**IMPACTO DAS MUDANÇAS CONTÁBEIS DA IFRS 16 – OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**

**RESUMO**

A contabilidade brasileira encontra-se novamente com mais uma mudança significativa decorrente das alterações das normas internacionais de contabilidade, em razão do constante processo de internacionalização e harmonização das normas brasileiras com as normas internacionais para torná-las mais homogêneas. Assim, a partir de 01 de janeiro de 2019 entrará em vigor a IFRS 16 – Operações de Arrendamento Mercantil. A nova norma trará mudanças no reconhecimento dos ativos e passivos dos arrendatários, influenciar no resultado das companhias e processos internos, além disso, as demonstrações financeiras serão mais transparentes, uma vez que todos os contratos de arrendamento estarão reconhecidos no balanço patrimonial. Em decorrência disso, haverá um impacto também no resultado, uma vez que serão registradas despesas financeiras maiores. Entretanto, existem algumas exceções, como os contratos de serviços decorrentes de contratos de arrendamento, não sendo obrigatório o seu registro no balanço patrimonial, mesmo que frequentemente os serviços são combinados no mesmo contrato; e também, a norma não exige o reconhecimento de arrendamentos de curto prazo e de ativos de baixo valor. Sendo assim, o presente artigo tem como objetivo identificar, analisar e apresentar as principais mudanças decorrentes da nova norma contábil emitida em janeiro de 2016 e em substituição à IAS 17.

**Palavras-chave:** IFRS 16; arrendamento mercantil; nova norma.

**ABSTRACT**

Brazilian accounting is once again undergoing another significant change due to changes in international accounting standards due to the constant process of internationalization and harmonization of Brazilian standards with international standards to make them more homogeneous. Thus, as of January 1, 2019, IFRS 16 - Leasing Operations will enter into force. The new standard will bring changes in the recognition of the assets and liabilities of the lessees, influence the results of the companies and internal processes, and the financial statements will be more transparent, since all leases will be recognized in the balance sheet. As a result, there will also be an impact on the result, since larger financial expenses will be recorded. However, there are some exceptions, such as service contracts resulting from lease agreements, and it is not mandatory to record them in the balance sheet, even though services are often combined in the same contract; and also, the standard does not require the recognition of short-term leases and low-value assets. However, this article aims to identify, analyze and present the main changes resulting from the new accounting standard issued in January 2016 and replacing IAS 17.

**Keywords:** IFRS 16; lease; new standard.

**1 INTRODUÇÃO**

 Em 1º de janeiro de 2019, entrará em vigor a IFRS 16, norma emitida pelo *International Accounting Standards Boarding* (IASB) para substituir a IAS 17. Divulgada no início de 2016 (janeiro), a norma trata sobre a contabilização de leasing operacional e permitiu um tempo hábil para que as empresas que possuem operações de arrendamento se adaptassem e pudessem obter um entendimento sobre o assunto.

 A nova norma vai requerer que as operações de arrendamento sejam reconhecidas nos ativos e passivos, no caso dos arrendatários, registrando um ativo para direito de uso e um passivo para pagamentos futuros. Contabilmente, essa será a principal mudança, visto que, atualmente, as operações de arrendamento e leasing são divulgadas e mencionadas apenas em notas explicativas.

 Fora do aspecto contábil, a mudança tornará a informação contábil mais transparente para os usuários das demonstrações financeiras, de forma que possibilitará uma visão mais fidedigna sobre as operações de arrendamento. Além disso, haverá mudanças em relação à contabilização dos arrendamentos a longo prazo ou enquanto o contrato de leasing estiver vigente. Como consequência disso, haverá um impacto nas despesas financeiras calculadas sobre o passivo, visto que as companhias registrarão despesas maiores. Outro fator importante, é que as companhias precisarão coletar dados relevantes e significativos em relação a seus arrendamentos para que possam realizar novos cálculos e estimativas, mensurar essas operações de forma mais confiável e assertiva.

 A nova norma tende a afetar outros ramos de atividades do setor aéreo, até os varejistas, os quais arrendam lojas, ou seja, quanto mais arrendamentos uma companhia tiver, maior será o impacto (KPMG, 2016).

