



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

análise da OTOC

JORGE CARRAPIÇO

CONSULTOR DA ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS



Subarrendamentos no SNC

A contabilização dos subarrendamentos (sublocações) é um tema que não foi objecto de um tratamento muito claro nas normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) do SNC, nem sequer no normativo internacional (IAS/IFRS).

Atendendo ao tema, o tratamento contabilístico das sublocações deverá ser tratado pela "NCRF 9-Locações", mas também na "NCRF 11-Propriedades de investimento", pois com a sublocação passará a existir um activo pelo direito de receber rendas do subarrendatário. Como alternativa, sugere-se ainda um tratamento desse direito de uso do imóvel num subarrendamento como um activo intangível, quando o mesmo não cumpra a definição de propriedade de investimento, como se explica de seguida.

O que está em causa nas sublocações é a circunstância de uma entidade que detém um activo (um imóvel) em locação, propriedade de uma terceira entidade, efectuar uma nova locação de imóvel, em regime de sublocação, a outra entidade.

Esta entidade (intermediária) passará a agir como locatário, em relação à locação principal, e como locador, em relação à sublocação.

Reconhecimento da locação principal

Face às regras da NCRF 9, haverá que distinguir se a locação principal (primeiro arrendamento) poderá ser classificada como uma locação financeira ou locação operacional. Ora, normalmente, um arrendamento de imóvel será classificado como uma locação operacional, pois não existe a transferência de todos os riscos e vantagens do proprietário-locador para o locatário.

No entanto, se a entidade (locatária da locação principal) reconhecer o direito de usar esse imóvel como

uma propriedade de investimento, cumprindo com os critérios da NCRF 11, essa entidade passará a contabilizar a locação como financeira, ou seja, como um activo e passivo ao mesmo tempo.

Por outro lado, quando não seja possível enquadrar o direito de uso do imóvel para obter rendas como propriedade de investimento, as NCRF não indicam claramente um tratamento contabilístico. Na minha opinião, tratando-se de um direito de uso do imóvel arrendado para obter rendas no subarrendamento, este poderá ser reconhecido como um activo intangível, devido à expectativa de vir a gerar benefícios económicos futuros pela obtenção dessas rendas.

Reconhecimento do subarrendamento

Independentemente da classificação da locação principal (propriedade de investimento ou activo intangível), o subarrendamento do imóvel será sempre classificado como uma locação operacional, excepto em casos concretos, quando nessa sublocação existir a transferência de todos os riscos e vantagens pelo direito de uso do imóvel para o sublocatário (que não seja uma parte relacionada).

Se classificar a locação operacional do imóvel (locação principal) como propriedade de investimento, essa entidade terá obrigatoriamente que aplicar o modelo do justo valor na NCRF 11 para mensurar esse activo.

Se classificar essa locação principal como activo intangível, o tratamento contabilístico não é muito claro mas, em princípio, deverá aplicar o modelo do custo previsto na NCRF 6, com as respectivas amortizações e perdas por imparidade.

A mensuração da sublocação, tratando-se de uma locação operacio-

nal, deverá ser efectuada pelo reconhecimento do rendimento das rendas numa base linear ao longo do prazo de locação.

Sugestão de registos contabilísticos
Na óptica da entidade (intermediária) que é locadora e locatária ao mesmo tempo, existirão duas possibilidades de classificação dos arrendamentos sujeitos a subarrendamentos.

Situações em que a locação principal (direito de uso) se qualifica como uma propriedade de investimento, e a entidade enquanto locatária da locação principal.

– Pelo reconhecimento da locação principal (direito de uso) como propriedade de investimento, passando a ser tratada como uma locação financeira: débito da conta "42-Propriedades de investimento", por contrapartida a crédito da conta "271-Fornecedores de investimentos", pelo justo valor do imóvel locado ou pelo valor presente do somatório das rendas a pagar no contrato de locação (dos dois o menor), parágrafo 20 da NCRF 9.

– Pelo pagamento das rendas ao proprietário do imóvel: débito da conta "271-Fornecedores de investimentos", pelo valor da renda; débito da conta "691-Juros suportados", pelo gasto de juros associado à actualização do valor presente das rendas, por contrapartida a crédito da conta "12-Depósitos à ordem", pelo valor pago.

– Pelos ganhos por aumentos de justo valor da propriedade de investimento: débito da conta "42-Propriedades de investimento", por contrapartida a crédito da conta "773-Ganhos por aumentos de justo valor em propriedades de investimento", pelo aumento do justo valor;

– Pelas perdas por reduções de justo valor da propriedade de investimento: débito da conta "663-Per-

Na óptica da entidade locadora e locatária ao mesmo tempo, há duas classificações possíveis dos arrendamentos sujeitos a subarrendamentos.

das por reduções de justo valor em propriedades de investimento", por contrapartida a crédito da conta; "42-Propriedades de investimento", pela diminuição do justo valor.

Situações em que a locação principal (direito de uso) se qualifica como uma propriedade de investimento, e a entidade enquanto locadora da sublocação.

– Pelas rendas da sublocação: débito da conta "12-Depósitos à ordem" ou "278-Outros devedores e credores", por contrapartida da conta "781-Rendimentos suplementares", pela renda recebida ou a receber.

Há que atender ao pressuposto do acréscimo para reconhecer estes rendimentos de forma linear pelo período total do contrato de sublocação, devido ao possível recebimento de rendas em antecipação face ao período a que diz respeito.

Situações em que a locação principal (direito de uso) não se qualifica como uma propriedade de investimento - Entidade enquanto locatária da locação principal.

– Pelo reconhecimento da locação principal (direito de uso) como activo intangível: débito da conta "445-Activos intangíveis Direito de

uso de imóvel", por contrapartida a crédito da conta "271-Fornecedores de investimentos", pelo custo do activo intangível, que poderá ser o valor presente do somatório das rendas a pagar no contrato de locação.

– Pelo pagamento das rendas ao proprietário do imóvel: débito da conta "271-Fornecedores de investimentos", pelo valor da renda; débito da conta "691-Juros suportados", pelo gasto de juros associado à actualização do valor presente das rendas; – Por contrapartida a: crédito da conta "12-Depósitos à ordem", pelo valor pago.

– Pela amortização do direito de uso do imóvel, atendendo à vida útil, que poderá ser o prazo da locação principal: débito da conta "643-Amortização Activos intangíveis", por contrapartida a crédito da conta "448-Amortizações acumuladas", pelo valor da amortização.

Situações em que a locação principal (direito de uso) não se qualifica como uma propriedade de investimento - Entidade enquanto locadora da sublocação.

– Pelas rendas da sublocação: débito da conta "12-Depósitos à ordem" ou "278-Outros devedores e credores", por contrapartida da conta "781-Rendimentos suplementares", pelo valor da renda recebida ou a receber.

Mais uma vez, haverá que atender ao pressuposto do acréscimo para reconhecer estes rendimentos numa base linear ao longo do prazo do contrato de sublocação, devido ao possível recebimento de rendas em antecipação face ao período a que diz respeito.