



IFRS 16 CPC 06 (R2)

Operações de Arrendamento Mercantil



FÓCO NO QUE CONTA:
INOVAR PARA EVOLUIR



www.kpmg.com.br



Agenda

- 1 Overview sobre a evolução da contabilização de arrendamentos no Brasil
- 2 Principais definições e isenções – IFRS 16/CPC 06 (R2)
- 3 Mensuração inicial do passivo de arrendamento e do direito de uso do ativo
- 4 Opções de transição
- 5 Mensuração subsequente

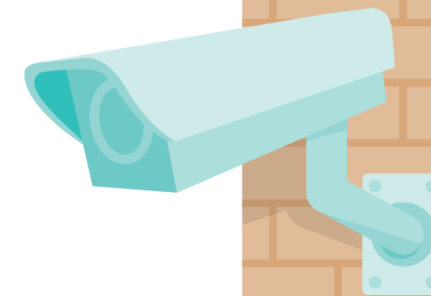
Overview sobre a evolução da contabilização de arrendamentos no Brasil



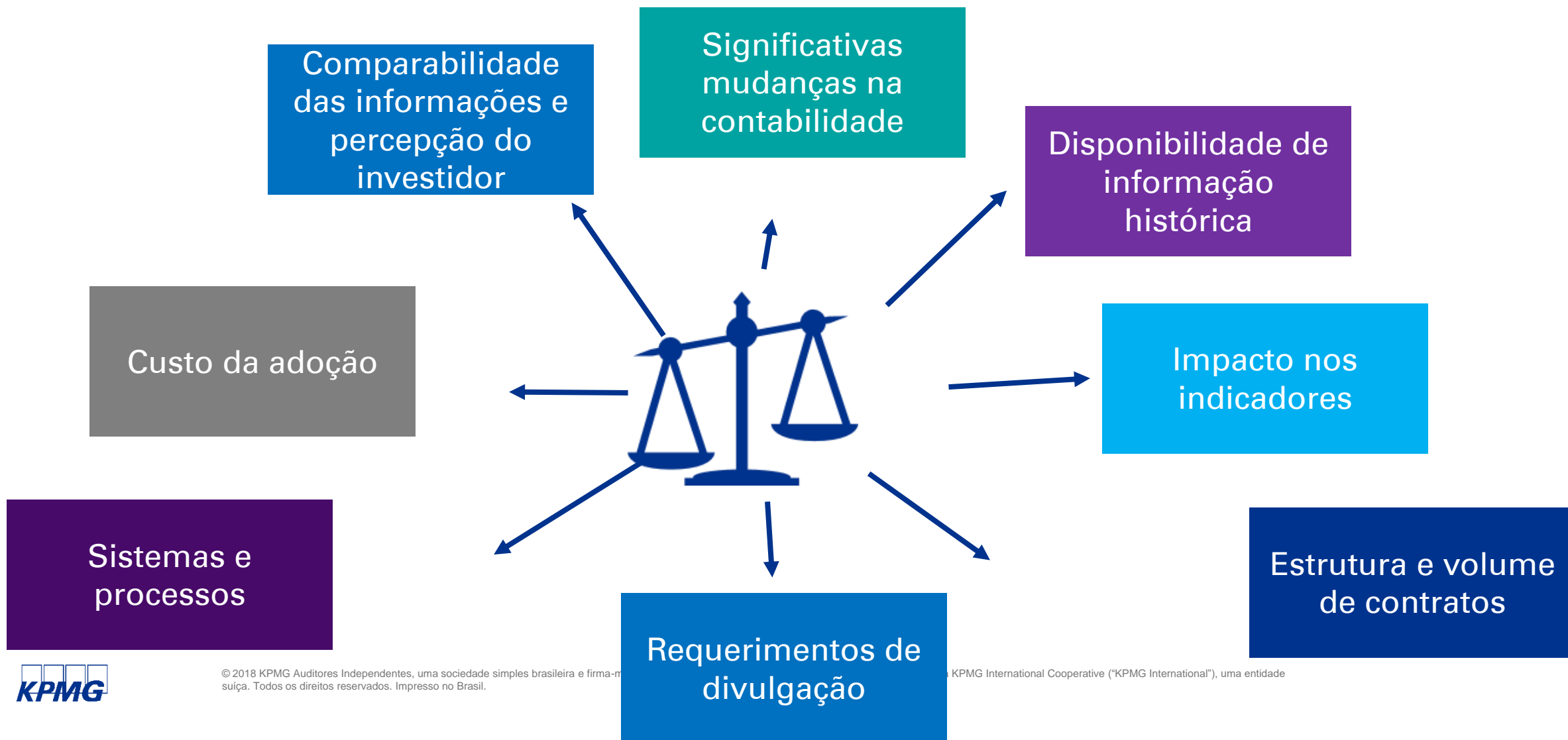
Contratos de arrendamento

Overview sobre a evolução histórica na contabilização de arrendamentos no Brasil

- **“Pré IFRS” até 31/12/2007**
 - Contrato de arrendamento = aluguel
- **Convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS)**
 - Arrendamento Mercantil Operacional x Arrendamento Mercantil Financeiro
 - Primazia da essência sobre a forma
- **IFRS 16 – Arrendamentos (a partir de 01/01/2019)**
 - Ativo de direito de uso x passivo de arrendamento



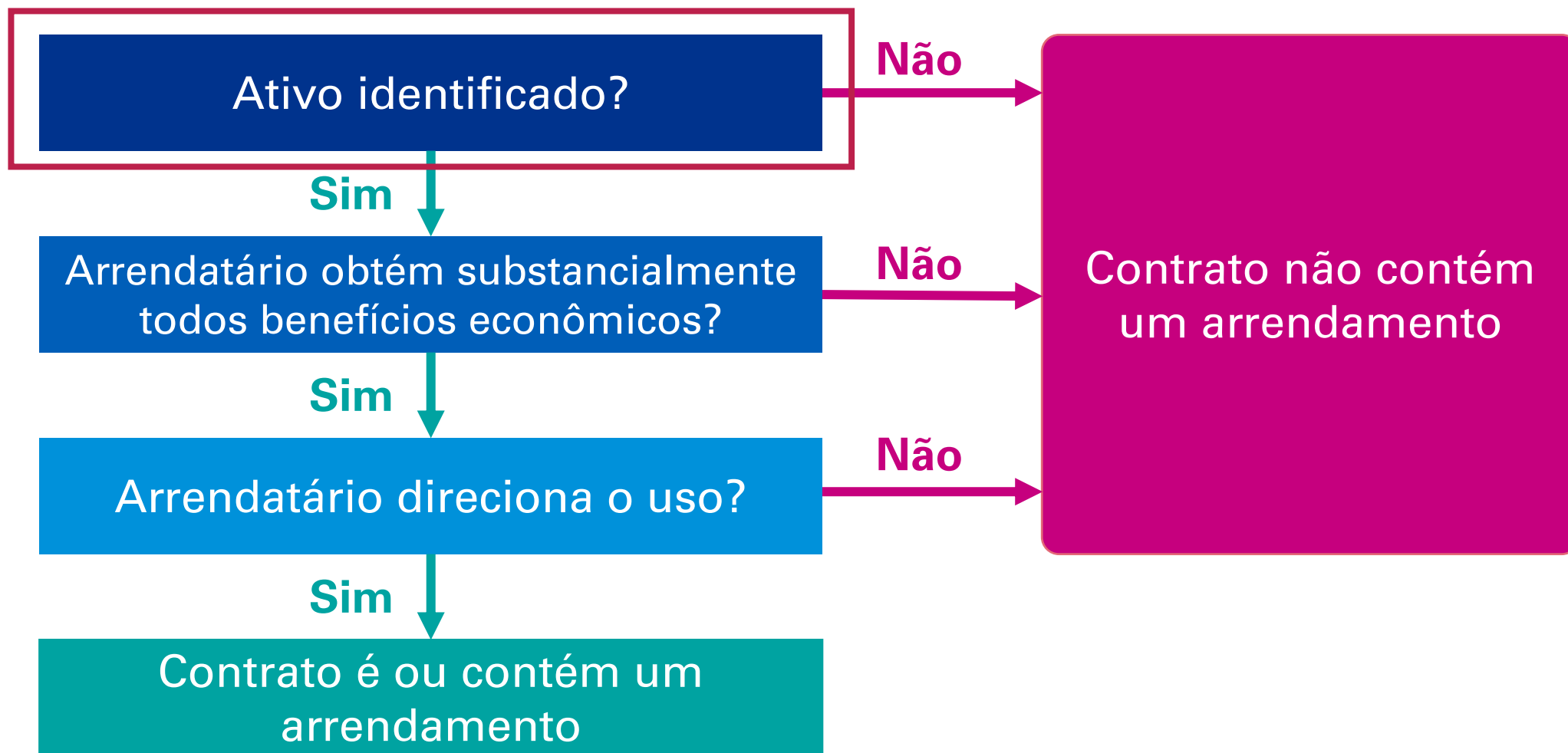
Por que IFRS 16/CPC 06 (R2) é importante?



