

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 9

Locações

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é de prescrever, para locatários e locadores, as políticas contabilísticas apropriadas a aplicar em relação a locações financeiras e operacionais.

Âmbito

2 — Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que possam ser prestados serviços substanciais pelo locador em conexão com o funcionamento ou manutenção de tais ativos, devendo ser, igualmente, aplicada na contabilização de todas as locações que não sejam:

- a) Acordos de locação 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.

3 — A 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, não devendo ser aplicada, igualmente, na mensuração de:

- a) Propriedade detida por locatários que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver NCRF 11 — Propriedades de Investimento);
- b) Propriedade de investimento proporcionada pelos locadores segundo locações operacionais (ver NCRF 11);
- c) Ativos biológicos detidos por locatários segundo locações financeiras (ver NCRF 17 — Agricultura); ou
- d) Ativos biológicos proporcionados por locadores segundo locações operacionais (ver NCRF 17).

Definições

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

Início 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 (isto é, o reconhecimento dos ativos, passivos, rendimentos ou gastos resultantes da locação, conforme for apropriado).

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.

Início da locação: é a mais antiga de entre a data do acordo de locação e a 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, são determinadas as quantias a reconhecer no início do prazo da locação.

Investimento bruto na locação: é o agregado de:

- a) Os pagamentos mínimos da locação a receber pelo locador segundo uma locação financeira; 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.

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

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 de tempo acordado.

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

Locação não cancelável: é uma locação que somente pode ser 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 mesma seja razoavelmente certa.

Locação operacional: é uma locação que não seja uma locação financeira.

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

- a) No caso do locatário, quaisquer quantias garantidas pelo locatário ou por uma parte relacionada com o locatário; ou
- b) No caso do locador, qualquer valor residual garantido ao locador:
 - i) Pelo locatário;
 - ii) Por uma parte relacionada com o locatário; ou
 - iii) Por um terceiro não relacionado com o locador, que seja financeiramente capaz de satisfazer tal 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 ela 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 a exercer.

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

Renda contingente: é a parte dos pagamentos da locação que não está fixada em quantia 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).

Rendimento financeiro não obtido: é a diferença entre:

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

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;
- c) Do justo valor do ativo locado; e
- d) De quaisquer custos diretos iniciais do locador.

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

Valor residual garantido: é

- a) No caso do 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) No caso do 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.

Vida económica: é

- 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

- a) O período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou
- b) O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

Aquele período é contado a partir do início do prazo da locação e não está condicionado pela duração do contrato.

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 início 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 cláusula que dê àquele que toma de aluguer, uma opção para adquirir o direito ao ativo após o cumprimento das condições acordadas.

Classificação de locações

7 — A classificação de locações adotada nesta Norma baseia-se na extensão até à qual os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo locado permanecem no locador ou no locatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas a inatividade, obsolescência tecnológica e variações no retorno devidas a alterações nas condições económicas. As vantagens 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 locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

9 — Uma vez que a transação entre um locador e um locatário se baseia num acordo de locação comum a ambas as partes, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação destas definições às diferentes circunstâncias dos dois participantes pode algumas vezes fazer com que a mesma locação seja classificada de maneira diferente pelo locador e pelo locatário.

10 — A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma 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 tal que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c) O prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo ainda que o título de propriedade 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 que sejam feitas grandes modificações.

11 — Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como 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 serem do 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 continuar a locação por um segundo período 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 posse, 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 é feita no início da locação. Se em qualquer altura o locatário e o locador concordarem em modificar as cláusulas da locação, exceto a renovação da locação, de tal maneira que resultasse

numa classificação diferente da locação segundo o critério dos parágrafos 7 a 12, caso as condições alteradas 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 da vida económica ou do valor residual da propriedade locada) ou alterações nas circunstâncias (por exemplo, incumprimento pelo locatário), não dão origem a uma nova classificação de uma locação para finalidades de contabilização.

14 — 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 a 13. Ao determinar se o elemento terrenos é uma locação operacional ou financeira, uma consideração importante a ter é que o terreno tem normalmente uma vida económica indefinida.

15 — 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 terrenos e edifícios em proporção aos justos valores relativos dos interesses na detenção de locação no elemento terrenos 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, caso em que a totalidade da locação é classificada como locação operacional.

16 — Para uma locação de terrenos e edifícios na qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terrenos, de acordo com o parágrafo 19, 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 a 13. Em tal caso, a vida económica dos edifícios é considerada como a vida económica da totalidade do ativo locado.

17 — A mensuração separada dos elementos terrenos e edifícios não é exigida quando os interesses do locatário tanto nos terrenos como nos edifícios forem classificados como propriedade de investimento de acordo com a NCRF 11 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 for incerta.

