

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## 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

## OBJECTIVO

1. O objetivo desta Norma é o de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas e divulgações apropriadas a aplicar em relação a locações.

## ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:

- a) locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e
- b) acordos de licenciamentos para itens tais como fitas cinematográficas, registos de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos de autor (*copyrights*).

**Contudo, esta norma não deve ser aplicada como base de mensuração para:**

- a) propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver IAS 40 *Propriedades de Investimento*);
- b) propriedade de investimento proporcionada por locadores sob a forma de locações operacionais (ver IAS 40);
- c) ativos biológicos abrangidos pela IAS 41 Agricultura detidos por locatários através de locações financeiras; ou**
- d) ativos biológicos abrangidos pela IAS 41 fornecidos por locadores sob a forma de locações operacionais.**

3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que serviços substanciais pelo locador possam ser postos em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais ativos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviços que não transfiram o direito de usar ativos de uma parte contratante para a outra.

## DEFINIÇÕES

4. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Uma *locação* é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período acordado.

Uma *locação financeira* é uma locação que transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não ser eventualmente transferido.

Uma *locação operacional* é uma locação que não seja uma locação financeira.

Uma *locação não cancelável* é uma locação que é apenas cancelável:

- a) após a ocorrência de alguma contingência remota;
- b) com a permissão do locador;
- c) se o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo ativo ou para um ativo equivalente com o mesmo locador; ou
- d) após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, no início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente certa.

O *início da locação* é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições da locação. Nesta data:

- a) uma locação é classificada como uma locação financeira ou uma locação operacional; e
- b) no caso de uma locação financeira, as quantias a reconhecer no começo do prazo da locação estão determinadas.

O *começo do prazo da locação* é a data a partir da qual o locatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo locado. É a data do reconhecimento inicial da locação (i.e., o reconhecimento dos ativos, passivos, rendimento ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

O *prazo da locação* é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o ativo juntamente com quaisquer termos adicionais pelos quais o locatário tem a opção de continuar a locar o ativo, com ou sem pagamento adicional, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a opção.

*Pagamentos mínimos da locação* são os pagamentos durante o prazo da locação que o locatário faça, ou que lhe possam ser exigidos que faça, excluindo a renda contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo, e reembolsados ao, locador, juntamente com:

- a) para um locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou
- b) para um locador, qualquer valor residual garantido ao locador por:

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

- i) o locatário,
- ii) uma parte relacionada com o locatário, ou
- iii) um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.

Contudo, se o locatário tiver a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor na data em que a opção se torne exercível, para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida, os pagamentos mínimos da locação compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo da locação até à data esperada do exercício desta opção de compra e o pagamento necessário para exercer esta opção de compra.

*Justo valor* é a quantia pela qual um ativo podia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não existe relacionamento entre elas.

*Vida económica* é ou:

- a) o período durante o qual se espera que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais utentes; ou
- b) o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do ativo por um ou mais utentes.

*Vida útil* é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual se espera que os benefícios económicos incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade.

*Valor residual garantido* é:

- a) para um locatário, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário (sendo a quantia da garantia a quantia máxima que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e
- b) para um locador, a parte do valor residual que seja garantida pelo locatário ou por um terceiro não relacionado com o locador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

*Valor residual não garantido* é a parte do valor residual do ativo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador.

*Custos diretos iniciais* são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e aceitação de uma locação, exceto os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes.

*Investimento bruto na locação* é o agregado de:

- a) os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeiro; e
- b) qualquer valor residual não garantido que acresça ao locador.

*Investimento líquido na locação* é o investimento bruto na locação descontado à taxa de juro implícita na locação.

*Rendimento financeiro não obtido* é a diferença entre:

- a) o investimento bruto na locação; e
- b) o investimento líquido na locação.

*A taxa de juro implícita na locação* é a taxa de desconto que, no início da locação, faz com que o valor presente agregado de: a) os pagamentos mínimos da locação; e b) o valor residual não garantido seja igual à soma i) do justo valor do ativo locado e ii) de quaisquer custos diretos iniciais do locador.