 Devido ainda ser um assunto recente e que ainda não entrou em vigor, o objetivo deste artigo é divulgar e apresentar as mudanças que virão com a adoção da IFRS 16, em substituição à IAS 17.

**2 REFERENCIAL TEÓRICO**

 O referencial teórico desse trabalho consistirá em fundamentar e apresentar o referente objeto de estudo, contendo o desenvolvimento do problema, bem como suas abordagens e especificações referente ao tema abordado.

**2.1 Objetivos da IFRS 16**

 Quando foi emitida, a IFRS 16 estabeleceu como objetivo:

Relatar informações que (a) representem fielmente as operações de arrendamento mercantil e (b) forneça uma base para que os usuários das demonstrações contábeis avaliem o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa decorrentes de arrendamentos. Para atender a esse objetivo, um locatário deve reconhecer ativos e passivos decorrentes de um arrendamento. (IFRS 16, 2017).

 Além disso, a norma traz um modelo contábil para os locatários e estabelece que o arrendatário reconheça seus ativos e passivos de operações de arrendamento:

A IFRS 16 introduz um modelo contábil de locatário único e exige que o arrendatário reconheça ativos e passivos para todos os arrendamentos com prazo de mais de 12 meses, a menos que o ativo subjacente seja de baixo valor. Um arrendatário é obrigado a reconhecer um ativo de direito de uso que representa seu direito de usar o ativo arrendado subjacente e um passivo de arrendamento que representa sua obrigação de fazer pagamentos de arrendamento. (IFRS 16, 2017).

 Complementando a citação acima, o CPC 06 estabelece que ativo subjacente é o ativo que é o objeto de arrendamento, para o qual o direito de usar esse ativo foi fornecido pelo arrendador ao arrendatário. (CPC 06 – R2).

 Entrando em vigor em 2019 e com possibilidade de aplicação antecipada, a norma também traz alguns tratamentos para a transição da IAS 17 para a IFRS 16: “Arrendamentos financeiros existentes continuam a ser tratados como arrendamentos financeiros; e locações operacionais existentes tem a opção para correção retrospectiva completa ou limitada para refletir os requisitos da norma.

 Além disso, a IFRS 16 anseia que o reconhecimento dos ativos e passivos de locação por um locatário melhore substancialmente as informações fornecidas aos usuários das demonstrações contábeis, esperando:

(a) Reduzir a necessidade para investidores e analistas fazerem ajustes nos valores informados por um locatário e para os locatários fornecerem informações “Non-GAAP” sobre locações; e,

(b) Melhorar a comparabilidade entre empresas que alugam ativos e empresas que tomam empréstimos para comprar ativos; e,

(c) criar condições mais equitativas no fornecimento de informações transparentes sobre locações para todos os participantes do mercado. (IFRS 16, 2016).

 Com base nos objetivos da norma IFRS 16, podemos perceber que ela tem o intuito de que as operações de arrendamento sejam representadas de forma mais fidedigna e transparente pelos arrendatários.

**2.2 Conceituação e Classificação**

 O Comitê de Pronunciamentos Técnicos - CPC 06 (R1), do CFC (2010), que é específico para Operações de Arrendamento Mercantil e vigente até 31/12/2018, define o arrendamento mercantil como um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. (CPC 06 – R1, 2010).

 Já o CPC 06 (R2), do CFC (2017), que entrará em vigor a partir de 01/01/2019, traz as definições de arrendador e arrendatário como:

- Arrendador: é a entidade que fornece o direito de usar o ativo subjacente por um período de tempo em troca de contraprestação.

- Arrendatário: é a entidade que obtém o direito de usar o ativo subjacente por um período de tempo em troca de contraprestação. (CPC 06 – R2, 2017).

 A Lei 6.099, de 12 de setembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, o define como:

O negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (Lei 6.099/74).

 De acordo com o CPC 06 (R2), existem três modalidades de arrendamento mercantil: financeiro, operacional e arrendamento de curto prazo, sendo que as duas primeiras modalidades são as mais utilizadas:

Arrendamento financeiro é o arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

Arrendamento operacional é o arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

Arrendamento de curto prazo é o arrendamento que, na data de início, possui o prazo de arrendamento de 12 meses ou menos. O arrendamento que contém opção de compra não é arrendamento de curto prazo. (Apêndice A, CPC 06 – R2).

