

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Ações dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

REFERÊNCIAS

- IAS 32 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (tal como revista em 2003)
- IFRS 9 Instrumentos Financeiros
- IFRS 13 Mensuração pelo Justo Valor

ANTECEDENTES

1. As entidades cooperativas e outras entidades semelhantes são constituídas por grupos de pessoas para satisfazer necessidades económicas ou sociais comuns. As leis nacionais normalmente definem uma cooperativa como uma sociedade que se esforça por promover o avanço económico dos seus membros por intermédio de uma unidade operacional de negócios conjunta (o princípio da autoajuda). Os interesses dos membros numa cooperativa são muitas vezes caracterizados como ações dos membros, unidades ou algo semelhante, e são referidos adiante como «ações dos membros».

2. A IAS 32 estabelece princípios para a classificação de instrumentos financeiros como passivos financeiros ou capital próprio. Em particular, esses princípios aplicam-se à classificação de instrumentos com opção put que permitam ao detentor o direito de entregar de volta esses instrumentos ao emitente em troca de dinheiro ou outro instrumento financeiro. A aplicação desses princípios a ações dos membros de entidades cooperativas e de instrumentos semelhantes é difícil. Alguns constituintes do International Accounting Standards Board pediram ajuda para compreenderem de que forma os princípios da IAS 32 se aplicam a ações dos membros e instrumentos semelhantes que tenham certas características, e as circunstâncias em que essas características afetam a classificação como passivos ou capital próprio.

ÂMBITO

3. Esta Interpretação aplica-se a instrumentos financeiros dentro do âmbito da IAS 32, incluindo instrumentos financeiros emitidos a membros de entidades cooperativas que evidenciam o interesse de propriedade de membros na entidade. Esta Interpretação não se aplica a instrumentos financeiros que irão ou possam ser liquidados contra os próprios instrumentos de capital próprio da entidade.

QUESTÃO

4. Muitos instrumentos financeiros, incluindo ações dos membros, têm características de capital próprio, incluindo direitos de voto e direitos de participar em distribuições de dividendos. Alguns instrumentos financeiros dão ao detentor o direito de pedir a remição em dinheiro ou por outro ativo financeiro, mas podem incluir ou estar sujeitos a limites em que os instrumentos financeiros serão remidos. Como deverão esses termos de remição ser avaliados ao determinar se os instrumentos financeiros devem ser classificados como passivos ou como capital próprio?

CONSENSO

5. O direito contratual do detentor de um instrumento financeiro (incluindo ações dos membros de entidades cooperativas) de pedir a remição não exige, por si, que o instrumento financeiro seja classificado como passivo financeiro. Pelo contrário, a entidade tem de considerar todos os termos e condições do instrumento financeiro ao determinar a sua classificação como passivo financeiro ou como capital próprio. Esses termos e condições incluem leis locais e regulamentos relevantes e os estatutos da entidade em vigor à data da classificação, mas não emendas futuras esperadas a essas leis, regulamentos ou estatutos.

6. As ações dos membros que seriam classificadas como capital próprio se não tivessem um direito de pedir a remição são capital próprio se qualquer uma das condições descritas nos parágrafos 7 e 8 estiver presente ou se as ações dos membros tiverem todas as características e cumprirem as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Depósitos à ordem, incluindo contas correntes, contas de depósito a prazo e contratos semelhantes que resultam quando os membros agem como clientes são passivos financeiros da entidade.

7. As ações dos membros são capital próprio se a entidade tiver um direito incondicional de recusar a remição das ações dos membros.

8. A lei local, os regulamentos ou o organograma que governam a entidade podem impor vários tipos de proibições à remição das ações dos membros, por exemplo, proibições incondicionais ou proibições baseadas em critérios de liquidez. Se a remição for incondicionalmente proibida por lei local, regulamento ou estatutos da entidade, as ações dos membros são situação líquida. Contudo, as disposições na lei local, regulamentos ou estatutos da entidade que proíbam a remição apenas se as condições — tais como restrições de liquidez — forem satisfeitas (ou não satisfeitas) não resultam em que as ações dos membros sejam capital próprio.