18 — De acordo com a NCRF 11, 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 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 seja classificado como propriedade de investimento. É este o caso se, por exemplo, o locatário:

a) Ocupar a propriedade, a qual é depois transferida para propriedade ocupada pelo titular por um “custo considerado” que seja 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 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

19 — No início do prazo de locação, os locatários devem reconhecer as locações financeiras como ativos e passivos nos seus balanços 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.

20 — São frequentemente incorridos custos diretos iniciais em ligação com atividades específicas da locação, como na negociação e garantia de acordos de locação. Os custos identificados diretamente como atribuíveis a atividades executadas pelo locatário para uma locação financeira são incluídos como parte da quantia reconhecida como um ativo sob locação.

21 — 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 do balanço for feita uma distinção entre passivos correntes e não correntes, a mesma distinção deve ser feita para os passivos da locação.

Mensuração subsequente

22 — 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.

23 — Uma locação financeira dá origem a um gasto de depreciação relativo ao ativo depreciável assim como a um gasto financeiro em cada período contabilístico. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que sejam possuídos e a depreciação reconhecida deve ser calculada nas bases estabelecidas na NCRF 6 e NCRF 7. Se não houver certeza razoável de que o locatário obtenha a propriedade no fim do prazo da locação, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

24 — A quantia depreciável de um ativo locado é imputada a cada período contabilístico durante o período do uso esperado numa base sistemática consistente com a política de depreciação que o locatário adote para ativos depreciáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o locatário obterá a propriedade no fim do prazo da locação, o período de uso esperado é a vida útil do ativo; se tal não for possível o ativo é depreciado durante o prazo da locação ou da sua vida útil, dos dois o mais curto.

25 — A soma do gasto de depreciação do ativo e do gasto financeiro do período raramente corresponde aos pagamentos da locação no período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da locação como um gasto. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionados sejam de quantia igual após o início da locação.

26 — Para determinar se um ativo locado está em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

Locações operacionais

Reconhecimento

27 — Os pagamentos de uma locação operacional devem ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo da locação salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.

Locações nas demonstrações financeiras de locadores

Locações financeiras

Reconhecimento inicial

28 — Os locadores devem reconhecer os ativos detidos sob uma locação financeira nos seus balanços e apresentá-los como uma conta a receber por uma quantia igual ao investimento líquido na locação.

29 — 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.

30 — 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 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 e 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 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 início do prazo da locação.

Mensuração subsequente

31 — O reconhecimento do rendimento financeiro deve ser baseado num modelo que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do locador na locação financeira.

32 — 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 qualquer redução no que respeita a quantias já acrescidas é imediatamente reconhecida.

33 — 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 NCRF 8 — Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, deve ser contabilizado de acordo com essa Norma.

34 — Os locadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas imediatas. 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.

35 — O réditto de vendas reconhecido no início do prazo de uma locação financeira por um locador fabricante ou negociante é o justo valor do ativo, ou, se mais baixo, 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 início 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 réditto da venda e o custo da venda é o lucro da venda, que é reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas.

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

Locações operacionais

Reconhecimento

37 — Os locadores devem apresentar os ativos sujeitos a locações operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.

38 — O rendimento proveniente de locações operacionais deve ser reconhecido no rendimento numa base linear 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 por incentivo concedido pelo locador.

39 — Os custos, incluindo a depreciação, incorridos para se obter o 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 linear durante o período da locação mesmo que os recebimentos não o sejam, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo locado seja diminuído.

40 — 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.

41 — 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 NCRF 6 e a NCRF 7.

42 — Para determinar se um ativo locado ficou em imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12.

43 — Um locador fabricante ou negociante não reconhece qualquer lucro de venda ao celebrar uma locação operacional porque esta não é equivalente a uma venda.

Transações de venda seguida de locação

Reconhecimento

44 — Numa transação de venda seguida de locação, o pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados num pacote. O tratamento contabilístico de uma transação de venda seguida de locação depende do tipo de locação envolvido.

45 — Se uma transação de venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso do provento da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento pelo vendedor-locatário, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação.

46 — Se a venda seguida de locação resultar numa 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 produto da venda sobre a quantia escriturada. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo da locação.

47 — Se uma transação de venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e for claro que a transação é estabelecida pelo justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido.

48 — Se o preço de venda estiver abaixo do justo valor, qualquer lucro ou perda deve ser imediatamente reconhecido, a menos que a perda esteja compensada por pagamentos futuros da locação abaixo do preço de mercado. Neste caso tal lucro ou perda deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos da locação durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado.

49 — 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.

50 — Se a venda seguida de locação resultar numa locação operacional, e os pagamentos da locação e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo justo valor, houve com efeito uma operação de venda normal e qualquer lucro ou perda é imediatamente reconhecido.

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

Data de eficácia

52 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016.

53 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

54 — Esta Norma substitui a NCRF 9 — Locações, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.