

КТМФИ Толкување 2

Акции на членовите во кооперативни ентитети и слични инструменти

Повикувања

- МСС 32 *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање* (како што е ревидиран во 2003 година)*
- МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење* (како што е ревидиран во 2003 година)

Позадина

- 1 Кооперативи и други слични ентитети се формираат од страна на групи на лица за да задоволат заеднички економски или општествени потреби. Националните закони вообичаено кооперативите ги дефинираат како здружение кое настојува да го промовира економскиот напредок на своите членови преку заедничко деловно работење (принципот на самопомагање). Учествата на членовите во кооперативата често пати се карактеризираат како акции на членовите, единици на членовите и слично, и подолу се нарекуваат “акции на членовите”.
- 2 МСС 32 ги воспоставува принципите за класификација на финансиските инструменти како финансиски обврски или главнина. Особено, тие принципи се однесуваат на класификацијата на инструментите кои можат да се вратат на издавачот кои на имателот му дозволуваат да му ги продаде тие инструменти на издавачот, за пари или за друг финансиски инструмент. Примената на тие принципи на акциите на членовите на кооперативниот ентитет и слични инструменти е тешка. Некои од основачите на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди побараа помош во разбирањето на тоа како принципите на МСС 32 се применуваат за акциите на членовите и сличните инструменти кои имаат одредени карактеристики, и околностите во кои што тие карактеристики влијаат на класификацијата како обврски или главнина.

Делокруг

- 3 Ова Толкување се применува за финансиските инструменти што се во делокругот на МСС 32, вклучувајќи ги финансиските инструменти издадени на членови на кооперативниот ентитет кои го докажуваат сопственичкото учество на членовите во ентитетот. Ова Толкување не се применува за финансиските инструменти кои ќе, или може да, бидат подмирени во сопствените сопственички инструменти на ентитетот.

Прашање

- 4 Многу финансиски инструменти, вклучувајќи ги акциите на членовите, имаат карактеристики на главнина, вклучувајќи гласачки права и права да учествуваат во распределбата на дивиденда. Некои финансиски инструменти на имателот му даваат право да бара откуп за пари или за друго финансиско средство, но може да вклучуваат или да бидат предмет на ограничувања за тоа дали ќе бидат откупени финансиските инструменти. Како треба да се оценуваат тие услови за откуп при определувањето дали финансискиот инструмент треба да се класифицира како обврска или главнина?

* Во август 2005 година, МСС 32 беше изменет во МСС 32 *Финансиски инструменти: презентирање*. Во февруари 2008 година ОМСС го измени МСС 32 така што бараше инструментите да се класифицираат како главнина доколку тие инструменти ги имаат сите карактеристики и ги задоволуваат условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32.