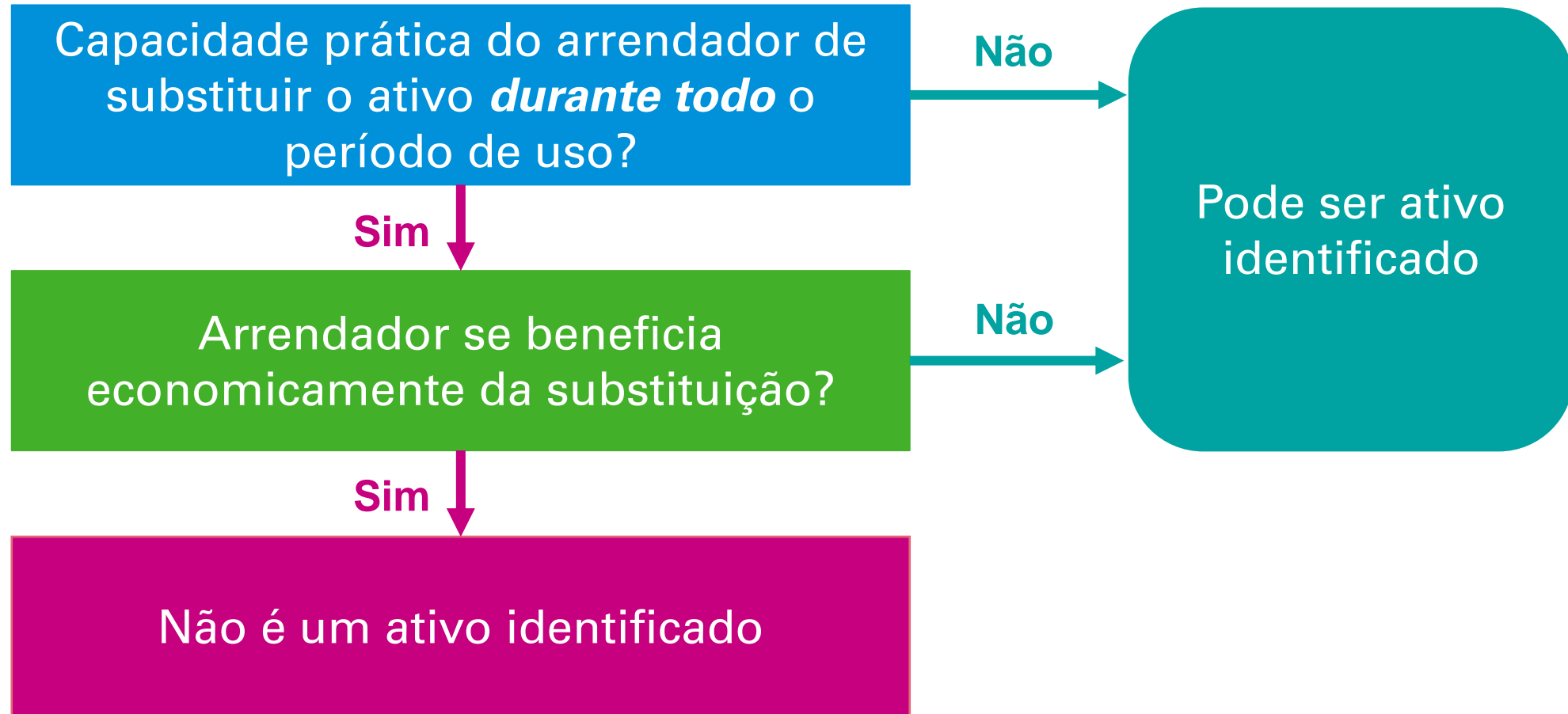
Principais definições e isenções - IFRS 16/CPC 06 (R2)



