

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2

«Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в октябре 2010 г.)
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (в редакции 2003 г.)*

Исходная информация

- 1 Кооперативы и другие аналогичные предприятия формируются группами людей для достижения общих экономических и социальных целей. Национальные законодательства обычно определяют кооперативы как объединения, стремящиеся способствовать экономическому успеху своих участников путем осуществления совместной коммерческой деятельности (принцип самопомощи). Доли участия в кооперативе часто характеризуются как доли участников, паи и т.п. и далее именуются «доли участников».
- 2 МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации финансовых инструментов как финансовых обязательств или капитала. В частности, эти принципы применимы к классификации инструментов с правом обратной продажи, которые позволяют владельцу обменять эти инструменты у эмитента на денежные средства или другой финансовый инструмент. Применение этих принципов к долям участников в кооперативных предприятиях и аналогичным инструментам затруднено. Некоторые члены Совета международных стандартов бухгалтерского учета обратились за разъяснением того, как следует применять принципы МСФО (IAS) 32 к долям участников и аналогичным инструментам, обладающим определенными характерными признаками, а также к обстоятельствам, при которых эти признаки влияют на их классификацию в качестве обязательств или капитала.

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется в отношении финансовых инструментов, входящих в сферу действия МСФО (IAS) 32, включая финансовые инструменты, выпущенные для участников кооперативных предприятий и подтверждающие доли собственности участников в предприятии. Настоящее разъяснение не применяется в отношении финансовых инструментов, расчеты по которым будут или могут быть произведены собственными долевыми инструментами предприятия.

Вопрос

- 4 Многие финансовые инструменты, включая доли участников, имеют признаки капитала, включая права голоса и права участия в распределении дивидендов. Некоторые финансовые инструменты дают владельцу право требовать погашения в виде денежных средств или иного финансового актива, но могут содержать в себе или подпадать под ограничения в отношении самой возможности их погашения. Как должны оцениваться эти условия погашения при определении того, должны ли эти финансовые инструменты быть классифицированы как обязательства или как капитал?

* В августе 2005 г. в МСФО (IAS) 32 были внесены изменения и стандарт стал называться МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». В феврале 2008 г. ПМСФО внесло поправки в МСФО (IAS) 32, в соответствии с которыми требуется, чтобы инструменты были классифицированы как капитал, если такие инструменты удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16A и 16B, или пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32.

Консенсус

- 5 Обусловленное договором право владельца финансового инструмента (включая доли участника в кооперативных предприятиях) требовать погашения само по себе не влечет классификации финансового инструмента в качестве финансового обязательства. Предприятие должно рассмотреть все признаки и условия финансового инструмента для классификации его в качестве финансового обязательства или капитала. Эти признаки и условия включают применимое местное законодательство, нормативные акты и устав предприятия, действующие на дату классификации, но не ожидаемые в будущем изменения этого законодательства, нормативно-правовых актов или устава.
- 6 Доли участников, которые могли бы быть классифицированы как капитал, если бы у участников не было права требовать погашения, являются капиталом при наличии любого из условий, описанных в пунктах 7 и 8, или если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. Депозиты до востребования, включая текущие счета, депозитные счета и аналогичные договоры, возникающие, когда участники выступают в роли клиентов, являются финансовыми обязательствами предприятия.
- 7 Доли участников являются капиталом, если у предприятия есть безусловное право отказать в погашении этих долей.
- 8 Местное законодательство, нормативные акты или устав предприятия могут устанавливать различные виды запретов в отношении погашения долей участников, например, безусловные запреты или запреты, основанные на критериях ликвидности. Если местное законодательство, нормативные акты или устав предприятия запрещают погашение в безусловном порядке, доли участников являются капиталом. Однако наличие в местном законодательстве, нормативных актах или уставе предприятия положений, запрещающих погашение только в случае наличия (или отсутствия) определенных условий (например, ограничения, связанные с ликвидностью), не делает доли участников частью капитала.
- 9 Безусловный запрет может быть полным, то есть запрещающим любое погашение. Безусловный запрет может быть частичным, то есть запрещающим погашение долей участников, если это погашение приведет к тому, что число долей участников или величина оплаченного долями участников капитала окажется ниже определенного уровня. Доли участников, выходящие за рамки ограничений, накладываемых запретом на погашение, являются обязательствами, если только у предприятия нет безусловного права отказать в погашении согласно пункту 7 или если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. В некоторых случаях число долей или величина оплаченного капитала, подпадающие под запрет на погашение, могут время от времени меняться. Такое изменение в запрете на погашение приводит к перераспределению между финансовыми обязательствами и капиталом.
- 10 При первоначальном признании в учете предприятие должно оценить свое финансовое обязательство к погашению по справедливой стоимости. Применительно к долям участников с возможностью погашения предприятие оценивает справедливую стоимость финансового обязательства к погашению в размере, не меньшем, чем максимальная сумма, подлежащая оплате по положениям о погашении устава предприятия или применимого законодательства, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы (см. пример 3).
- 11 В соответствии с пунктом 35 МСФО (IAS) 32 выплаты владельцам долевых инструментов признаются непосредственно в составе капитала. Проценты, дивиденды и другие выплаты, относящиеся к финансовым инструментам, классифицированным как финансовые обязательства, представляют собой расходы вне зависимости от того, определяются ли эти выплаченные суммы с юридической точки зрения как дивиденды, проценты или как-то иначе.
- 12 В приложении, являющемся неотъемлемой частью настоящего консенсуса, приводятся примеры применения настоящего консенсуса.