9. Uma proibição incondicional pode ser absoluta, no sentido de que todas as remições são proibidas. Uma proibição incondicional pode ser parcial, no sentido de que proíbe a remição de ações dos membros se essa remição fizesse com que o número de ações dos membros ou a quantia de capital realizado pelas ações dos membros descresse abaixo de um nível especificado. As ações dos membros que excedam o montante objeto da proibição de remição constituem passivos, a menos que a entidade tenha o direito incondicional de recusar a remição, tal como descrito no parágrafo 7 ou as ações dos membros tenham todas as características e cumpram as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D da IAS 32. Em alguns casos, o número

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Ações dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

de ações ou a quantia de capital realizado sujeito à proibição de remição pode mudar de tempos a tempos. Tal alteração na proibição de remição leva a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio.

10. No reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar pelo justo valor os seus passivos financeiros para remição. No caso de ações dos membros com uma característica de remição, a entidade mensura o justo valor do passivo financeiro para remição por um valor não inferior à quantia máxima pagável segundo as disposições de remição dos seus estatutos ou da lei aplicável descontado desde a primeira data em que o pagamento da quantia possa ser exigido (ver exemplo 3).

11. Tal como exigido pelo parágrafo 35 da IAS 32, as distribuições de rendimentos a detentores de instrumentos de capital próprio são reconhecidas diretamente no capital próprio. Os juros, dividendos e outros rendimentos relacionados com instrumentos financeiros classificados como passivos financeiros são despesas, independentemente de esses montantes pagos serem legalmente caracterizados como dividendos, juros ou de outra forma.

12. O Apêndice, que é parte integrante do consenso, proporciona exemplos de aplicação deste consenso.

DIVULGAÇÃO

13. Quando uma alteração na proibição de remição leva a uma transferência entre passivos financeiros e capital próprio, a entidade deve divulgar separadamente a quantia, a tempestividade e a razão da transferência.

DATA DE EFICÁCIA

14. A data de eficácia e os requisitos de transição desta Interpretação são os mesmos da IAS 32 (tal como revista em 2003). Uma entidade deve aplicar esta Interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto. Esta Interpretação deve ser aplicada retrospectivamente.

14.A. Uma entidade deve aplicar as emendas aos parágrafos 6, 9, A1 e A12 aos períodos anuais que começam em ou após 1 de janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar o documento Instrumentos financeiros com uma opção put e obrigações decorrentes de uma liquidação (Emendas às IAS 32 e IAS 1), emitido em fevereiro de 2008, em relação a um período anterior, as alterações dos parágrafos 6, 9, A1 e A12 devem ser aplicadas a esse período anterior.

16. A IFRS 13, emitida em maio de 2011, emendou o parágrafo A8. Uma entidade deve aplicar esta emenda quando aplicar a IFRS 13.

17. O documento Melhoramentos anuais - ciclo 2009 - 2011, emitido em maio de 2012, emendou o parágrafo 11. Uma entidade deve aplicar essa emenda retrospectivamente em conformidade com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2013. Se uma entidade aplicar essa emenda à IAS 32 no contexto dos Melhoramentos anuais - ciclo 2009 - 2011 (emitido em maio de 2012) a um período anterior, a emenda ao parágrafo 11 deve ser aplicada a esse período anterior.

19. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou os parágrafos A8 e A10 e suprimiu os parágrafos 15 e 18. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

Apêndice

Exemplos de aplicação do consenso

Este apêndice faz parte integrante da Interpretação.

A1 Este apêndice desenvolve sete exemplos de aplicação do consenso da IFRIC. Os exemplos não constituem uma lista exaustiva; são possíveis outras situações com padrões idênticos. Cada exemplo parte do pressuposto de que não existem condições diferentes das enunciadas nos factos do exemplo, suscetíveis de impor a classificação do instrumento financeiro como passivo financeiro e que o instrumento financeiro não tem todas as características ou não cumpre as condições enumeradas nos parágrafos 16A e 16B ou nos parágrafos 16C e 16D da IAS 32.

DIREITO INCONDICIONAL DE RECUSAR A REMIÇÃO (parágrafo 7.)

Exemplo 1

Factos

A2 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas à exclusiva discrição da entidade. Os estatutos não proporcionam desenvolvimento adicional ou outras limitações a essa discrição. No seu historial, a entidade nunca recusou a remição de ações dos membros, embora o órgão de gestão tenha o direito de o fazer.