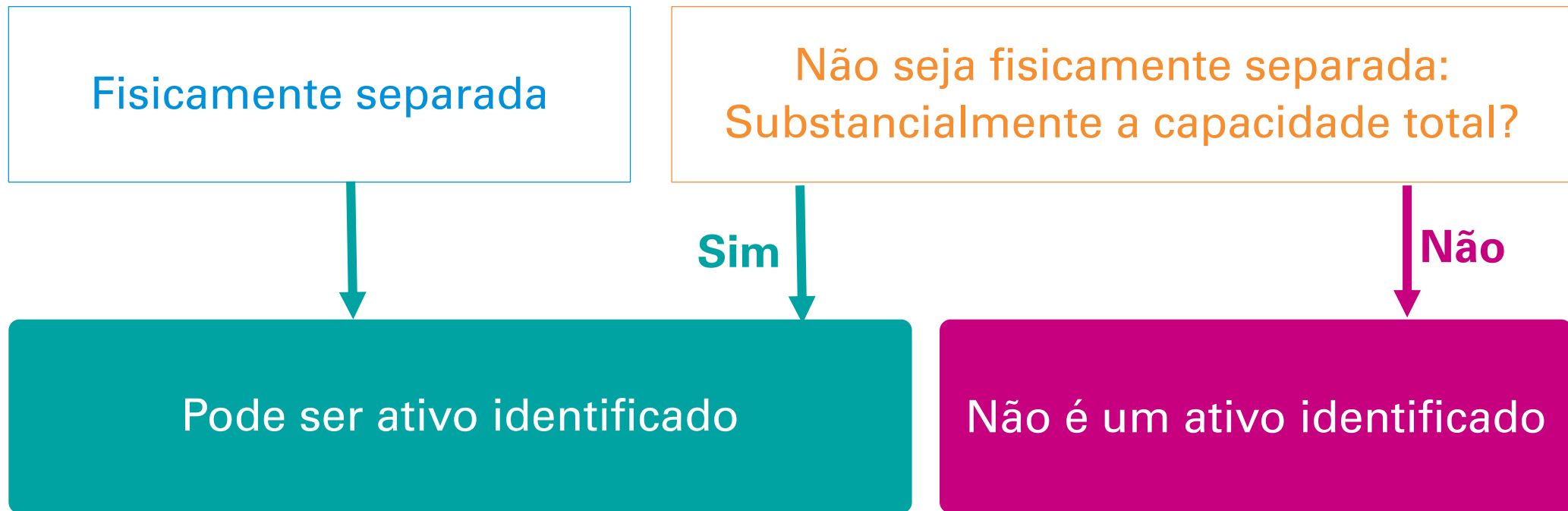
Visão geral



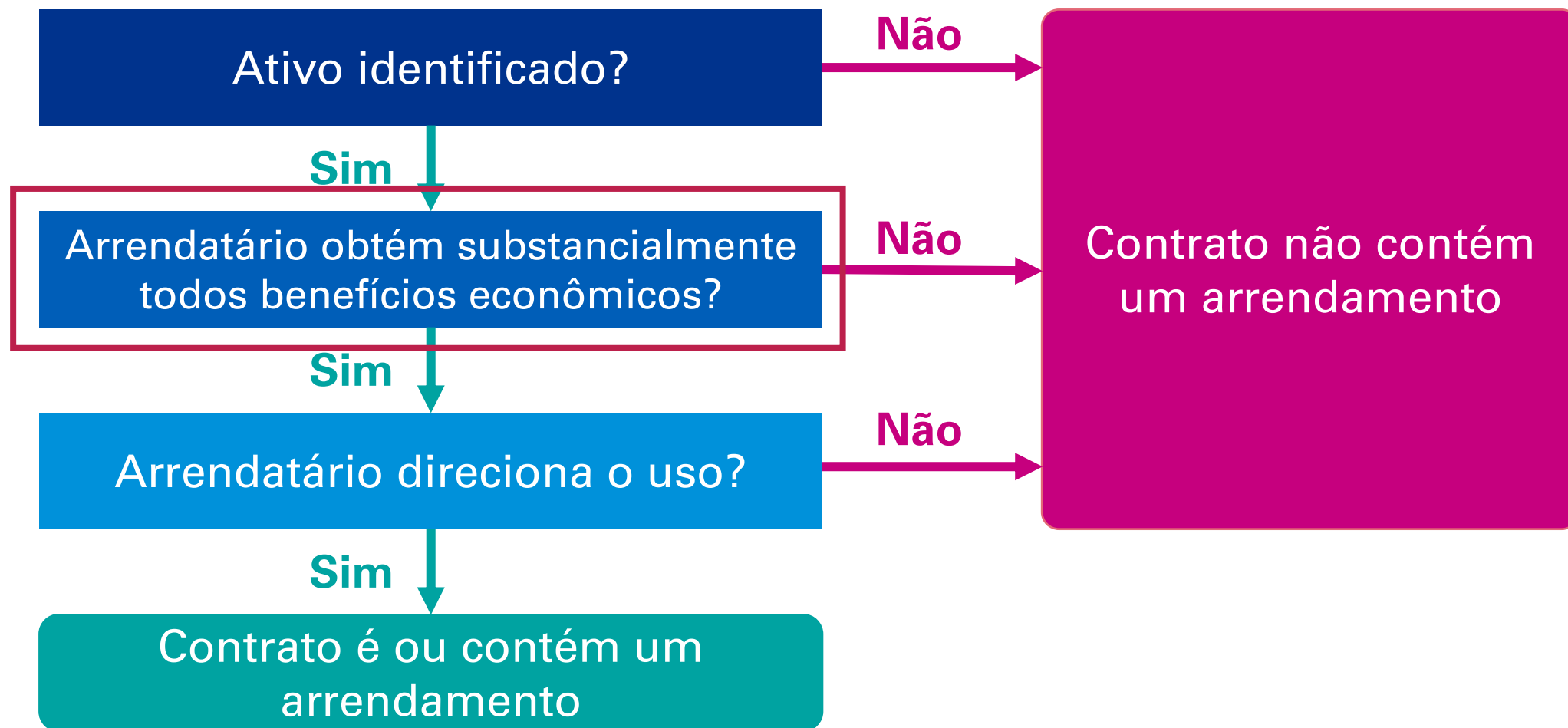
Direito substantivo de substituição do ativo



Parte da capacidade



Visão geral



Benefícios econômicos – mini casos



Contrato para compra de toda energia produzida por painel solar. Fornecedor recebe créditos de energia renovável que resultam do uso do painel.



Aluguel de escritório. Arrendatário subloca 25% do espaço.



Aluguel de loja de varejo. Pagamento = valor fixo + 20% das vendas.



Aluguel de carro, limitado a 20.000 km por ano e dentro do território brasileiro.



Fretamento de jato por 2 anos. Compartilhamento do acesso e uso com outra parte.