Консензус

- 5 Договорните права на имателот на финансискиот инструмент (вклучувајќи ги акциите на членовите во кооперативниот ентитет) да бара откуп, самите по себе не бараат финансиските инструменти да се класифицираат како финансиска обврска. Всушност, ентитетот мора да ги земе предвид сите услови и рокови на финансискиот инструмент при утврдувањето на класификацијата како финансиска обврска или главнина. Тие услови и рокови ги вклучуваат релевантните закони, прописи и статутот за управување на ентитетот кои се на сила на датумот на класификацијата, но не и очекуваните идни измени на тие закони, прописи или статутот.
- 6 Акциите на членовите кои би се класифицирале како главнина доколку членовите немале право да бараат откуп се главнина доколку е присутен било кој од условите опишани во точките 7 и 8 или акциите на членовите ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16 Г на МСС 32. Депозити по видување, вклучувајќи тековни сметки, депозитни сметки и слични договори кои произлегуваат кога членовите дејствуваат како купувачи претставуваат финансиски обврски на ентитетот.
- 7 Акциите на членовите се главнина доколку ентитетот има безусловно право да го одбие откупот на акциите на членовите.
- 8 Локален закон, пропис или статутот за управување на ентитетот можат да наметнат разни видови на забрани кои се однесуваат на откуп на акциите на членовите, на пр., безусловни забрани или забрани засновани на критериум ликвидност. Доколку откупот е безусловно забранет со локален закон, пропис или статутот за управување на ентитетот, тогаш акциите на членовите се главнина. Меѓутоа, одредбите во локален закон, пропис или статутот за управување на ентитетот кои забрануваат откуп само доколку се задоволени (или не се задоволени) условите –како што се ликвидност, ограничувања - не резултира во тоа акциите на членовите да бидат главнина.
- 9 Безусловната забрана може да биде апсолутна, така што сите откупи се забранети. Безусловната забрана може да биде делумна, така што се забранува откуп на акции на членовите доколку откупот би довел до тоа бројот на акции на членовите или износот на уплатениот капитал за акциите на членовите да падне под определено ниво. Акциите на членовите кои се над забраната за откуп се обврски, освен доколку ентитетот има безусловно право да го одбие откупот како што е опишано во точка 7 или акциите на членовите ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32. Во некои случаи, од време на време може да се менува бројот на акции или износот на уплатен капитал кои се предмет на забрана за откуп. Таквата промена во забраната за откуп води кон пренос меѓу финансиски обврски и главнина.
- 10 При почетното признавање, ентитетот треба да ја мери својата финансиска обврска за откуп по објективната вредност. Во случај на акции на членовите со карактеристики на откуп, ентитетот ја мери објективната вредност на финансиската обврска за откуп по не помалку од максималниот износ на обврската според одредбите за откуп во неговиот статут или применлив закон, дисконтиран од првиот датум од кој може да се бара да биде платен износот (види пример 3).
- 11 Како што се бара во точка 35 на МСС 32, распределбите на имателите на сопственички инструменти се признаваат директно во главнината, како нето износ од било кои користи од данокот на добивка. Камати, дивиденди и други поврати кои се однесуваат на финансиските инструменти класифицирани како финансиски обврски претставуваат расходи, без оглед на тоа дали тие платени износи се законски карактеризирани како дивиденди, камати или поинаку.
- 12 Додатокот, кој што е интегрален дел на консензусот, дава примери за примена на овој консензус.

Обелоденување

- 13 Кога промената во забраната за откуп води кон пренос помеѓу финансиски обврски и главнина, ентитетот треба одделно да ги обелодени износот, временскиот распоред и причината за преносот.

Датум на стапување на сила

- 14 Датумот на стапување на сила и преодните барања во ова Толкување се исти како оние за МСС 32 (како што е ревидиран во 2003 година). Ентитетот треба да го применува ова Толкување за периодите кои почнуваат на или по 1 јануари 2005 година. Доколку ентитетот го применува ова Толкување за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт. Ова Толкување може да се применува и ретроактивно.

- 14А Ентитетот треба да ги применува измените во точките 6, 9, А1 и А12 за периодите кои почнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку ентитетот го применува *Финансиски инструменти кои можат да се вратат на издавачот и обврски кои произлегуваат од ликвидација* (Измени на МСС 32 и МСС 1), издадени во февруари 2008 година, за поран период, тогаш измените во точките 6, 9, А1 и А12 треба да се применуваат за пораниот период.

Додаток

Примери за примена на консензусот

Овој додаток е интегрален дел од Толкувањето.

- A1 Овој додаток поставува седум примери за примена на консензусот на КТМФИ. Примерите не сочинуваат сеопфатен список, можни се други видови на факти. Секој пример претпоставува дека не постојат други услови освен оние кои се поставени во фактите на примерот кои би барале финансискиот инструмент да биде класифициран како финансиска обврска и дека финансискиот инструмент ги нема сите карактеристики или не ги исполнува условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г на МСС 32.

Безусловно право да се одбие откуп (точка 7)

Пример 1

Факти

- A2 Статутот на ентитетот наведува дека откупот се прави само на дискреција на ентитетот. Статутот не вклучува понатамошно елаборирање или ограничување на таа дискреција. Во својата историја, ентитетот никогаш не одбил да откупи акции на членовите, иако управувачкиот одбор има право да постапи така.