Classificação

A3 A entidade tem o direito incondicional de recusar a remição e as ações dos membros são capital próprio. A IAS 32 estabelece princípios de classificação que se baseiam nos termos do instrumento financeiro e salienta que um historial de, ou a intenção de fazer, pagamentos discricionários não despoleta a classificação como passivo. O parágrafo AG26 da IAS 32 dispõe que:

Quando as ações preferenciais são não remíveis, a classificação apropriada é determinada pelos outros direitos que a elas estejam ligados. A classificação baseia-se numa avaliação da substância dos acordos contratuais e das definições de passivo financeiro e de

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Ações dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

instrumento de situação líquida. Quando distribuições a detentores das ações preferenciais, cumulativas ou não cumulativas, forem feitas de acordo com a vontade do emitente, as ações são instrumentos de capital próprio. A classificação de uma ação preferencial como instrumento de capital próprio ou passivo financeiro não é afetada, por exemplo, por:

- a) um historial de fazer distribuições;
- b) uma intenção de fazer distribuições no futuro;
- c) um possível impacto negativo no preço de ações ordinárias do emitente se não forem feitas distribuições (devido a restrições no pagamento de dividendos das ações ordinárias se não forem pagos dividendos das ações preferenciais);
- d) a quantia das reservas do emitente;
- e) a expectativa de um emitente de obter lucros ou prejuízos num período; ou
- f) a capacidade ou incapacidade do emitente de influenciar a quantia dos seus lucros ou prejuízos do período.

Exemplo 2

Factos

A4 Os estatutos da entidade dispõem que as remições são feitas à exclusiva discricção da entidade. Contudo, os estatutos também dispõem que a aprovação de um pedido de remição é automática a não ser que a entidade não seja capaz de fazer pagamentos sem violar regulamentos locais relativos a liquidez ou a reservas.

Classificação

A5 A entidade não tem o direito incondicional de recusar a remição e as ações dos membros são um passivo financeiro. As restrições descritas atrás baseiam-se na capacidade da entidade para liquidar o seu passivo. Restringem as remições apenas se os requisitos de liquidez ou das reservas não forem satisfeitos e apenas até ao momento em que sejam satisfeitos. Assim, de acordo com os princípios estabelecidos na IAS 32, não resultam na classificação do instrumento financeiro como capital próprio. O parágrafo AG25 da IAS 32 dispõe que:

Ações preferenciais podem ser emitidas com vários direitos. Ao determinar se uma ação preferencial é um passivo financeiro ou um instrumento de situação líquida, um emitente avalia os direitos específicos associados à ação para determinar se ela exibe ou não a característica fundamental de um passivo financeiro. Por exemplo, uma ação preferencial que proporcione remição numa data específica ou de acordo com a opção do detentor contém um passivo financeiro porque o emitente tem a obrigação de transferir ativos financeiros para o detentor da ação. A potencial incapacidade de um emitente de satisfazer uma obrigação de remir uma ação preferencial quando for contratualmente obrigado a fazê-lo, seja devido a uma falta de fundos, a uma restrição estatutária ou a lucros ou reservas insuficientes, não nega a obrigação. [Ênfase adicionada]

PROIBIÇÕES CONTRA A REMIÇÃO (parágrafos 8. e 9.)

Exemplo 3

Factos

A6 Uma entidade cooperativa emitiu ações aos seus membros em datas diferentes e por quantias diferentes no passado do seguinte modo:

- a) 1 de janeiro de 20X1 100 000 ações a 10 UM cada (1 000 000 UM);
- b) 1 de janeiro de 20X2 100 000 ações a 20 UM cada (2 000 000 UM suplementares, pelo que o total das ações emitidas é 3 000 000 UM).

As ações são remíveis à ordem pela quantia pela qual foram emitidas.

A7 Os estatutos da entidade dispõem que as remições cumulativas não podem exceder 20 % do número mais elevado de ações dos membros já em circulação. A 31 de Dezembro de 20X2, a entidade tem 200 000 ações em circulação, que é o número mais elevado de ações dos membros já em circulação e não foram remidas quaisquer ações no passado. Em 1 de Janeiro de 20X3, a entidade emenda os seus estatutos e aumenta o nível permitido de remições cumulativas para 25 % do número mais elevado de ações dos membros já em circulação.