 Em complemento aos conceitos apresentados acima, a empresa KPMG Auditores Independentes considera a definição de arrendamento quando “o contrato é, ou contém, um arrendamento se o contrato prevê o direito de controlar o uso de um ativo identificado por um período em troca de um pagamento”. (KPMG, 2016).

 Além disso, a KPMG segue alguns elementos-chave para definir um contrato de arrendamento, conforme demonstrado abaixo:

Figura 1:



Fonte: KPMG, 2016.

 Portanto, podemos entender que: se o ativo identificado do arrendatário obtém os benefícios econômicos e gerencia o seu uso, ele é considerado como um contrato de arrendamento ou um contrato que contém arrendamento. Já se o ativo não for identificável, se o arrendatário não obtém os benefícios econômicos e não gerencia o uso, ele é considerado como um contrato que não contém arrendamento.

**2.3 Principais Impactos com a adoção da norma**

 Considerando a norma atual em relação ao tratamento contábil para as operações de arrendamento, haverá alguns impactos com a adoção da nova norma, conforme será apresentado.

 A norma atual – IAS 17 – dispõe o seguinte tratamento contábil para as operações de arrendamento operacional:

Não são reconhecidas nas demonstrações contábeis do arrendatário. Nessas operações a Norma institui que as contraprestações pagas devem ser reconhecidas como despesa numa base linear durante o prazo do arrendamento, a menos que uma outra base sistemática seja mais representativa do fator tempo do benefício do usuário. (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2006).

 Já para as operações de arrendamento financeiro, o tratamento contábil era normatizado da seguinte maneira:

Devem ser reconhecidas no balanço do arrendatário como um ativo e um passivo, de mesmo valor, pelo valor justo do ativo arrendado ou pelo valor presente das contraprestações, se este for inferior. A taxa de juros utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos deve ser a taxa de juros implícita na operação, caso não seja possível determiná-la, deve ser utilizada uma taxa de captação de financiamento do arrendatário. Também devem compor o valor do ativo, quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário. (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2006).

 Diante dessas exposições sobre o tratamento contábil da IAS 17, com a nova norma, as companhias terão alguns impactos e mudanças em suas demonstrações, assim como no processo e julgamento dados às operações de arrendamento.

 De acordo com o estudo realizado pela KPMG (2016), os principais impactos serão:

Identificação de todos os contratos de arrendamento mercantil; Mudanças nas principais métrica financeiras; Novas estimativas e maior julgamento; Volatilidade do balanço; Mudanças nas condições contratuais e nas práticas profissionais; Novos sistemas e processos; Alguns impactos podem ainda não ser quantificados; Considerações sobre a transição; A comunicação entre as partes interessadas deverá ser cuidadosamente analisada. (KPMG, 2016).

 O primeiro impacto realmente será sobre identificar todos os contratos e informações que serão necessários para que a norma seja aplicada e seguida conforme o que foi estabelecido. Outra grande mudança será o reconhecimento no balanço patrimonial, uma vez que as companhias terão de contabilizar novos ativo e passivos, assim como, reconhecer despesas e receitas decorrentes das operações de arrendamento, além disso, a norma envolverá cálculo e análise de estimativas relacionadas à identificação, classificação e mensuração dos arrendamentos.

 Além disso, conforme exposto pela Ernst Young (2018), as companhias terão que “certificar-se de que possuem processos (inclusive controles internos) e sistemas para obter as informações necessárias para a implementação da nova norma ”, ou seja, se a companhia não possui procedimentos de controle interno para contratos de arrendamento, terá de implementá-los, com o intuito de mitigar o risco relacionado a essas operações. (EY, 2018).

 De acordo com a norma, o efeito mais significativo dos novos requisitos na IFRS 16 será “um aumento nos ativos de arrendamento e passivos. Assim, para empresas com locações materiais fora do balanço, haverá uma alteração métricas financeiras derivadas dos ativos e passivos (por exemplo, índices de alavancagem) ”. (IFRS 16, 2016).

**2.4 Exceções à norma**

Conforme disposto pela norma, haverá algumas exceções para o reconhecimento dos arrendamentos em ativo e passivo. Uma das exceções, é que a IFRS 16 não altera a “contabilização de serviços. Embora os arrendamentos e serviços sejam frequentemente combinados em contrato único, os valores relativos aos serviços não são requeridos para serem reportados no balanço”. (IFRS 16, 2016).

