias.

B52 Entre as informações suplementares relativas às transações de venda e relocação que, em função das circunstâncias, poderão ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação previsto no parágrafo 51 podem incluir-se informações que ajudem os utilizadores das demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:

a) As razões do locatário para efetuar transações de venda e relocação e a prevalência dessas transações;

b) Os principais termos e condições de cada uma das transações de venda e relocação;

c) Os pagamentos não incluídos na mensuração dos passivos por locação; e

d) A repercussão das transações de venda e relocação nos fluxos de caixa durante o período de relato.

Classificação das locações para o locador (parágrafos 61–66)

B53 A classificação das locações para os locadores prevista na presente norma baseia-se na medida em que a locação transfere os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo subjacente. Os riscos incluem a possibilidade de perdas devidas a capacidade não utilizada ou a obsolescência tecnológica e de variações do retorno resultantes de alterações das condições económicas. As vantagens podem ser representadas pela expectativa de uma exploração lucrativa do ativo subjacente ao longo da sua vida económica e de ganhos derivados de um aumento do valor ou da realização de um valor residual.

B54 Um contrato de locação pode incluir termos e condições destinados a ajustar os pagamentos de locação a determinadas alterações que ocorram entre a data de início e a data de entrada em vigor (tais como uma alteração do custo do ativo subjacente para o locador, ou uma alteração do custo de financiamento da locação para o locador). Nesse caso, para efeitos de classificação da locação, deve considerar-se que o efeito de tais alterações teve lugar na data de início do contrato.

B55 Quando uma locação inclui tanto o elemento «terrenos» como o elemento «edifícios», um locador deve avaliar a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional, aplicando separadamente os parágrafos 62–66 e B53–B54. Ao determinar se o elemento «terrenos» é uma locação operacional ou uma locação financeira, um aspeto importante a ter em conta é o facto de os terrenos terem normalmente uma vida económica indefinida.

B56 Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, um locador deve imputar os pagamentos de locação (incluindo quaisquer pagamentos à cabeça de montante fixo) entre os elementos «terrenos» e «edifícios» proporcionalmente aos justos valores relativos dos interesses do detentor da locação no elemento «terrenos» e no elemento «edifícios» da locação à data do seu início. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

elementos, a totalidade da locação é classificada como locação financeira, a não ser que seja claro que ambos os elementos são locações operacionais, em cujo caso a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

B57 No caso de uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia do elemento «terrenos» seja imaterial para a locação, o locador pode tratar os terrenos e edifícios como uma única unidade para efeitos de classificação da locação e classificá-la como locação financeira ou operacional aplicando os parágrafos 62–66 e B53–B54. Nesse caso, o locador deve considerar a vida económica dos edifícios como a vida económica da totalidade do ativo subjacente.

Classificação da sublocação

B58 Ao classificar uma sublocação, um locador intermediário deve classificá-la como locação financeira ou locação operacional do seguinte modo:

- a) Se a locação original for um contrato de locação de curto prazo que a entidade, enquanto locatário, contabilizou nos termos do parágrafo 6, a sublocação deve ser classificada como uma locação operacional;
- b) Caso contrário, a sublocação deve ser classificada por referência ao ativo sob direito de uso decorrente da locação original, e não por referência ao ativo subjacente (por exemplo, o item do ativo fixo tangível que é o objeto da locação).

Apêndice C

Data de eficácia e transição

O presente apêndice faz parte integrante e tem o mesmo valor que as outras partes desta norma.

DATA DE EFICÁCIA

C1 As entidades devem aplicar a presente norma para os períodos de relato anuais com início em 1 de janeiro de 2019 ou após essa data. É permitido aplicá-la mais cedo no caso das entidades que aplicam a IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes à data de aplicação inicial desta norma, ou antes dela. Se uma entidade aplicar a presente norma mais cedo, deve divulgar esse facto.