*A taxa de juro incremental de financiamento do locatário* é a taxa de juro que o locatário teria de pagar numa locação semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa em que, no início da locação, o locatário incorreria ao pedir emprestado por um prazo semelhante, e com uma segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o ativo.

*Renda contingente* é a parte dos pagamentos da locação que não seja de quantia fixada mas antes baseada na futura quantia de um fator que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentagem de futuras vendas, quantidade de futuro uso, futuros índices de preços, futuras taxas de juro do mercado).

5. Um acordo ou compromisso de locação pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos da locação devido a alterações na construção ou no custo de aquisição da propriedade locada ou devido a alterações numa outra mensuração do custo ou valor, tal como níveis de preço gerais, ou nos custos de financiamento da locação por parte do locador, durante o período entre o início da locação e o começo do prazo de locação. Se assim for, para a finalidade desta Norma, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início da locação.

6. A definição de uma locação inclui contratos para o aluguer de um ativo que contenha uma disposição que dê àquele que toma de aluguer uma opção para adquirir o direito ao ativo após o cumprimento das condições acordadas. Estes contratos são por vezes conhecidos como contratos de aluguer — compra a prazo.

6A. A IAS 17 utiliza a expressão «justo valor» de uma forma que difere em alguns aspetos da definição de justo valor constante da IFRS 13 *Mensuração pelo Justo Valor*. Assim, quando aplicar a IAS 17 uma entidade mensura o justo valor de acordo com a IAS 17, não de acordo com a IFRS 13.

## CLASSIFICAÇÃO DE LOCAÇÕES

7. A classificação de locações adotada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à propriedade de um ativo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno por causa das alterações nas condições económicas. As vantagens

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

podem ser representadas pela expectativa de funcionamento lucrativo durante a vida económica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização de um valor residual.

8. Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

9. Dado que a transação entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias do locador e do locatário pode fazer com que a mesma locação seja classificada de forma diferente por ambos. Por exemplo, este pode ser o caso se o locador beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada com o locatário.

10. Se uma locação é uma locação financeira ou uma locação operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato (<sup>5</sup>). Exemplos de situações que individualmente ou em combinação levariam normalmente a que uma locação fosse classificada como locação financeira são:

- a) a locação transfere a propriedade do ativo para o locatário no fim do prazo da locação;
- b) o locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível, para que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) o prazo da locação refere-se à maior parte da vida económica do ativo mesmo que o título não seja transferido;
- d) no início da locação, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos substancialmente todo o justo valor do ativo locado; e
- e) os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem grandes modificações.

11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que uma locação seja classificada como locação financeira são:

- a) se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário;
- b) os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual acrescem ao locatário (por exemplo, na 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 continuar a locação por um período secundário com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado.

12. Os exemplos e indicadores enunciados nos parágrafos 10. e 11. nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, a locação é classificada como locação operacional. Por exemplo, pode ser o caso se a propriedade do ativo se transferir no final da locação mediante um pagamento variável igual ao seu justo valor no momento, ou se existirem rendas contingentes, como resultado das quais o locatário não tem substancialmente todos os riscos e vantagens.

13. A classificação da locação é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as disposições da locação, exceto por renovação da locação, de tal maneira que resultasse numa classificação diferente da locação segundo os critérios enunciados nos parágrafos 7.-12. caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início da locação, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida económica ou ao valor residual da propriedade locada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento por parte do locatário) não originam uma nova classificação de uma locação para finalidades contabilísticas.

14. [Suprimido]

15. [Suprimido]

15.A. Quando uma locação inclui tanto o elemento terrenos como o elemento edifícios, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como uma locação financeira ou operacional separadamente em conformidade com os parágrafos 7–13. Ao determinar se o elemento terreno é uma locação operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida.