Класификација

- A3 Ентитетот има безусловно право да одбие откуп и акциите на членовите се главнина. МСС 32 воспоставува принципи за класификација кои се засновани на роковите на финансискиот инструмент и бележи дека историјата на, или намерата да се извршат дискрециони плаќања не иницира класификација како обврска. Точка УП26 наведува:

Кога приоритетните акции не се откупливи, соодветната класификација се определува според другите права кои им се придружени. Класификацијата се заснова на проценката на суштината на договорните аранжмани и дефинициите за финансиска обврска и сопственички инструмент. Кога распределбите на имателите на приоритетни акции, било да се кумулативни или некумулативни, се дискреционо право на издавачот, тогаш акциите се сопственички инструменти. Класификацијата на приоритетните акции како сопственички инструмент или финансиска обврска не е под влијание на, на пример:

- (a) Историјата на вршење распределби.
- (b) Намерата да се извршат распределби во иднина.
- (v) Можен негативен ефект врз цената на обичните акции на издавачот доколку распределбите не се извршат (заради ограничувањата на исплата на дивиденда за обични акции доколку не е платена дивидендата за приоритетни акции).
- (r) Износот на резервите на издавачот.
- (d) Очекувањата на издавачот за добивката или загубата за периодот.
- (f) Способноста или неспособноста на издавачот да влијае на износот на неговата добивка или загуба за периодот.

Пример 2

Факти

- A4 Статутот на ентитетот наведува дека откупите се вршат само на дискреција на ентитетот. Меѓутоа, понатаму статутот наведува дека одобрувањето за откупот е автоматски освен доколку ентитетот не е во можност да врши плаќања без да ги прекрши локалните прописи кои се однесуваат на ликвидност и резерви.

Класификација

- A5 Ентитетот нема безусловно право да го одбие откупот и акциите на членовите се финансиска обврска. Ограничувањата кои се опишани погоре се засновани на способноста на ентитетот да ја подмири својата обврска. Тие ги ограничуваат откупите само доколку не се исполнети барањата за ликвидност и резерви и тогаш, само до оној момент кога тие се задоволени. Оттука, согласно принципите воспоставени во МСС 32, тие не резултираат во класификација на финансискиот инструмент како главнина. Точка УП25 на МСС 32 наведува:

Приоритетните акции можат да бидат издадени со разни права. При определувањето дали приоритетната акција е финансиска обврска или сопственички инструмент, издавачот ги проценува конкретните права кои се придружени на акцијата за да утврди дали таа ја покажува основната карактеристика на финансиска обврска. На пример, приоритетна акција која овозможува откуп на одреден датум или по опција на имателот содржи финансиска обврска, бидејќи издавачот нема обврска да ги пренесе финансиските средства на имателот на акцијата. *Потенцијалната обврска на издавачот да ја задоволи обврската да ја откупи приоритетната акција кога се бара да ја направи според договорот, било заради недостаток на финансиски средства, законски ограничувања или недоволни добивки или резерви, не ја негира обврската.* [Додадено е нагласување]

Забрани за откуп (точки 8 и 9)

Пример 3

Факти

- A6 Кооперативниот ентитет на своите членови им издал акции на различни датуми за различни износи како што следи:
- (а) 1 јануари 20X1 година 100.000 акции, секоја по 10 BE (1.000.000 BE).
 - (б) 1 јануари 20X2 година, 100.000 акции, секоја по 20 BE (уште 2.000.000 BE, така што вкупниот износ за издадените акции е 3.000.000 BE).
- Акциите се откупливи на барање за износот за кој што тие биле издадени.
- A7 Статутот на ентитетот наведува дека кумулативните откупи не можат да надминат 20% од најголемиот број на акции на неговите членови кои некогаш биле во оптек. На 31 декември 20X2 година, ентитетот има 200.000 акции во оптек, што е најголемиот број на акции на членовите кои некогаш биле во оптек и во минатото не била откупена ниту една акција. На 1 јануари 20X3 година, ентитетот го менува својот статут за управување и го зголемува дозволеното ниво на кумулативни откупи на 25% од најголемиот број на акции на неговите членови кои некогаш биле во оптек.