Output primário



+ Outros benefícios



n/a

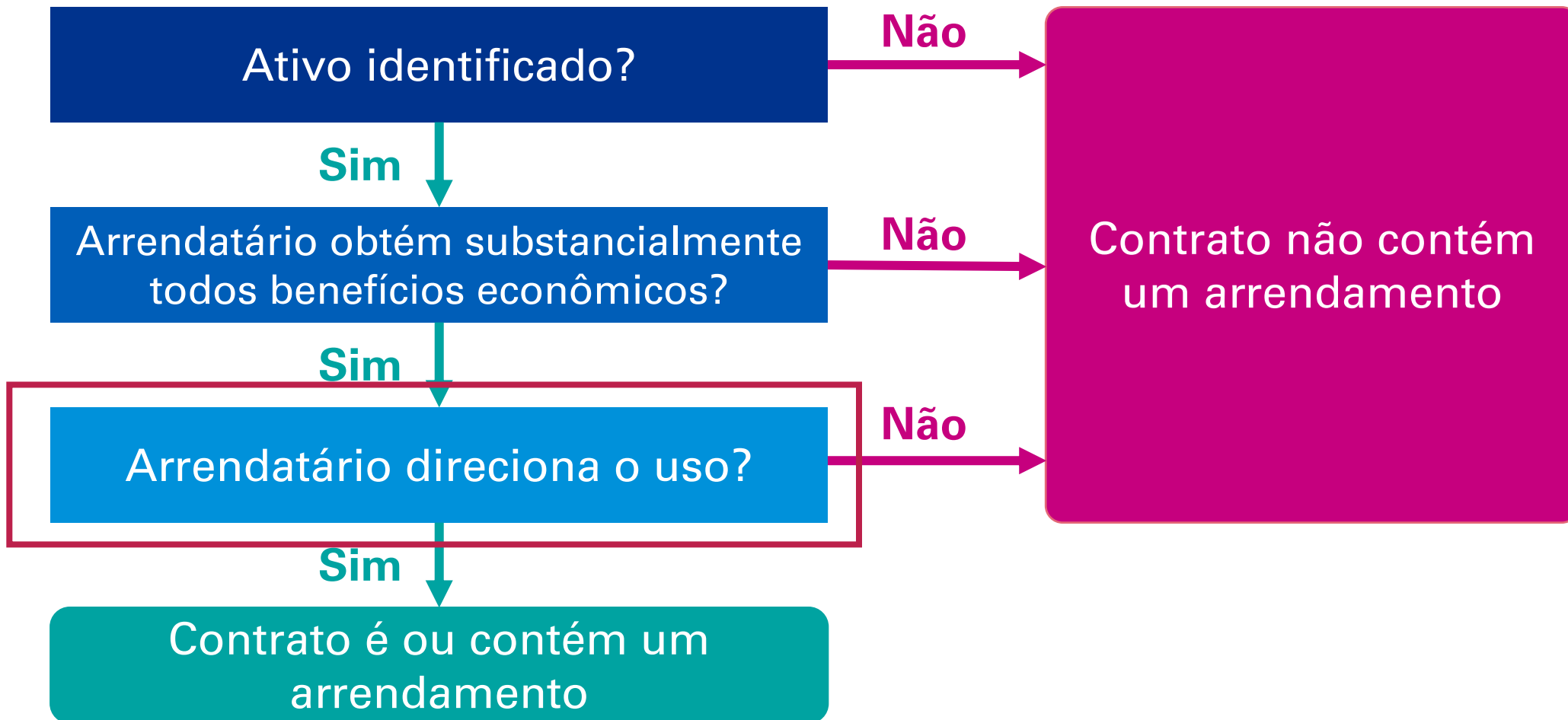
n/a

n/a

= **Substancialmente todos os benefícios econômicos**

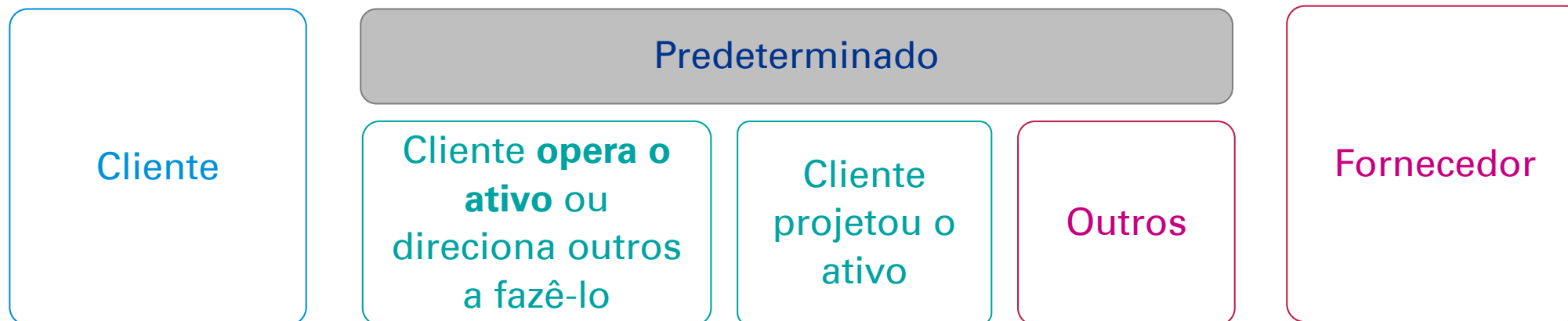


Visão geral



Direcionamento do direito de uso

Quem toma as decisões de “como e para qual finalidade” durante todo o período de uso?



Contrato é ou contém um arrendamento*

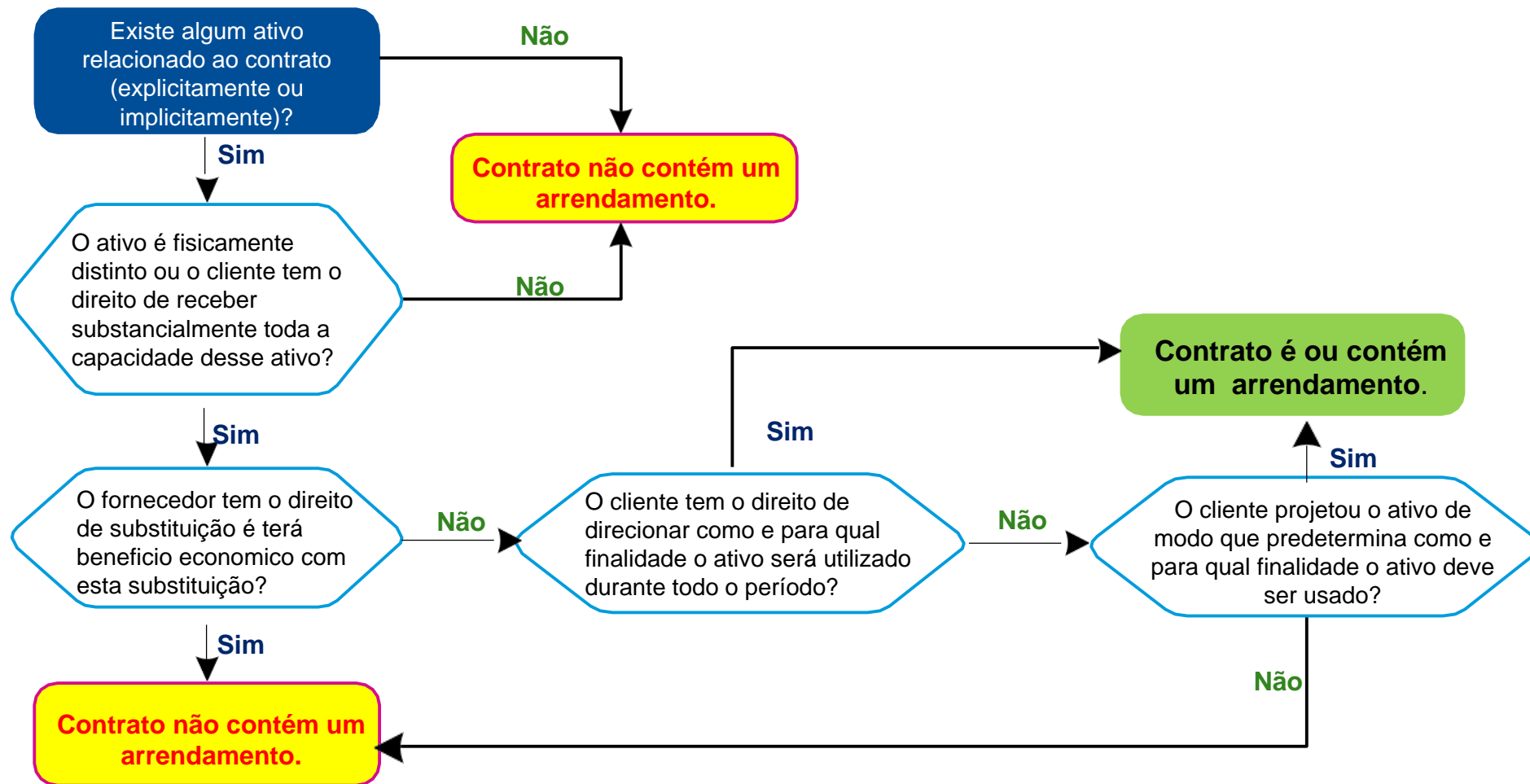
Contrato não contém um arrendamento

Direitos de proteção do arrendador

*Se outros critérios são atingidos.

Resumo e fluxo de avaliação se o contrato é ou contém arrendamento de acordo com IFRS 16/CPC 06 (R2)

Conforme a IFRS 16, na celebração de um contrato, a Companhia deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. O contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação.



Isenções na aplicação da IFRS 16/CPC 06 (R2)



Isenções

Para arrendatários



Arrendamento de
curto prazo

≤ 12 meses (períodos
não canceláveis) e sem
opção de compra



Arrendamento de
itens de baixo valor

≤ USD5.000
(por exemplo)
e não sujeito a
sublocação

Para arrendadores



Arrendadores



Mensuração inicial do passivo de arrendamento e do direito de uso do ativo (visão no arrendador)



A norma dos US\$3 trilhões

“Uma das minhas grandes ambições antes de morrer é voar em uma aeronave que esteja no balanço da companhia aérea...”

David Tweedie
Abril 2008



“Companhias abertas estimam ter US\$3,3 trilhões em compromissos de arrendamento, dos quais mais de 85% não aparecem em seus balanços...”

Hans Hoogervorst
Janeiro 2016

Modelo contábil único de arrendamento

Balanço Patrimonial

Ativo

= "Direito de uso" dos ativos subjacentes

Passivo

= Obrigação de efetuar os pagamentos do arrendamento

Resultado

Despesa de arrendamento

Depreciação

+ Juros (*)

= Despesa total do arrendamento

(*) calculado pelo custos amortizado.

Lançamentos contábeis

1 de janeiro de 20X1	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
Direito de uso do ativo (PV=(7%;5;1.000.000))	4.100.197	
Passivo do arrendamento		4.100.197
31 de dezembro de 20X1		
Despesa de depreciação (R\$4.100.000/5)	820.039	
Direito de uso do ativo		820.039
Despesa de juros (R\$4.100.000 * 7%)	287.014	
Total de despesa no resultado	1.107.053	
Passivo do arrendamento	712.986	
Caixa		1.000.000

Lançamentos contábeis

Legenda dos fatos contábeis

- (SI) Saldo inicial
 (0) Reconhecimento inicial do ativo direito de uso x passivo de arrendamento
 (1) a (5) Lançamentos da depreciação do direito de uso
 (1.1) a (5.1.) Lançamentos do pagamento (saída de caixa), baixa do passivo de arrendamento e reconhecimento do juros

Caixa e equivalentes de caixa

(SI)	R\$5.000.000		
		-R\$1.000.000	(1.1)
		-R\$1.000.000	(2.1)
		-R\$1.000.000	(3.1)
		-R\$1.000.000	(4.1)
		-R\$1.000.000	(5.1)
			R\$0

