

## DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA Nº 25 LOCAÇÕES

### INDICE

<b>1. OBJECTIVO</b>	<b>1</b>
<b>2. ÂMBITO</b>	<b>1</b>
<b>3. DEFINIÇÕES</b>	<b>2</b>
<b>4. CLASSIFICAÇÃO CONTABILÍSTICA DE LOCAÇÕES</b>	<b>2</b>
<b>5. VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO</b>	<b>4</b>

### **1. OBJECTIVO**

Esta Directriz Contabilística tem por objectivo complementar o Plano Oficial de Contabilidade (POC) no que respeita a uma melhor explicitação dos conceitos inerentes às locações. Importa, ainda, definir as condições que permitam distinguir, para efeitos contabilísticos, a locação operacional da locação financeira.

Embora não se alterem os procedimentos contabilísticos estabelecidos no POC para as locações, torna-se no entanto necessário definir o tratamento contabilístico da venda seguida de locação (*sale and lease-back*).

### **2. ÂMBITO**

Esta Directriz aplica-se a todas as operações de locação (incluindo nomeadamente o aluguer de longa duração, a gestão de frotas e outros tipos de aluguer), seja qual for a forma jurídica que possam revestir, desde que o locador e/ou locatário estejam abrangidos pelo POC.

As disposições contidas nesta Directriz não se aplicam a:

## COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

- a) locações destinadas a explorar ou usar recursos naturais tais como, petróleo bruto, gás natural, florestas (para aproveitamento da madeira), minérios e outros direitos minerais;
- b) acordos de licenciamento relativos a elementos tais como filmes cinematográficos, videograções, registos sonoros, peças teatrais, manuscritos, patentes e direitos de autor.

### 3. DEFINIÇÕES

**Locação** - é um acordo pelo qual o locador transfere para o locatário, por contrapartida de um pagamento ou série de pagamentos, o direito à utilização de um determinado bem, por um período de tempo acordado.

**Locação financeira** - é uma locação em que, em substância, o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à detenção de um dado activo, independentemente de o título de propriedade poder ou não vir a ser transferido.

**Locação operacional** - é uma locação que não seja de considerar como financeira.

**Data do início da locação** - é a mais recuada das duas seguintes datas: a do acordo de locação ou a de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais cláusulas da locação.

### 4. CLASSIFICAÇÃO CONTABILÍSTICA DE LOCAÇÕES

Para a classificação contabilística de qualquer locação em operacional ou financeira é relevante a substância da operação que lhe está subjacente independentemente da sua forma legal.

Neste contexto, uma locação é considerada como financeira quando, à data do início da operação, se verificar uma das seguintes situações:

- a) haja acordo de transferência da propriedade no final do prazo de locação;

## COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

- b) exista uma opção de compra a um preço que se espera seja suficientemente inferior ao justo valor do bem à data do exercício da opção e de tal modo que, à data do início da locação, seja quase certo que a opção venha a ser exercida;
- c) o prazo da locação abranja a maior parte da vida útil do bem, mesmo que a propriedade não seja transferida;
- d) à data do início da locação, o valor presente (actual ou descontado) dos pagamentos da locação (incluindo o da opção de compra e expurgados de quaisquer encargos adicionais, como por exemplo seguros) seja igual ou superior ao justo valor do bem;
- e) os activos locados sejam de tal especificidade que apenas o locatário os possa usar sem neles sejam feitas modificações importantes.

Constituem ainda indicadores de situações que individualmente ou combinadas possam levar a que uma locação seja classificada como financeira:

- a) o locatário poder cancelar a locação e as perdas do locador associadas ao cancelamento serem suportadas pelo locatário;
- b) os ganhos ou perdas derivados da flutuação no justo valor do bem residual serem do locatário; e
- c) o locatário ter a possibilidade de continuar a locação por um segundo período a uma renda que seja substancialmente inferior à do mercado.

Se em qualquer momento o locador e o locatário acordarem em alterar as condições da locação de tal forma que, caso essas condições tivessem sido estabelecidas à data do início da locação esta teria uma diferente classificação, então o acordo revisto será considerado um novo acordo desde a data da alteração e até ao seu final.

Não há lugar a uma nova classificação da locação para fins de contabilização quando:

- se efectue uma mera renovação do contrato;
- se alterem as estimativas (por exemplo: alterações nas estimativas da vida útil ou valor residual do bem);
- se alterem as circunstâncias (por exemplo: incumprimento por parte do locatário).

### 5. VENDA SEGUIDA DE LOCAÇÃO

O tratamento contabilístico de uma venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

Se uma venda seguida de locação resultar numa locação financeira, o excesso, se existir, do produto da venda sobre a quantia escriturada, não deve ser imediatamente reconhecido como proveito nas demonstrações financeiras do vendedor locatário. Em vez disso, deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante o prazo da locação.

Se uma venda seguida de locação resultar numa locação operacional e se fôr claro que a venda foi estabelecida pelo justo valor, o ganho ou a perda daí resultante deve ser reconhecido imediatamente. Se o preço de venda fôr abaixo do justo valor, o ganho ou a perda deve ser reconhecido imediatamente; porém, se esta perda fôr compensada por futuras rendas que estejam abaixo do preço do mercado, deve ser diferida e amortizada na proporção destas durante o período de vida do activo. Se o preço de venda fôr acima do justo valor, o excesso sobre o justo valor deve ser diferido e imputado numa base sistemática durante o período de uso do activo.

Para locações operacionais, se o justo valor à data da venda seguida de locação for inferior à quantia escriturada do activo, deve ser reconhecida imediatamente uma perda igual à diferença entre a quantia escriturada e o justo valor.

O quadro seguinte sintetiza os tratamentos respeitantes às situações de venda seguida de locação que resultem numa locação operacional:

	<b>Quantia escriturada igual</b>	<b>Quantia escriturada inferior</b>	<b>Quantia escriturada superior</b>
--	----------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------

	ao justo valor	ao justo valor	ao justo valor
<b>Preço de venda ao justo valor</b>			
• Ganho	não há ganho	reconhecimento imediato do ganho	não aplicável
• Perda	não há perda	não aplicável	reconhecimento imediato da perda
<b>Preço de venda abaixo do justo valor</b>			
• Ganho	não há ganho	reconhecimento imediato do ganho	não há ganho (vidé 4º parágrafo deste ponto 5)
• Perda <u>não</u> compensada por pagamentos futuros abaixo do preço de mercado	reconhecimento imediato da perda	reconhecimento imediato da perda	vidé 4º parágrafo deste ponto 5
• Perda compensada por rendas futuras abaixo do preço de mercado	diferir e amortizar a perda	diferir e amortizar a perda	vidé 4º parágrafo deste ponto 5
<b>Preço de venda acima do justo valor</b>			
• Ganho	diferir e amortizar o ganho	diferir e amortizar o ganho	diferir e amortizar o ganho (*)
• Perda	não há perda	não há perda	vidé 4º parágrafo deste ponto 5

(\*) Este ganho corresponde à diferença entre o justo valor e o preço de venda, uma vez que a quantia escriturada já terá sido reduzida para o justo valor, de acordo com o 4º parágrafo deste ponto-5.

*Aprovado pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística, na sua reunião de 16 de Dezembro de 1998.*

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

António Domingos Henrique Coelho Garcia