C1A O documento Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas, emitido em maio de 2020, aditou os parágrafos 46A, 46B, 60A, C20A e C20B. Um locatário deve aplicar esta emenda aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de junho de 2020. É permitida a aplicação mais cedo, nomeadamente nas demonstrações financeiras não autorizadas para emissão à data de 28 de maio de 2020.

C1B A Reforma das taxas de juro de referência — Fase 2, que emendou a IFRS 9, a IAS 39, a IFRS 7, a IFRS 4 e a IFRS 16, publicada em agosto de 2020, aditou os parágrafos 104-106 e C20C-C20D. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2021. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

C1C O documento «Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas para além de 30 de junho de 2021», emitido em março de 2021, emendou o parágrafo 46B e aditou os parágrafos C20BA-C20BC. Um locatário deve aplicar esta emenda aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de abril de 2021. É permitida a aplicação mais cedo, nomeadamente nas demonstrações financeiras não autorizadas para emissão à data de 31 de março de 2021.

TRANSIÇÃO

C2 Para efeitos dos requisitos previstos nos parágrafos C1–C19, a data de aplicação inicial é o início do período de relato anual em que uma entidade aplica esta norma pela primeira vez.

Definição de locação

C3 Como expediente prático, uma entidade não é obrigada a reavaliar se um contrato é, ou contém, uma locação à data de aplicação inicial. Em vez disso, a entidade é autorizada:

- a) A aplicar a presente norma aos contratos que foram previamente identificados como locações nos termos da IAS 17 Locações e da IFRIC 4 Determinar se um Acordo contém uma Locação. A entidade deve aplicar os requisitos de transição enunciados nos parágrafos C5–C18 a essas locações;
- b) A não aplicar esta norma aos contratos que não foram anteriormente identificados como contendo uma locação nos termos da IAS 17 e da IFRIC 4.

C4 Se uma entidade optar pelo expediente prático mencionado no parágrafo C3, deve divulgar esse facto e aplicar o expediente prático a todos os seus contratos. Em consequência, só deve aplicar os requisitos dos parágrafos 9–11 aos contratos celebrados (ou alterados) na data de aplicação inicial ou após essa data.

Locatários

C5 Um locatário deve aplicar a presente norma aos seus contratos de locação:

- a) Retrospectivamente a cada período de relato anterior apresentado nos termos da IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros; ou

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

b) Retrospectivamente com o efeito cumulativo da aplicação inicial da norma reconhecido à data de aplicação inicial nos termos dos parágrafos C7–C13.

C6 Um locatário deve aplicar a escolha descrita no parágrafo C5 de forma coerente a todos os contratos de locação em que é locatário.

C7 Se um locatário optar por aplicar a presente norma em conformidade com o parágrafo C5, alínea b), não deve reexpressar a informação comparativa. Em vez disso, o locatário deve reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial da presente norma como um ajustamento ao saldo de abertura de resultados retidos (ou outra componente de capital próprio, conforme for apropriado) à data de aplicação inicial.

Locações anteriormente classificadas como locações operacionais

C8 Se um locatário optar por aplicar a presente norma de acordo com o parágrafo C5, alínea b), o locatário deve:

a) Reconhecer um passivo por locação à data de aplicação inicial das locações anteriormente classificadas como locação operacional em aplicação da IAS 17. O locatário deve mensurar esse passivo da locação pelo valor presente dos pagamentos de locação remanescentes, descontados segundo a taxa incremental de financiamento do locatário à data de aplicação inicial;

b) Reconhecer um ativo sob direito de uso à data de aplicação inicial das locações anteriormente classificadas como locação operacional em aplicação da IAS 17. O locatário deve optar, locação a locação, por mensurar esse ativo sob direito de uso:

i) na sua quantia escriturada, como se a norma tivesse sido aplicada desde a data de entrada em vigor da locação, mas descontada segundo a taxa incremental de financiamento do locatário à data de aplicação inicial, ou

ii) uma quantia igual ao passivo da locação, ajustada pela quantia de quaisquer pagamentos de locação prévios ou acrescidos relacionados com essa locação, reconhecidos na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial;

c) Aplicar a IAS 36 Imparidade de Ativos aos ativos sob direito de uso à data de aplicação inicial, a menos que o locatário aplique o expediente prático previsto no parágrafo C10, alínea b).