16. Sempre que for necessário para classificar e contabilizar uma locação de terrenos e edifícios, os pagamentos mínimos da locação (incluindo qualquer pagamento global à cabeça) são imputados entre os elementos terreno e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos interesses do detentor da locação no elemento terreno e no elemento edifícios da locação no início da locação. Se os pagamentos da locação não puderem ser fiavelmente imputados entre estes dois 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.

17. Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 20., seja imaterial, os terrenos e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação da locação e classificados como locação financeira ou operacional de acordo com os parágrafos 7.-13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do ativo locado.

18. A gestão separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os interesses do locatário tanto com os terrenos como com os edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a IAS 40 e for adotado o modelo do justo valor. Apenas são necessários cálculos pormenorizados para esta avaliação se a classificação de um ou ambos os elementos não for incerta.

19. De acordo com a IAS 40, é possível a um locatário classificar um interesse de propriedade detido mediante uma locação operacional como propriedade de investimento. Se assim fizer, o interesse da propriedade é contabilizado como se fosse uma locação

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

financeira e, além disso, o modelo do justo valor é usado para o reconhecimento do ativo. O locatário deve continuar a contabilizar a locação como locação financeira, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse de propriedade do locatário de forma que já não esteja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:

a) ocupar a propriedade, a qual seja depois transferida para propriedade ocupada pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu justo valor à data da alteração no uso; ou

b) conceder uma sublocação que transfira substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade do interesse para uma terceira parte não relacionada. Uma tal sublocação é contabilizada pelo locatário como locação financeira a um terceiro, embora possa ser contabilizada como locação operacional pelo terceiro.

## LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE LOCATÁRIOS

### Locações financeiras

#### *Reconhecimento inicial*

20. No começo do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como ativos e passivos \_ nas suas demonstrações da posição financeira por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos da locação, cada um determinado no início da locação. A taxa de desconto a usar no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos da locação é a taxa de juro implícita na locação, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do locatário. Quaisquer custos diretos iniciais do locatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

21. As transações e outros acontecimentos são contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de locação seja a de que o locatário não possa adquirir o título legal do ativo locado, no caso das locações financeiras, a substância e a realidade financeira são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do ativo locado durante a maior parte da sua vida económica em troca da celebração de uma obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início da locação, do justo valor do ativo e do respetivo encargo financeiro.

22. Se tais transações de locação não forem refletidas \_ na demonstração da posição financeira do locatário, os recursos económicos e o nível de obrigações de uma entidade estão subexpressos, distorcendo dessa forma os rácios financeiros. É por isso apropriado que uma locação financeira seja reconhecida \_ na demonstração da posição financeira do locatário não só como um ativo mas também como uma obrigação de pagar futuros pagamentos da locação. No começo do prazo da locação, o ativo e o passivo dos futuros pagamentos da locação são reconhecidos \_ na demonstração da posição financeira pelas mesmas quantias exceto no caso de quaisquer custos diretos iniciais do locatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como ativo.

23. Não é apropriado que os passivos por ativos locados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos ativos locados. Se para a apresentação de passivos na face \_ da demonstração da posição financeira for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.

24. São frequentemente incorridos custos diretos iniciais em ligação com atividades específicas de uma locação, tais como o negociar e garantir acordos de locação. Os custos identificados como diretamente atribuíveis a atividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são adicionados à quantia reconhecida como um ativo.

#### *Mensuração subsequente*

25. Os pagamentos mínimos da locação devem ser repartidos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo da locação de forma a produzir uma taxa de juro periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. As rendas contingentes devem ser debitadas como gastos nos períodos em que foram incorridas.

26. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo da locação, um locatário pode usar uma determinada forma de aproximação para simplificar os cálculos.

27. Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo a ativos depreciáveis, assim como um gasto financeiro para cada período contabilístico. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que se possuam e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a IAS 16 *Ativos Fixos Tangíveis* e a IAS 38 *Ativos Intangíveis*. Se não houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, o que for mais curto.