Classificação

Antes de os estatutos serem emendados

A8 As ações dos membros que excedam a proibição de remição são passivos financeiros. A entidade cooperativa mensura este passivo financeiro pelo justo valor no reconhecimento inicial. Dado que essas ações são remíveis à ordem, a entidade cooperativa mensura o justo valor de tais passivos financeiros em conformidade com o parágrafo 47 da IFRS 13: «O justo valor de um passivo financeiro com uma característica de ser à ordem (por exemplo, um depósito à ordem) não é inferior à quantia pagável à ordem...». Em conformidade, a entidade cooperativa classifica como passivos financeiros a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição.

A9 Em 1 de Janeiro de 20X1, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição é de 20 000 ações a 10 UM cada e em conformidade a entidade classifica 200 000 UM como passivo financeiro e 800 000 UM como capital próprio. Contudo, em 1 de janeiro de 20X2, devido à nova emissão de ações a 20 UM, a quantia máxima pagável segundo as disposições de remição aumenta para 40 000 ações a 20 UM cada. A emissão de ações adicionais a 20 UM cria um novo passivo que é mensurado no reconhecimento inicial

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Ações dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

pelo justo valor. Após a emissão destas ações, o passivo é 20 % do total de ações emitidas (200 000), mensuradas a 20 UM, ou 800 000 UM. Isto exige o reconhecimento de um passivo adicional de 600 000 UM. Neste exemplo, não é reconhecido qualquer ganho ou perda. Em conformidade, a entidade classifica agora 800 000 UM como passivos financeiros e 2 200 000 UM como capital próprio. Este exemplo assume que estas quantias não foram alteradas entre 1 de janeiro de 20X1 e 31 de dezembro de 20X2.

Depois de os estatutos serem emendados

A10 Na sequência da alteração dos seus estatutos, pode agora ser exigido à entidade cooperativa que proceda à remição de um máximo de 25 % das suas ações em circulação ou um máximo de 50 000 ações a 20 UM cada. Em conformidade, a 1 de janeiro de 20X3, a entidade cooperativa classifica como passivos financeiros uma quantia de 1 000 000 UM, a quantia máxima pagável à ordem segundo as disposições de remição, tal como determinado de acordo com o parágrafo 47 da IFRS 13. Assim, em 1 de janeiro de 20X3 transfere do capital próprio para passivos financeiros uma quantia de 200 000 UM, deixando 2 000 000 UM classificadas como capital próprio. Neste exemplo, a entidade não reconhece um ganho ou perda com a transferência.

Exemplo 4

Factos

A11 A lei local que regula as operações das cooperativas, ou os termos dos estatutos da entidade, proíbem uma entidade de remir ações dos membros se, ao proceder à remição, reduzir o capital realizado pelas ações dos membros abaixo de 75 % da quantia mais elevada de capital realizado pelas ações dos membros. A quantia mais elevada de uma determinada cooperativa é 1 000 000 UM. No fim do período de relato, o saldo do capital realizado é 900 000 UM.

Classificação

A12 Neste caso, 750 000 UM seriam classificadas como capital próprio e 150 000 UM seriam classificadas como passivos financeiros. Além dos parágrafos já citados, o parágrafo 18.b) da IAS 32 dispõe em parte:

um instrumento financeiro que dá ao detentor o direito de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro ativo financeiro (um «instrumento com uma opção put») é um passivo financeiro, à exceção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D. O instrumento financeiro é um passivo financeiro mesmo que a quantia de dinheiro ou de outros ativos financeiros seja determinada com base num índice ou em outro item suscetível de subir ou descer. A existência de uma opção para o detentor de entregar de volta o instrumento ao emitente em troca de dinheiro ou outro ativo financeiro significa que o instrumento com uma opção put corresponde à definição de passivo financeiro, à exceção dos instrumentos classificados como instrumentos de capital próprio em conformidade com os parágrafos 16A e 16B ou os parágrafos 16C e 16D.

A13 A proibição de remição descrita neste exemplo é diferente das restrições descritas nos parágrafos 19. e AG25 da IAS 32. Essas restrições são limitações à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se as condições especificadas forem satisfeitas. Por contraste, este exemplo descreve uma proibição incondicional de remições para além de uma quantia especificada, independentemente da capacidade da entidade para remir as ações dos membros (por exemplo, considerando os seus recursos de caixa, lucros ou reservas distribuíveis). Com efeito, a proibição de remição impede a entidade de incorrer em qualquer passivo financeiro para remir mais de uma quantia especificada do capital realizado. Portanto, a parte das ações sujeita a proibição de remição não é um passivo financeiro. Embora as ações de cada membro possam ser individualmente remíveis, uma parte do total das ações em circulação não é remível em qualquer circunstância que não seja a liquidação da entidade.