C9 Não obstante os requisitos previstos no parágrafo C8, em relação às locações anteriormente classificadas como locações operacionais nos termos da IAS 17, um locatário:

a) Não é obrigado a proceder a ajustamentos na transição das locações cujo ativo subjacente seja de baixo valor (conforme descrito nos parágrafos B3–B8), que serão contabilizadas nos termos do parágrafo 6. O locatário deve contabilizar essas locações nos termos da presente norma a partir da data de aplicação inicial;

b) Não é obrigado a proceder a ajustamentos na transição das locações anteriormente contabilizadas como propriedade de investimento usando o modelo de justo valor da IAS 40 Propriedades de Investimento. O locatário deve contabilizar o ativo sob direito de uso e o passivo por locação decorrente dessas locações nos termos da IAS 40 e da presente norma, a partir da data de aplicação inicial;

c) Deve mensurar o ativo sob direito de uso pelo justo valor à data de aplicação inicial das locações anteriormente contabilizadas como locações operacionais nos termos da IAS 17 e que serão contabilizadas como propriedades de investimento segundo o modelo do justo valor da IAS 40, a partir da data de aplicação inicial. O locatário deve contabilizar o ativo sob direito de uso e o passivo por locação decorrente dessas locações nos termos da IAS 40 e da presente norma, a partir da data de aplicação inicial;

C10 Um locatário pode utilizar um ou mais dos expedientes práticos seguintes ao aplicar a presente norma retrospectivamente, em conformidade com o parágrafo C5, alínea b), a locações anteriormente classificadas como locações operacionais nos termos da IAS 17. O locatário é autorizado a aplicar estes expedientes práticos locação a locação:

a) Um locatário pode aplicar uma taxa de desconto única a uma carteira de locações com características razoavelmente semelhantes (tais como locações com um prazo remanescente semelhante, para uma classe semelhante de ativo subjacente e num contexto económico semelhante);

b) Um locatário pode utilizar a sua avaliação sobre se as locações são onerosas, nos termos da IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, realizada imediatamente antes da data de aplicação inicial, em alternativa à realização de uma análise de imparidade. Se o locatário optar por este expediente prático, deve ajustar o ativo sob direito de uso à data de aplicação inicial pelo montante de qualquer provisão para locações onerosas reconhecida na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial;

c) Um locatário pode optar por não aplicar os requisitos do parágrafo C8 a locações cujo contrato termine no prazo de 12 meses a contar da data de aplicação inicial. Neste caso, o locatário deve:

i) contabilizar essas locações da mesma forma que as locações a curto prazo, tal como descrito no parágrafo 6, e

ii) incluir o custo associado a essas locações na divulgação das despesas relativas a locações a curto prazo no período de relato anual que inclui a data de aplicação inicial;

d) Um locatário pode excluir os custos diretos iniciais da mensuração do ativo sob direito de uso à data de aplicação inicial.

e) Um locatário pode recorrer à análise retrospectiva, por exemplo para determinar o prazo da locação, se o contrato contiver opções de prorrogação ou rescisão da locação.

Locações anteriormente classificadas como locações financeiras

C11 Se um locatário optar por aplicar a presente norma em conformidade com o parágrafo C5, alínea b), para locações que foram classificadas como locações financeiras nos termos da IAS 17, a quantia escriturada do ativo sob direito de uso e o passivo por locação à data de aplicação inicial deve ser a quantia escriturada do ativo sob locação e do passivo da locação imediatamente antes

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

dessa data, mensurada nos termos da IAS 17. Em relação a essas locações, o locatário deve contabilizar o ativo sob direito de uso e o passivo por locação de acordo com a presente norma, a partir da data de aplicação inicial.