Класификација

Пред дополнување на статутот за управување

- A8 Акциите на членовите над забраната за откуп се финансиски обврски. Кооперативниот ентитет ја мери оваа финансиска обврска по објективната вредност при почетното признавање. Бидејќи овие акции се откупливи на барање, кооперативниот ентитет ја определува објективната вредност на таквите финансиски обврски како што се бара во точка 49 на МСС 39, која вели: 'Објективната вредност на финансиска обврска со карактеристика по видување (на пр., депозит по видување) не е помала од износот на обврската по видување ...'. Според тоа, кооперативниот ентитет го класифицира како финансиска обврска најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп.
- A9 На 1 јануари 20X1 година, најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп изнесува 20.000 акции, секоја по 10 BE и според тоа ентитетот класифицира 200.000 акции како финансиска обврска и 800.000 BE како главнина. Меѓутоа, на 1 јануари 20X2 година, заради нова емисија на акции по 20 BE, најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп се зголемува на 40.000 акции, секоја по 20 BE. Издавањето на дополнителни акции по 20 BE создава нова обврска која при почетното признавање се мери по објективната вредност. Откако биле издадени овие акции, обврската е 20% од вкупните издадени акции (200.000), мерени по 20 BE, или 800.000 BE. Ова бара признавање на дополнителна обврска од 600.000 BE. Во овој пример не е признаена ниту добивка ниту загуба. Според тоа, ентитетот сега класифицира 800.000 BE како финансиски обврски и 2.200.000 како главнина. Овој пример претпоставува дека овие износи не се промениле помеѓу 1 јануари 20X1 и 31 декември 20X2 година.

По дополнување на статутот за управување

- A10 По промената во својот статут за управување, сега од кооперативниот ентитет може да се бара да го откупи максимумот од 25% од неговите акции во оптек или максимумот од 50.000 акции, секоја по 20 ВЕ. Според тоа, на 1 јануари 20X3 година кооперативниот ентитет, како финансиски обврски го класифицира износот од 1.000.000 ВЕ кој е најголемиот износ на обврската по видување според одредбите за откуп, определен во согласност со точка 49 на МСС 39. Затоа, тој на 1 јануари 20X3 година пренесува износ од 200.000 ВЕ од главнина во финансиски обврски, оставајќи 2.000.000 ВЕ класифицирани како главнина. Во овој пример ентитетот не признава добивка или загуба од преносот.

Пример 4

Факти

- A11 Локален закон кој го регулира работењето на кооперативите, или условите во статутот за управување на ентитетот, му забранува на ентитетот да откупи акции на членовите доколку, со нивното откупување, уплатениот капитал од акциите на членовите би се намалил под 75% од најголемиот износ на уплатен капитал од акциите на членовите. Најголемиот износ на одредена кооператива е 1.000.000 ВЕ. На крајот на известувачкиот период, салдото на уплатениот капитал е 900.000 ВЕ.

Класификација

- A12 Во овој случај, 750.000 ВЕ би се класифицирале како главнина и 150.000 ВЕ би се класифицирале како финансиски обврски. Покрај точките кои беа цитирани, точка 18(б) на МСС 32 во еден дел наведува:

... финансиски инструмент кој на имателот му дава право да му го врати на издавачот за пари или друго финансиско средство ('инструмент кој може да се врати на издавачот') е финансиска обврска, освен оние инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансискиот инструмент е финансиска обврска дури и кога износот на пари или други финансиски средства се определува врз основа на индекс или друга ставка која има потенцијал да се зголемува или намалува. Постоенето на опцијата за имателот инструментот да му го врати назад на издавачот за пари или други финансиски средства значи дека инструментот кој може да се врати на издавачот ја исполнува дефиницијата за финансиска обврска, освен за оние инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г.

- A13 Забраната за откуп која е опишана во овој пример е различна од ограничувањата кои се опишани во точките 19 и УП25 на МСС 32. Тие ограничувања се ограничување на способноста на ентитетот да го плати износот кој го должи по основ на финансиска обврска, т.е. тие спречуваат плаќање на обврската само доколку се исполнети одредени услови. Напротив, овој пример опишува безусловна забрана за откуп над одреден износ, без оглед на способноста на ентитетот да ги откупи акциите на членовите (на пр., според неговите парични ресурси, добивка или резерви кои можат да се дистрибуираат). Односно, забраната за откуп го спречува ентитетот да направи каква било финансиска обврска за да откупи повеќе од одреден износ на уплатен капитал. Според тоа, делот од акциите кој е предмет на забраната за откуп не е финансиска обврска. Додека акциите на секој член можат поединечно да се откупат, делот од вкупните акции во оптек не може да се откупи во никакви околности освен при ликвидација на ентитетот.