Exemplo 5

Factos

A14 Os factos deste exemplo são expressos no exemplo 4. Além disso, no fim do período de relato, os requisitos de liquidez impostos pela jurisdição local impedem a entidade de remir quaisquer ações dos membros a não ser que as suas detenções de dinheiro e investimentos a curto prazo sejam superiores a uma quantia especificada. O efeito destes requisitos de liquidez no fim do período de relato é que a entidade não pode pagar mais de 50 000 UM para remir as ações dos membros.

Classificação

A15 Tal como no exemplo 4, a entidade classifica 750 000 UM como capital próprio e 150 000 UM como passivo financeiro. Isto deve-se ao facto de a quantia classificada como passivo basear-se no direito incondicional da entidade de recusar a remição e não em restrições condicionais que impeçam a remição apenas se a liquidez ou outras condições não forem satisfeitas e depois apenas até ao momento em que sejam satisfeitas. As disposições dos parágrafos 19. e AG25 da IAS 32 aplicam-se neste caso.

Exemplo 6

Factos

A16 Os estatutos da entidade proíbem a remição de ações dos membros, exceto até ao ponto de proventos recebidos da emissão de ações adicionais dos membros a membros novos ou existentes durante os três anos anteriores. Os proventos da emissão de ações dos membros têm de ser aplicados para remir as ações para as quais os membros tenham pedido a remição. Durante os três anos anteriores, os proventos da emissão de ações dos membros foram 12 000 UM e não foram remidas quaisquer ações dos membros.

INTERPRETAÇÃO IFRIC 2

Ações dos Membros em Entidades Cooperativas e Instrumentos Semelhantes

Classificação

A17 A entidade classifica 12 000 UM de ações dos membros como passivos financeiros. Consistentemente com as conclusões descritas no exemplo 4, as ações dos membros sujeitas a uma proibição incondicional de remição não são passivos financeiros. Essa proibição incondicional aplica-se a uma quantia igual aos proventos de ações emitidas antes dos três anos anteriores, e em conformidade, esta quantia é classificada como capital próprio. Contudo, uma quantia igual aos proventos de quaisquer ações emitidas nos três anos anteriores não está sujeita à proibição incondicional de remição. Em conformidade, os proventos da emissão de ações dos membros nos três anos anteriores dão origem a passivos financeiros até que deixem de estar disponíveis para remição de ações dos membros. Como resultado, a entidade tem um passivo financeiro igual aos proventos de ações emitidas durante os três anos anteriores, líquidos de quaisquer remições durante esse período.

Exemplo 7

Factos

A18 A entidade é um banco cooperativo. A lei local que regula as operações de bancos cooperativos dispõe que pelo menos 50 % do total dos «passivos em circulação» (um termo definido nos regulamentos para incluir as contas de ações dos membros) da entidade tem de existir na forma de capital realizado pelos membros. O efeito da regulamentação é que se todos os passivos em circulação de uma cooperativa existirem na forma de ações dos membros, a cooperativa pode remir todas as ações. A 31 de Dezembro de 20X1, a entidade tem um total de passivos em circulação de 200 000 UM, das quais 125 000 UM representam contas de ações dos membros. Os termos das contas de ações dos membros permitem ao detentor remir as ações à ordem e não há limitações à remição nos estatutos da entidade.

Classificação

A19 Neste exemplo, as ações dos membros são classificadas como passivos financeiros. Essa restrição é uma limitação condicional à capacidade da entidade para pagar a quantia devida por um passivo financeiro, isto é, impedem o pagamento do passivo apenas se as condições especificadas forem satisfeitas. Mais especificamente, podia ser exigido à entidade que proceda à remição da totalidade da quantia de ações dos membros (125 000 UM) se pagasse todos os seus outros passivos (75 000 UM). Como consequência, a proibição de remição não impede que a entidade incorra num passivo financeiro para remir mais de um número especificado de ações dos membros ou a quantia de capital realizado. Permite que a entidade apenas difira a remição até que uma condição seja satisfeita, isto é, o pagamento de outros passivos. As ações dos membros neste exemplo não estão sujeitas a uma proibição incondicional de remição, sendo portanto classificadas como passivos financeiros.