Divulgação

C12 Se um locatário optar por aplicar a presente norma em conformidade com o parágrafo C5, alínea b), deve divulgar as informações sobre a aplicação inicial exigidas pelo parágrafo 28 da IAS 8, exceto as informações especificadas no parágrafo 28, alínea f), da IAS 8. Em vez destas últimas, o locatário deve divulgar:

- a) A média ponderada da taxa incremental de financiamento do locatário aplicada aos passivos por locação reconhecidos na demonstração da posição financeira à data de aplicação inicial; e
- b) Uma explicação de qualquer diferença entre:
 - i) os compromissos relativos a locações operacionais, divulgados nos termos da IAS 17 no final do período de relato anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial, descontados segundo a taxa incremental de financiamento à data de aplicação inicial, como descrito no parágrafo C8, alínea a), e
 - ii) os passivos por locação reconhecidos na demonstração da posição financeira à data de aplicação inicial.

C13 Se o locatário utilizar um ou mais dos expedientes práticos constantes do parágrafo C10, deve divulgar esse facto.

Locadores

C14 À exceção do descrito no parágrafo C15, um locador não é obrigado a fazer ajustamentos na transição das locações em que é locador e deve contabilizar essas locações nos termos da presente norma a partir da data de aplicação inicial.

C15 Um locador intermediário deve:

- a) Reavaliar as sublocações que foram classificadas como locações operacionais nos termos da IAS 17 e que estão em curso à data de aplicação inicial, para determinar se cada sublocação deve ser classificada como locação operacional ou financeira de acordo com a presente norma. O locador intermediário deve proceder a esta avaliação à data de aplicação inicial com base nos termos e condições contratuais remanescentes da locação original e da sublocação nessa data;
- b) No caso das sublocações que tenham sido classificadas como locações operacionais nos termos da IAS 17, mas como locações financeiras de acordo com a presente norma, deve contabilizar a sublocação como uma nova locação financeira celebrada à data de aplicação inicial.

Transações de venda e relocação antes da data de aplicação inicial

C16 Uma entidade não deve reavaliar as transações de venda e relocação celebradas antes da data de aplicação inicial para determinar se a transferência do ativo subjacente satisfaz os requisitos da IFRS 15 para ser contabilizada como uma venda.

C17 Se uma transação de venda e relocação tiver sido contabilizada como venda e locação financeira nos termos da IAS 17, o vendedor-locatário deve:

- a) Contabilizar a relocação da mesma forma que contabiliza qualquer outra locação financeira existente à data de aplicação inicial; e
- b) Continuar a amortizar qualquer ganho na venda ao longo do prazo da locação.

C18 Se uma transação de venda e relocação tiver sido contabilizada como uma venda e locação operacional nos termos da IAS 17, o vendedor-locatário deve:

- a) Contabilizar a relocação do mesmo modo que contabiliza qualquer outra locação operacional existente à data de aplicação inicial; e
- b) Ajustar o ativo sob direito de uso visado pela relocação a quaisquer ganhos ou perdas diferidos relacionados com condições diferentes das de mercado reconhecidos na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial.

Quantias anteriormente reconhecidas em relação a concentrações de atividades empresariais

C19 Se um locatário tiver reconhecido anteriormente um ativo ou um passivo nos termos da IFRS 3 Concentrações de Atividades Empresariais relativo a condições favoráveis ou desfavoráveis de uma locação operacional adquirida no âmbito de uma concentração de atividades empresariais, deve desreconhecer esse ativo ou passivo e ajustar a quantia escriturada do ativo sob direito de uso numa quantia correspondente à data de aplicação inicial.

Referências à IFRS 9

C20 Se uma entidade aplicar a presente norma, mas ainda não aplicar a IFRS 9 Instrumentos Financeiros, qualquer referência feita nesta norma à IFRS 9 deve ser lida como uma referência à IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas a favor dos locatários

C20A Um locatário deve aplicar o documento Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas retrospectivamente (ver parágrafo C1A), reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa emenda como um ajustamento do saldo de abertura dos

NORMA INTERNACIONAL DE RELATO FINANCEIRO 16

Locações

resultados retidos (ou de outra componente do capital próprio, conforme adequado) no início do período de relato anual em que o locatário aplica a emenda pela primeira vez.