Ativo de direito de uso

(0)	R\$4.100.197		
		-R\$820.039	(1)
		-R\$820.039	(1)
		-R\$820.039	(3)
		-R\$820.039	(4)
		-R\$820.039	(5)
			R\$0

Passivo de arrendamento

(1.1)	R\$712.986		
(2.1)	R\$762.895		
(3.1)	R\$816.298		
(4.1)	R\$873.439		
(5.1)	R\$934.579		
			R\$0

Despesa com depreciação

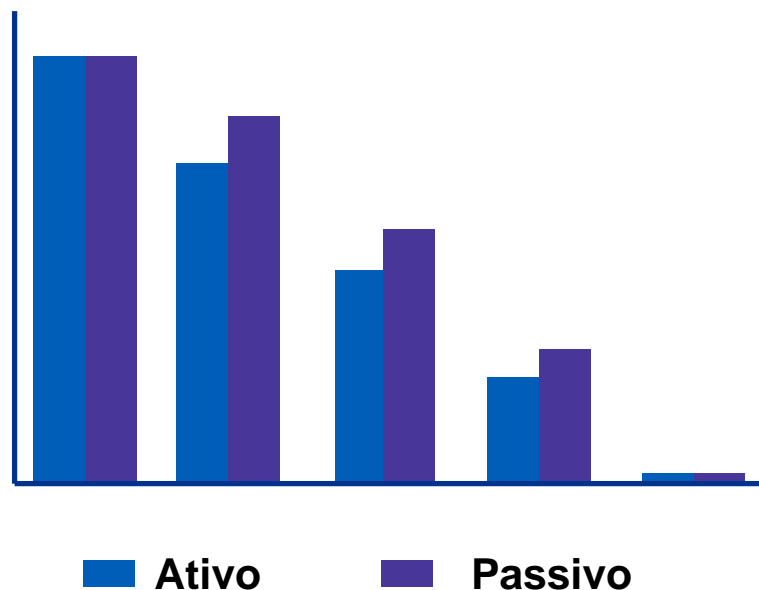
(1)	R\$820.039	
(1)	R\$820.039	
(3)	R\$820.039	
(4)	R\$820.039	
(5)	R\$820.039	
		R\$4.100.197

Despesa de juros

(1.1)	R\$287.014	
(2.1)	R\$237.105	
(3.1)	R\$183.702	
(4.1)	R\$126.561	
(5.1)	R\$65.421	
		R\$899.803

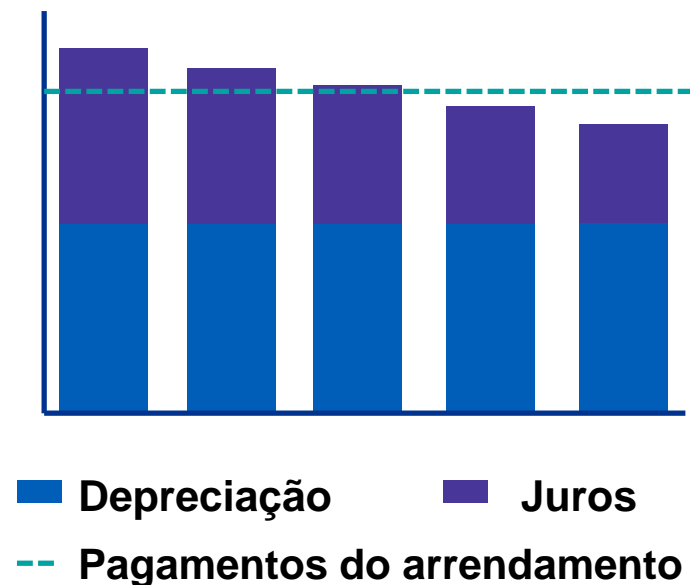
Qual o impacto?

Balanço



- Companhia aérea parecerá ser mais **rica em termo de ativos**, mas também mais **endividada**.

Resultado



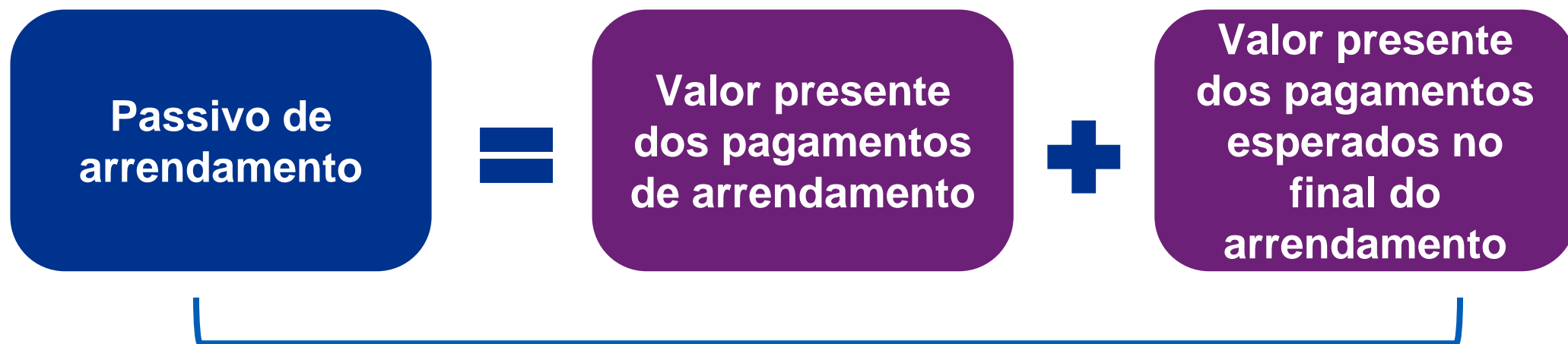
- Despesas totais maiores no **início do prazo** do arrendamento mesmo quando os pagamentos são constantes.