28. A quantia depreciável de um ativo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período de uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adote para os ativos depreciáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário virá a obter a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do ativo; caso contrário, o ativo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

29. A soma do gasto de depreciação do ativo e do gasto financeiro do período é raramente a mesma que a dos pagamentos da locação a pagar durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação a pagar como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionado sejam de quantia igual após o começo do prazo da locação.

30. Para determinar se um ativo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36 *Imparidade de Ativos*.

31. Os locatários, além de cumprir os requisitos da IFRS 7 *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

a) para cada categoria de ativo, a quantia escriturada líquida \_ no fim do período de relato ;

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

b) uma reconciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos da locação \_ no fim do período de relato e o seu valor presente. Além disso, uma entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos da locação \_ no fim do período de relato , e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:

- i) não mais de um ano,
  - ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,
  - iii) mais de cinco anos;
- c) as rendas contingentes reconhecidas como um gasto durante o período;
- d) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis \_ no fim do período de relato ;
- e) uma descrição geral dos acordos de locação materiais do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:

- i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar,
- ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e
- iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

32. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por ativos locados segundo locações financeiras.

## Locações operacionais

33. Os pagamentos da locação segundo uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base de linha reta durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente ( <sup>6</sup> ).

34. Para as locações operacionais, os pagamentos da locação (excluindo os custos de serviços tais como seguros e manutenção) são reconhecidos como um gasto numa base de linha reta salvo se uma outra base sistemática for representativa do modelo temporal do benefício do utente, mesmo que os pagamentos não forem feitos nessa base.

35. Os locatários, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações relativas a locações operacionais:

- a) o total dos futuros pagamentos mínimos da locação nas locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
- i) não mais de um ano,
  - ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,
  - iii) mais de cinco anos;
- b) o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera que sejam recebidos nas sublocações não canceláveis \_ no fim do período de relato ;
- c) pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como um gasto do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes, e pagamentos de sublocação;
- d) uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas sem limitação, o seguinte:
- i) a base pela qual é determinada a renda contingente a pagar,
  - ii) a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento, e
  - iii) restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitem a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

## LOCAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE LOCADORES

### Locações financeiras

#### *Reconhecimento inicial*

36. Os locadores devem reconhecer os ativos detidos segundo uma locação financeira \_ nas suas demonstrações da posição financeira e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

37. Substancialmente, numa locação financeira, todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade legal são transferidos pelo locador, e por conseguinte os pagamentos da locação a receber são tratados pelo locador como reembolso de capital e rendimento financeiro para reembolsar e recompensar o locador pelo seu investimento e serviços.

38. Os custos diretos iniciais são muitas vezes incorridos por locadores e incluem quantias como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e aceitação da locação. Excluem gastos gerais tais como aqueles que são incorridos por uma equipa de vendas e marketing. Para locações financeiras que não sejam as que envolvem locadores fabricantes ou negociantes, os custos diretos iniciais são incluídos na mensuração inicial da conta a receber de locação financeira e reduzem a quantia de rendimento reconhecida durante o prazo da locação. A taxa de juro implícita na locação é definida de tal forma que os custos diretos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de locação financeira; não há necessidade de os adicionar separadamente. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação estão excluídos da definição de custos diretos iniciais. Como resultado, são excluídos do investimento

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

Líquido na locação e são reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido, o que para uma locação financeira é normalmente no começo do prazo da locação.

### *Mensuração subsequente*

39. O reconhecimento do rendimento financeiro deve basear-se num modelo que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

40. Um locador tem a intenção de imputar o rendimento financeiro durante o prazo da locação numa base sistemática e racional. Esta imputação do rendimento baseia-se num modelo que reflete um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira. Os pagamentos da locação relacionados com o período, excluindo os custos de serviços, são aplicados ao investimento bruto na locação não só para reduzir o capital mas também o rendimento financeiro não obtido.