 Ou seja, em contratos de arrendamento em que há a combinação de serviço e do bem a ser arrendado, o valor do serviço precisa ser reconhecido conforme a IFRS 16.

Além dessa exceção, a norma “não exige que uma empresa reconheça ativos e passivos para (a) arrendamentos de curto prazo e, (b) arrendamentos de ativos de baixo valor, como por exemplo, um arrendamento de computador pessoal”. (IFRS 16, 2016).

**3 METODOLOGIA**

 A presente pesquisa caracteriza-se como sendo estritamente bibliográfica, pois tem como objetivo descrever as principais mudanças que virão com a nova norma IFRS 16. A base de pesquisa do trabalho foi, principalmente, o CPC 06, a IFRS 16 e a IAS 17, porém, foram utilizadas consultas em informações e análises efetuadas pelas empresas KPMG Auditores Independentes e Ernst Young Global Limited, empresas de auditoria externa que publicam materiais referente às atualizações das normas contábeis.

 A pesquisa não utilizou informações de população e amostra, pois foi realizada exclusivamente através de pesquisa bibliográfica. Segundo Vergara, pesquisa de amostra, “entende-se por população não o número de habitantes de um local, mas um conjunto de elementos que possuem características que serão objeto de estudo”, desse modo, não houve informações amostrais nesta pesquisa. Já quanto à coleta de dados, tratando-se de pesquisa bibliográfica, de acordo com Vergara, refere-se “quando a coleta de dados é feita na literatura que, direta ou indiretamente, trata do assunto: livros, artigos, anais de congresso, teses, dissertações, jornais, Internet”. (VERGARA, 2013, p. 45 e 54).

**4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

 A partir da realização desta pesquisa, conclui-se que a norma IFRS 16 – em substituição à IAS 17 – exigirá que as companhias que possuem operações de arrendamento mercantil adotem a norma (no caso de arrendatários), reconheçam suas operações nos ativos e passivos, para que suas demonstrações melhorem substancialmente as informações fornecidas para todos os seus usuários, sejam eles, investidores, fornecedores, clientes, etc. Além disso, a adoção da norma melhorará a comparabilidade entre as empresas com operações de leasing e as informações serão fornecidas com mais transparência pelos arrendatários. Entretanto, as companhias terão que identificar todos os contratos e informações de arrendamentos, efetuar cálculos de estimativas relacionados à mensuração e classificação dessas operações envolvendo juros e depreciação/amortização, que trará efeitos no resultado (despesas operacionais e financeiras), além de impactos nos indicadores financeiros, como o EBITDA e o fluxo de caixa; e também, as empresas terão de avaliar seus procedimentos de controle interno relacionados com as operações de arrendamento. Cabe ressaltar que a norma não trará mudanças para os arrendadores, somente para os arrendatários.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974: Dispõe sobre o tratamento tributário de arrendamento mercantil, e dá outras providências. Brasília, DF, de 12 de setembro de 1974. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6099.htm>>. Acesso em 21 set. 2018.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Diagnóstico da Convergência às Normas Internacionais IAS 17 Leasing.** Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/nor/convergencia/IAS_17_%20Arrendamento_Mercantil.pdf>>. Acesso em 13 out. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Pronunciamento Técnico CPC (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: <<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2008.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Pronunciamento Técnico CPC (R2) – Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533\_CPC\_06\_(R2).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/533_CPC_06_%28R2%29.pdf)>. Acesso em: 23 set. 2018.

ERNST & YOUNG. **IFRS 16: A nova norma sobre arrendamento mercantil**. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS-16/$File/Folder-IFRS16.PDF](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS-16/%24File/Folder-IFRS16.PDF)>. Acesso em: 01 out. 2018.

IFRS 16. **Leases**. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/>>. Acesso em: 11 out. 2018.

IFRS 16. Leases. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-project-summary.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2018.

KPMG. **IFRS em Destaque 02/2016: IFRS 16 Arrendamentos.** Um balanço mais transparente. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/br-ifrs-em-destaque-02-2016.pdf>. Acesso em: 25 set. 2018.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Ed. Atlas, 2013.