Contabilidade do arrendatário

Mensuração inicial



Mensurando o passivo de arrendamento



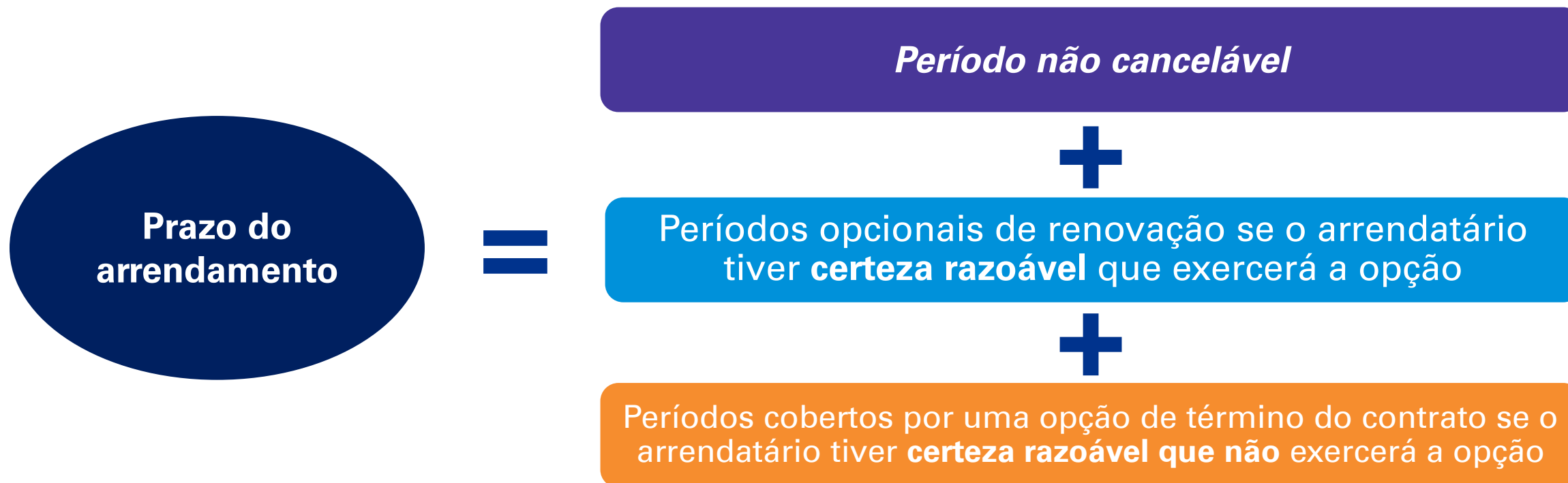
Principais dados

Prazo do arrendamento

Pagamentos do arrendamento

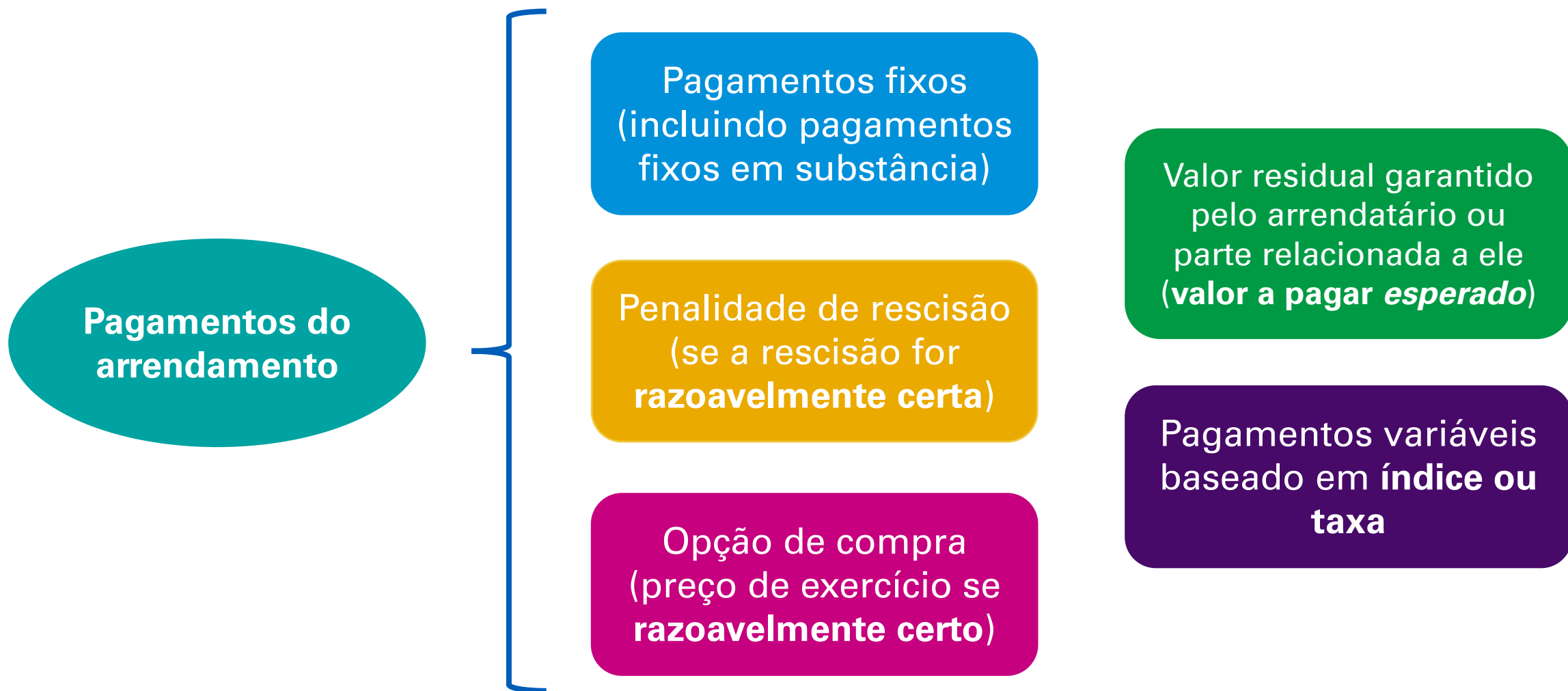
Taxa de desconto

Prazo do arrendamento



A avaliação de “razoavelmente certo” deve considerar todos os fatores econômicos relevantes, como por exemplo, os fatores baseados no contrato, no ativo, no mercado.

Pagamentos do arrendamento



Pagamentos variáveis do arrendamento

Quais pagamentos variáveis do arrendamento são incluídos no passivo?



Pagamentos com base em um índice ou uma taxa



Pagamentos com base na rotatividade ou uso

Taxa de desconto

Taxa de juros implícita no arrendamento, se disponível

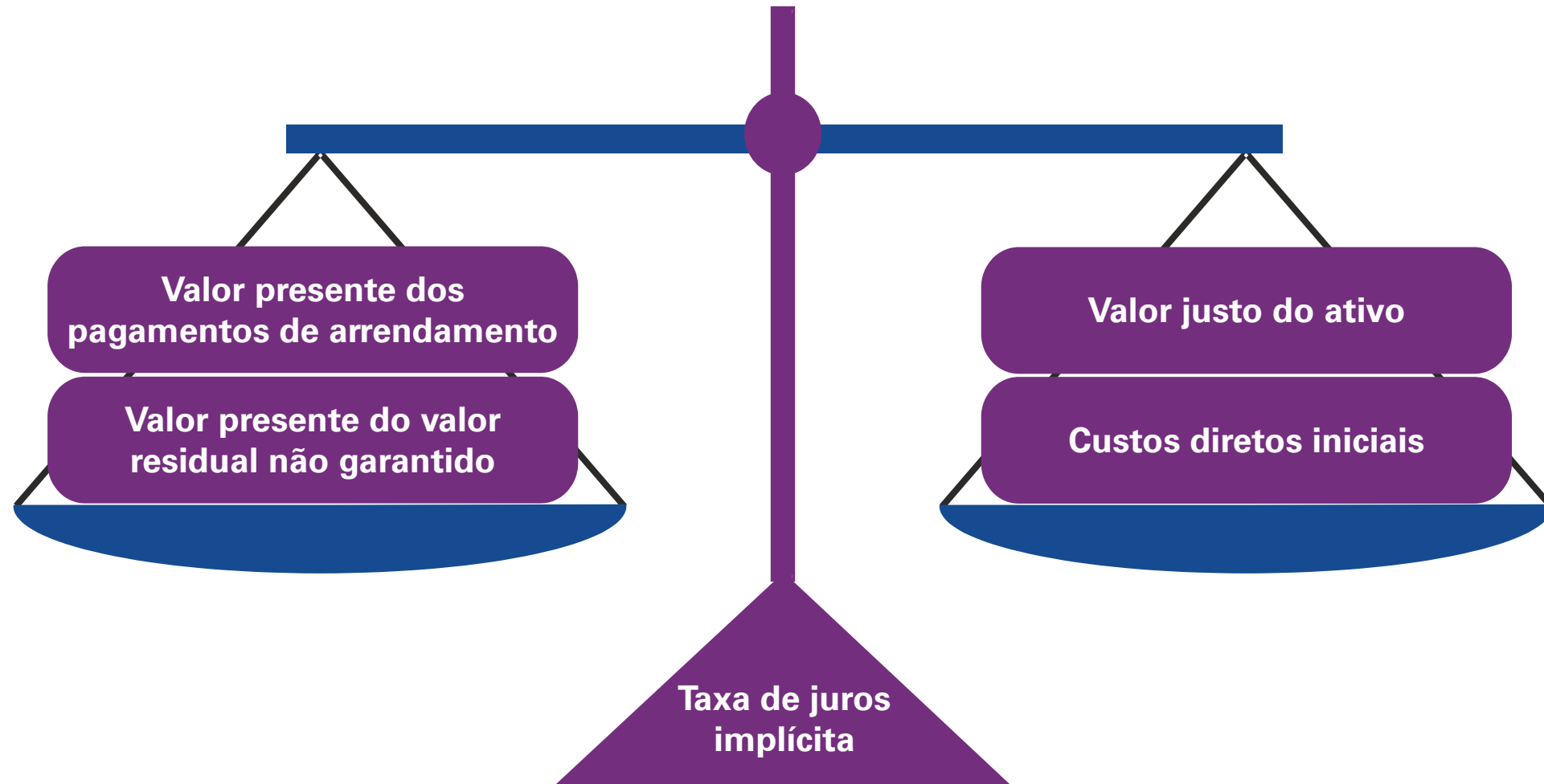
OU

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário

“Por que a taxa de desconto é importante?”