41. São regularmente revistos os valores residuais estimados não garantidos usados no cálculo do investimento bruto do locador numa locação. Se tiver havido uma redução no valor residual estimado não garantido, é revista a imputação do rendimento durante o prazo da locação e é imediatamente reconhecida qualquer redução no que respeita a quantias acrescidas.

41.A. Um ativo envolvido numa locação financeira que esteja classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS 5 *Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas* deve ser contabilizado de acordo com essa IFRS.

42. Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucros ou prejuízos de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas sem condições especiais. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juro do mercado fosse debitada. Os custos incorridos pelos locadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de uma locação devem ser reconhecidos como um gasto quando o lucro da venda for reconhecido.

43. Os fabricantes ou comerciantes oferecem muitas vezes a clientes a escolha entre comprar ou locar um ativo. Uma locação financeira de um ativo por um locador fabricante ou negociante dá origem a dois tipos de rendimento:

a) os lucros ou prejuízos equivalentes aos lucros ou prejuízos resultantes de uma venda sem condições especiais do ativo a ser locado, a preços normais de venda, refletindo quaisquer descontos aplicáveis de quantidade ou comerciais; e

b) rendimento financeiro durante o prazo da locação.

44. O rédito de vendas reconhecido no começo do prazo da locação por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do ativo, ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação que acresça ao locador, calculado a uma taxa de juro do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo da locação é o custo, ou a quantia escriturada se diferente, da propriedade locada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre o rédito da venda e o custo de venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas sem condições especiais.

45. Os locadores fabricantes ou negociantes indicam por vezes taxas de juro artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva do rendimento total da transação a ser reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse debitada uma taxa de juro do mercado.

46. Os custos incorridos por um locador fabricante ou negociante em ligação com a negociação e aceitação de uma locação financeira são reconhecidos como um gasto no começo do prazo da locação porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou do negociante.

47. Os locadores, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações para locações financeiras:

a) uma reconciliação entre o investimento bruto na locação \_ no fim do período de relato e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber \_ no fim do período de relato . Além disso, uma entidade deve divulgar o investimento bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber \_ no fim do período de relato , para cada dos períodos seguintes:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

b) rendimento financeiro não obtido;

c) os valores residuais não garantidos que cresçam ao benefício do locador;

d) a dedução acumulada para pagamentos mínimos incobráveis da locação a receber;

e) as rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

f) uma descrição geral dos acordos materiais de locação do locador.

48. Como um indicador do crescimento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos o rendimento não obtido em novos negócios adicionais durante o período, após dedução das quantias relevantes para locações canceladas.

### Locações operacionais

49. Os locadores devem apresentar os ativos sujeitos a locações operacionais \_ nas suas demonstrações da posição financeira de acordo com a natureza do ativo.

50. O rendimento de locação proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base de linha reta durante o prazo da locação, salvo se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo locado seja diminuído (6) .

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

51. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção do rendimento de locação são reconhecidos como um gasto. O rendimento de locação (excluindo recebimentos de serviços proporcionados tais como seguros e manutenção) é reconhecido numa base de linha reta durante o prazo da locação, mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo locado é diminuído.

52. Os custos diretos iniciais incorridos pelos locadores ao negociar e aceitar uma locação operacional devem ser adicionados à quantia escriturada do ativo locado e reconhecidos como um gasto durante o prazo da locação na mesma base do rendimento da locação.

53. A política de depreciação para ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do locador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IAS 16 e a IAS 38.

54. Para determinar se o ativo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a IAS 36.

55. Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque não é o equivalente de uma venda.

56. Os locadores, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, devem fazer as seguintes divulgações para locações operacionais:

a) os futuros pagamentos mínimos da locação segundo locações operacionais não canceláveis no agregado e para cada um dos períodos seguintes:

i) não mais de um ano,

ii) mais de um ano e não mais de cinco anos,

iii) mais de cinco anos;

b) o total das rendas contingentes reconhecidas como rendimento durante o período;

c) uma descrição geral dos acordos de locação do locador.