C20B No período de relato em que aplica pela primeira vez o documento Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas, um locatário não é obrigado a divulgar a informação exigida pelo parágrafo 28(f) da IAS 8.

C20BA Um locatário deve aplicar o documento «Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas para além de 30 de junho de 2021» retrospectivamente (ver parágrafo C1C), reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa emenda como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos (ou de outra componente do capital próprio, conforme adequado) no início do período de relato anual em que o locatário aplica a emenda pela primeira vez.

C20BB No período de relato em que aplica pela primeira vez o documento «Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas para além de 30 de junho de 2021», um locatário não é obrigado a divulgar a informação exigida pelo parágrafo 28(f) da IAS 8.

C20BC Para efeitos da aplicação do parágrafo 2 desta norma, um locatário deve aplicar o expediente prático previsto no parágrafo 46A de forma consistente aos contratos elegíveis com características semelhantes e que se encontrem em circunstâncias semelhantes, independentemente de o contrato se ter tornado elegível para esse expediente prático pelo facto de o locatário ter aplicado o documento «Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas» (ver parágrafo C1A) ou o documento «Concessões relacionadas com a COVID-19 ao nível das rendas para além de 30 de junho de 2021» (ver parágrafo C1C).

Reforma das taxas de juro de referência — Fase 2

C20C As entidades devem aplicar estas emendas retrospectivamente em conformidade com a IAS 8, exceto nas condições especificadas no parágrafo C20D.

C20D Uma entidade não tem de reexpressar períodos anteriores para refletir a aplicação destas emendas. A entidade pode reexpressar períodos anteriores se, e somente se, tal for possível sem recorrer a conhecimentos adquiridos a posteriori. Se uma entidade não reexpressar períodos anteriores, deve reconhecer qualquer diferença entre a quantia anteriormente escriturada e a quantia escriturada no início do período de relato anual que inclui a data de aplicação inicial destas emendas nos lucros retidos de abertura (ou noutra componente do capital próprio, conforme adequado) do período de relato anual que inclui a data de aplicação inicial destas emendas.

RETIRADA DE OUTRAS NORMAS

C21 A presente norma substitui as seguintes normas e interpretações:

- a) IAS 17 Locações;
- b) IFRIC 4 Determinar se um Acordo Contém uma Locação;
- c) SIC-15 Locações Operacionais — Incentivos; e
- d) SIC-27 Avaliação da Substância de Transações que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.

Apêndice D

Emendas a outras normas

O presente apêndice define as emendas a outras normas que decorrem da emissão desta norma pelo IASB. As entidades devem aplicar as emendas em relação aos períodos anuais com início em 1 de janeiro de 2019 ou após essa data. Se uma entidade aplicar a presente norma a um período anterior, deve aplicar também estas emendas a esse período anterior.

As entidades não estão autorizadas a aplicar a IFRS 16 antes de aplicar a IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes (ver parágrafo C1).

Por conseguinte, em relação às normas que tenham estado em vigor em 1 de janeiro de 2016, as emendas contidas neste apêndice são apresentadas com base no texto das referidas normas que estava em vigor em 1 de janeiro de 2016, com a redação que lhe foi dada pela IFRS 15. O texto das normas contidas no presente apêndice não inclui outras emendas que não estivessem em vigor em 1 de janeiro de 2016.

Em relação às normas que não estavam em vigor em 1 de janeiro de 2016, as emendas contidas neste apêndice são apresentadas com base no texto da publicação inicial dessa norma, com a redação que lhe foi dada pela IFRS 15. O texto das normas contidas no presente apêndice não inclui outras emendas que não estivessem em vigor em 1 de janeiro de 2016.