Taxa de desconto	Passivo de arrendamento (5 anos, R\$10.000 por ano)
3%	R\$ 46.000
5%	R\$ 43.000
7%	R\$ 41.000
10%	R\$ 38.000

Taxa de desconto - Taxa de juro implícita



Mensurando o direito de uso do ativo

Direito de uso do ativo

=

Passivo de arrendamento

+

Custos diretos iniciais

+

Pagamentos adiantados

+

Custos de desmontar ou restaurar (IAS 37)

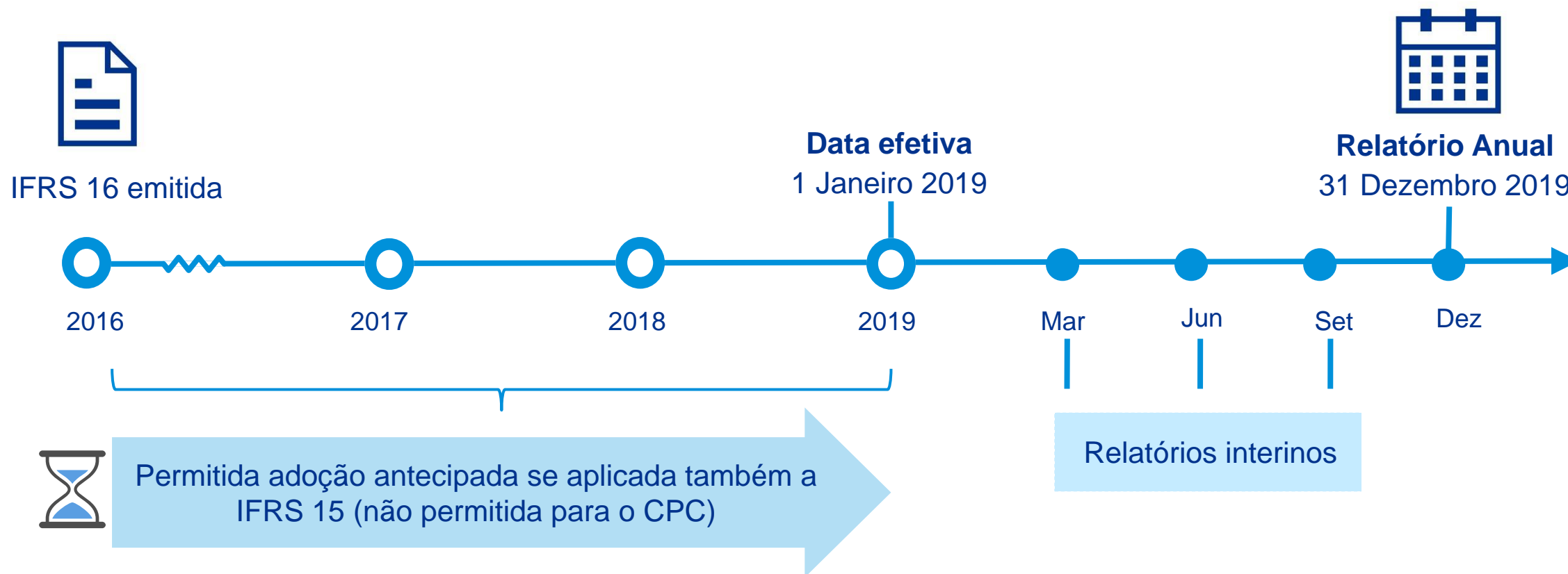
-

Incentivos

Opções de transição



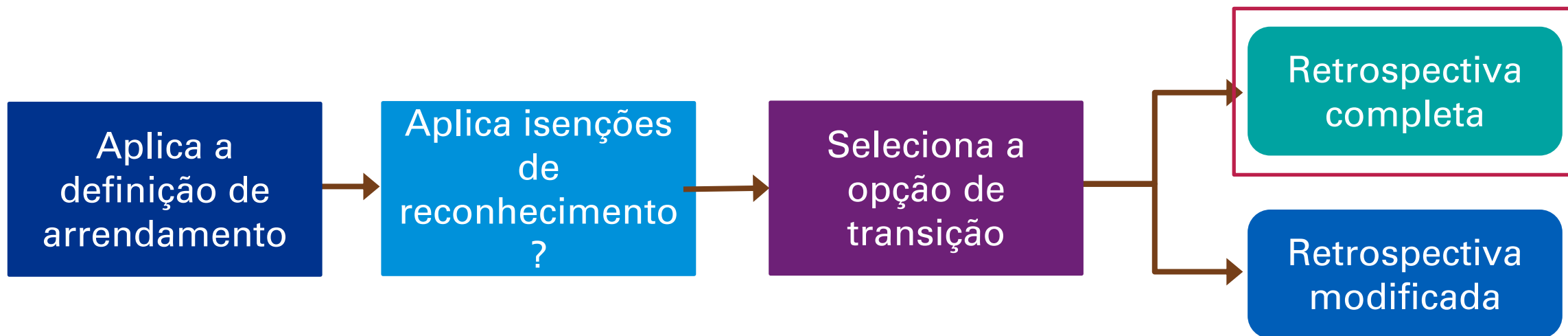
Data efetiva



Resumo transição - arrendatário de arrendamento operacional

Identificação da população

Aplicação da norma



Abordagem retrospectiva completa

Valor contábil de TODOS os contratos de arrendamento no período comparativo mais antigo: Balanço de abertura em 1º de janeiro de 2018 também deverá ser apresentado (CPC 26 / IAS 1 – Apresentação das demonstrações financeiras)

Mudança de política contábil aplicada retroativamente: Requerimentos de divulgação do CPC 23 / IAS 8 – Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro

Mensuração retrospectiva para todos os contratos de arrendamento: dados devem ser avaliados pensando nas informações disponíveis na época do arrendamento.

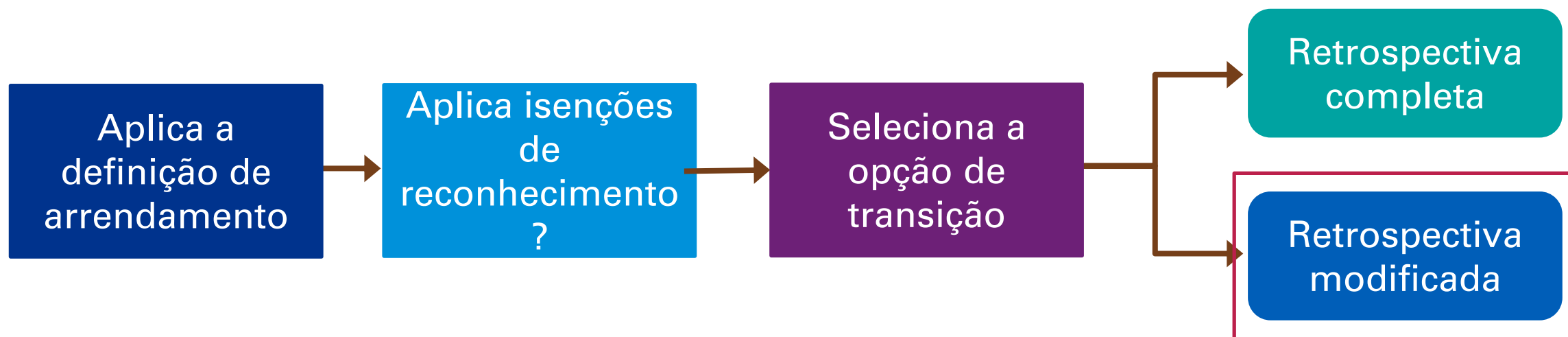
EP permitido: aplicar definição de arrendamento apenas para novos contratos

Permitido aplicar a isenção de reconhecimento para arrendamentos de curto prazo e baixo valor