57. Além disso, os requisitos de divulgação de acordo com a IAS 16, a IAS 36, a IAS 38, a IAS 40 e a IAS 41 aplicam-se a locatários por ativos proporcionados segundo locações financeiras.

## TRANSAÇÕES DE VENDA E RELOCAÇÃO

58. Uma transação de venda e relocação envolve a venda de um ativo e a relocação do mesmo ativo. O pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contabilístico de uma transação de venda e relocação depende do tipo de locação envolvido.

59. Se uma transação de venda e relocação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento por um vendedor-locatário. Como alternativa, deve ser diferido e amortizado durante o prazo da locação.

60. Se a relocação for uma locação financeira, a transação é um meio pelo qual o locador proporciona meios financeiros ao locatário, com o ativo como garantia. Por esta razão, não é apropriado considerar como rendimento um excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

61. Se uma transação de venda e relocação resultar numa locação operacional, e se for claro que a transação é estabelecida pelo justo valor, quaisquer lucros ou prejuízos devem ser imediatamente reconhecidos. Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, quaisquer lucros ou prejuízos devem ser imediatamente reconhecidos, exceto que, se a perda for compensada por futuros pagamentos da locação abaixo do preço de mercado, ele deve ser diferido e amortizado em proporção aos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado.

62. Se a relocação for uma locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma transação de venda normal e quaisquer lucros ou prejuízos são imediatamente reconhecidos.

63. Para as locações operacionais, se o justo valor na altura de uma transação de venda e relocação for menor do que a quantia escriturada do ativo, deve ser imediatamente reconhecida uma perda igual à quantia da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

64. Para locações financeiras, tal ajustamento não é necessário salvo se tiver havido uma imparidade de valor, caso em que a quantia escriturada é reduzida para a quantia recuperável de acordo com a IAS 36.

65. Os requisitos de divulgação para locatários e locadores aplicam-se igualmente a transações de venda e relocação. A descrição exigida dos acordos de locação materiais leva à divulgação de disposições únicas ou invulgares do acordo ou dos termos das transações de venda e relocação.

66. As transações de venda e relocação podem despoletar os critérios de divulgação individuais enunciados na IAS 1 *Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

## DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

67. Sujeita ao parágrafo 68., a aplicação retrospectiva desta Norma é encorajada mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer locação financeira previamente existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo locador e deve ser contabilizado a partir daí de acordo com as disposições desta Norma.

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 17

## Locações

68. Exige-se a uma entidade que tenha anteriormente aplicado a IAS 17 (revista em 1997) que aplique as emendas feitas por esta Norma retrospectivamente a todas as locações ou, se a IAS 17 (revista em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, a todas as locações celebradas desde que a entidade aplicou essa Norma pela primeira vez.

**68.A. Uma entidade deve reavaliar a classificação do elemento terreno em locações não expiradas na data em que adotar as emendas referidas no parágrafo 69A com base na informação existente no início dessas locações. Uma entidade deve reconhecer uma locação recém-classificada como locação financeira retrospectivamente em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. Contudo, se uma entidade não dispuser da informação necessária para aplicar as emendas retrospectivamente, deve:**

a) aplicar as emendas a essas locações com base nos factos e circunstâncias existentes à data em que adotar as emendas;  
e

b) reconhecer o ativo e o passivo relacionados com a locação de um terreno recém-classificada como locação financeira pelos seus justos valores nessa data; qualquer diferença entre esses justos valores é reconhecida nos resultados retidos.

## DATA DE EFICÁCIA

69. Uma entidade deve aplicar esta Norma aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período que tenha início antes de 1 de janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

69.A. Os parágrafos 14 e 15 foram eliminados e os parágrafos 15A e 68A foram adicionados como parte do documento *Melhoramentos Introduzidos nas IFRS* emitido em abril de 2009. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2010. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

## RETIRADA DA IAS 17 (REVISTA EM 1997)

70. Esta Norma substitui a IAS 17 *Locações* (revista em 1997).