Пример 5

Факти

- A14 Фактите на овој пример се како наведените во пример 4. Покрај тоа, на крајот на известувачкиот период, барањата за ликвидност кои се наметнати во локалното законодавство го спречуваат ентитетот да откупи акции на членовите освен доколку неговите средства на пари и краткорочни вложувања се поголеми од одреден износ. Ефектот од овие барања за ликвидност на крајот на известувачкиот период е тој што ентитетот не може да плати повеќе од 50.000 ВЕ за да откупи акции на членовите.

Класификација

- A15 Како во пример 4, ентитетот класифицира 750.000 ВЕ како главнина и 150.000 ВЕ како финансиска обврска. Ова е заради тоа што износот класифициран како обврска се заснова на безусловното право на ентитетот да одбие откуп, а не на условните ограничувања кои спречуваат откуп, само доколку не е

исполнет условот за ликвидност или други услови и тогаш само до моментот до кога се исполнети. Во овој случај се применуваат одредбите од точките 19 и УП25 на МСС 32.

Пример 6

Факти

- A16 Статутот за управување на ентитетот му забранува да откупува акции на членовите, освен до степенот на примените приливи од издавање на дополнителни акции на членовите, на нови или постојни членови во текот на претходните три години. Приливите од издавање на акции на членовите мора да бидат искористени за откуп на акции за кои членовите побарале откуп. Во текот на претходните три години, приливите од издавање на акции на членовите биле 12.000 BE и не биле откупени акции на членовите.

Класификација

- A17 Ентитетот класифицира 12.000 BE од акциите на членовите како финансиски обврски. Конзистентно со заклучоците опишани во пример 4, акциите на членовите кои се предмет на безусловна забрана за откуп не се финансиски обврски. Таквата безусловна забрана се применува на износот кој е еднаков на приливите од акции кои се издадени пред претходните три години, и според тоа, овој износ се класифицира како главнина. Меѓутоа, износот кој е еднаков на приливите од кои било акции кои се издадени во претходните три години не е предмет на безусловната забрана за откуп. Според тоа, приливите од издавањето на акции на членовите во претходните три години создаваат финансиски обврски се додека тие повеќе не се расположиви за откуп на акции на членовите. Како резултат, ентитетот има финансиска обврска која е еднаква на приливите од акциите кои се издадени во текот на претходните три години, нето од сите откупи во текот на тој период.

Пример 7

Факти

- A18 Ентитетот е кооперативна банка.(каква е оваа кооперативна банка) Локален закон кој го регулира работењето на кооперативни банки наведува дека најмалку 50% од вкупните “ненаплатени обврски“ на ентитетот (услов кој е дефиниран во прописите за да се вклучат сметките на учество на членовите) треба да биде во облик на уплатен капитал на членовите. Ефектот од прописот е дека доколку сите ненаплатени обврски на кооперативата се во облик на акции на членовите, таа може сите да ги откупи. На 31 декември 20X1 година, ентитетот има вкупно ненаплатени обврски од 200.000 BE, од кои 125.000 BE претставуваат сметки на учество на членовите. Условите на сметките на учество на членовите му дозволуваат на имателот да ги откупи по барање и во статутот на ентитетот нема ограничувања на откупот.

Класификација

- A19 Во овој пример акциите на членовите се класифицирани како финансиски обврски. Забраната за откуп е слична со ограничувањата кои се опишани во точките 19 и УП25 на МСС 32. Ограничувањето е условно ограничување на способноста на ентитетот да го плати износот кој што го должи за финансиската обврска, т.е. тие спречуваат плаќање на обврската само доколку се исполнети одредени услови. Поконкретно, од ентитетот може да се бара да го откупи целиот износ на акциите на членовите (125.000 BE) доколку тој ги отплатил сите свои други обврски (75.000 BE). Последователно, забраната за откуп не го спречува ентитетот од тоа да направи финансиска обврска за да откупи повеќе од одреден број на акции на членовите, или износот на уплатениот капитал. Таа му дозволува на ентитетот само да го одложи откупот додека не се исполни условот, т.е. отплатата на други обврски. Акциите на членовите во овој пример не се предмет на безусловна забрана за откуп и затоа се класифицирани како финансиски обврски.