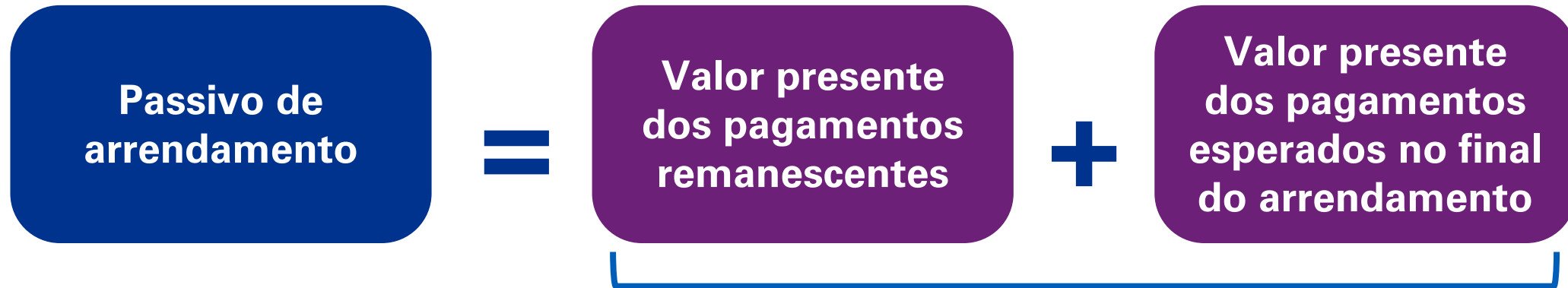
Resumo transição - arrendatário de arrendamento operacional

Identificação da população

Aplicação da norma



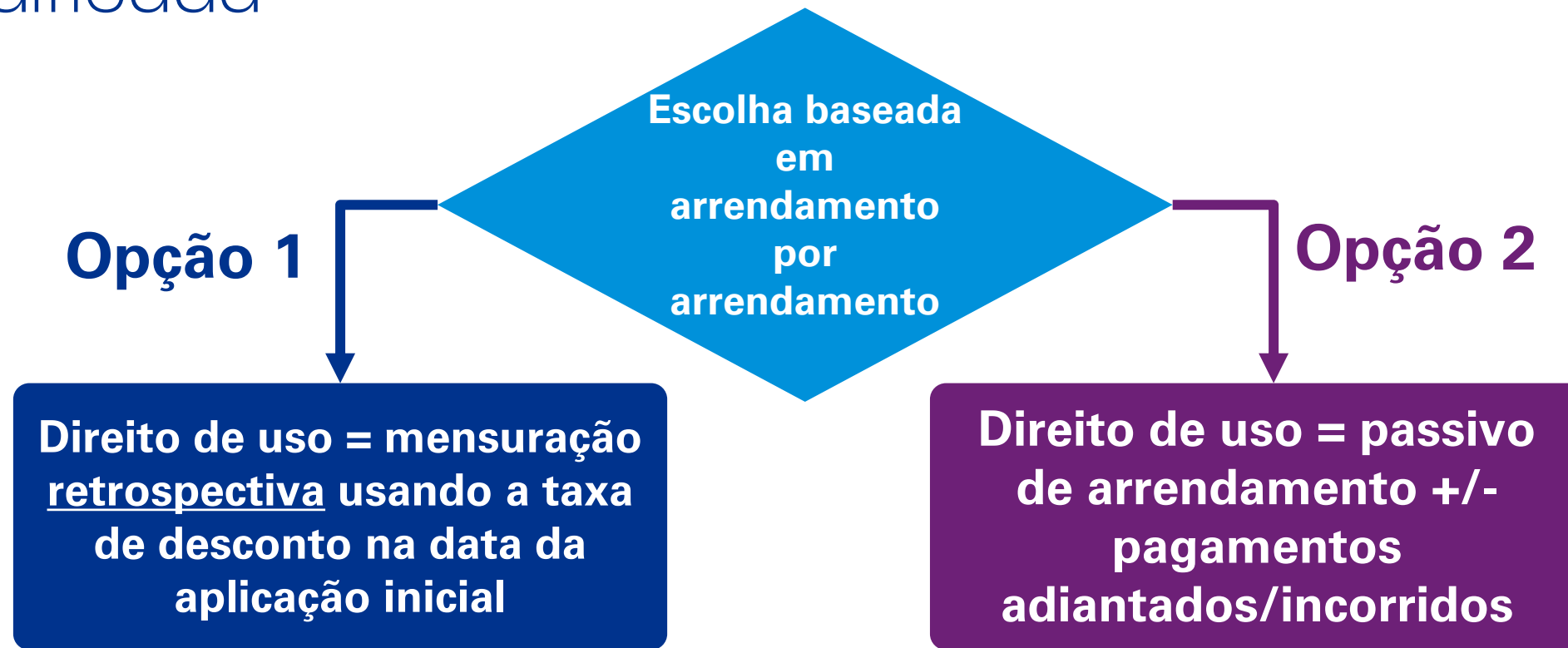
Passivo de arrendamento - retrospectiva modificada



Taxa de desconto = taxa de juros incremental de financiamento na data da aplicação inicial (*)

(*) A data da aplicação inicial é o início do período de relatório anual em que uma empresa aplica pela primeira vez a norma, ou seja, na abordagem retrospectiva modificada seria Jan/2019

Direito de uso do ativo - retrospectiva modificada



Aplica-se a IAS 36 na *adoção inicial*

Mais expedientes práticos!



Contabilizar arrendamentos que terminam dentro de 12 meses como arrendamentos de curto prazo.

Passivo de arrendamento



Aplicar uma única taxa de desconto para arrendamentos com características similares.



Usar percepção passada, por exemplo, na determinação do prazo do arrendamento.



Excluir custos diretos iniciais da mensuração do direito de uso do ativo.



Contratos onerosos → alternativa para realizar uma revisão do *impairment*.

Somente na abordagem retrospectiva modificada!

Contabilidade do arrendatário

Mensuração subsequente



Mensuração subsequente

Passivo de arrendamento

- Custo amortizado usando o método dos juros efetivos.

Direito de uso do ativo (modelo de custo)

- Depreciado de acordo com a IAS 16 *Property, Plant & Equipment*.
- Período de depreciação é o menor período entre o prazo do arrendamento e a vida útil (caso a propriedade do ativo não seja transferida para o arrendatário ou caso não haja razoável certeza que exerça a opção de compra)
- Teste de *impairment* de acordo com a IAS 36 *Impairment*.

Direito de uso do ativo (modelos alternativos)

- Modelo de reavaliação de acordo com a IAS 16 (**não permitido no Brasil**).
- Modelo de valor justo de acordo com a IAS 40 *Investment Property*.

Remensuração do direito de uso do ativo

Alterações no valor contábil do passivo de arrendamento devido a:

Reavaliação do prazo do arrendamento, opção de compra e valor residual garantido

Reavaliação dos pagamentos fixos em substância e pagamentos variáveis do arrendamento que dependem de índice ou taxa

Pagamentos variáveis do arrendamento que não dependem de índice ou taxa

Relativos a períodos futuros

Relativos a períodos correntes

Ajustar o direito de uso do ativo
(reconhecer no resultado se saldo zero)

Reconhecer no resultado

Modificações no arrendamento

Mudança nos termos e condições contratuais
(exclui exercício de opção incluída no contrato de arrendamento original)

Aumento no escopo

Preço independente

Arrendamento separado

Sem preço independente

Ajustar o ativo de direito de uso

Todas as outras modificações

Redução no escopo

Ajustar o direito de uso/ ganho ou perda

Escopo: aumento ou redução dos ativos subjacentes ou prazo do contrato

Considerações finais

Dúvidas?





Obrigado

www.kpmg.com.br

[f](#) [in](#) [t](#) [@](#) /kpmgbrasil

© 2018 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative ("KPMG International"), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.

O nome KPMG e o logotipo são marcas registradas ou comerciais da KPMG International.