Раскрытие информации

- 13 В случаях, когда изменение запрета на погашение приводит к перераспределению между финансовыми обязательствами и капиталом, предприятие должно раскрывать отдельно сумму, сроки и причину перераспределения.

Дата вступления в силу

- 14 Дата вступления в силу и условия перехода к новому порядку учета в соответствии с настоящим разъяснением аналогичны установленным для МСФО (IAS) 32 (в редакции 2003 г.). Предприятие должно

применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.

- 14А Предприятие должно применять поправки, содержащиеся в пунктах 6, 9, А1 и А12, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит публикацию *«Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации»* (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенную в феврале 2008 г., в отношении более раннего периода, поправки в пунктах 6, 9, А1 и А12 должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 15 МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункты А8 и А10. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9, в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.
- 16 МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункт А8. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.
- 17 Документ *«Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2009–2011 гг.»*, выпущенный в мае 2012 г., внес изменения в пункт 11. Организация должна применять настоящую поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 г. или после этой даты. Если организация применяет поправку к МСФО (IAS) 32, внесенную документом *«Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2009–2011 гг.»* (опубликованного в мае 2012 г.), для более раннего периода, то поправка, предусмотренная в пункте 11, также должна применяться для такого более раннего периода.

Приложение

Примеры применения настоящего консенсуса

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

- A1 В этом приложении приведены семь примеров применения настоящего разъяснения КРМФО (IFRIC). Эти примеры не представляют собой исчерпывающий список, возможны и другие ситуации. Все примеры исходят из допущения о том, что не существует иных условий, кроме приведенных в данных примерах, которые могли бы требовать классификации финансового инструмента как финансового обязательства, и что финансовый инструмент не обладает всеми характеристиками и не удовлетворяет условиям, изложенным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32.

Безусловное право отказать в погашении (пункт 7)

Пример 1

Исходные условия

- A2 Устав предприятия устанавливает, что любое погашение производится исключительно по усмотрению предприятия. Устав не предусматривает дальнейшего уточнения или ограничения понятия «усмотрение». За всю историю своего существования предприятие никогда не отказывалось погасить доли участников, хотя у руководящего органа есть такое право.

Классификация

- A3 Предприятие имеет безусловное право отказать в погашении, и доли участников являются капиталом. МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации, основанные на условиях финансового инструмента, и отмечает, что прошлый опыт осуществления выплат по своему усмотрению или намерение это сделать не приводят к классификации финансовых инструментов в качестве обязательства. Пункт AG26 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

В случаях, когда привилегированные акции не являются погашаемыми, их соответствующая классификация определяется другими правами, которые закреплены за ними. Эта классификация основывается на анализе содержания договорных соглашений и определениях финансового обязательства и долевого инструмента. В случае, когда выплаты владельцам привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история распределения средств;
- (b) намерение проводить распределения средств в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если распределения не будут произведены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина капитальных резервов эмитента;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Пример 2

Исходные условия

- A4 Устав предприятия устанавливает, что любое погашение производится исключительно по усмотрению предприятия. Однако устав далее устанавливает, что требование погашения одобряется в автоматическом порядке, если только осуществление предприятием выплат не является нарушением местных нормативно-правовых актов, касающихся уровня ликвидности или капитальных резервов.

Классификация

- A5 Предприятие не обладает безусловным правом отказать в погашении, и доли участников являются финансовыми обязательствами. Ограничения, описанные выше, основаны на способности предприятия урегулировать свои обязательства. Они накладывают ограничения на осуществление погашения только в случае, если не выполнены требования в отношении ликвидности или резервов, и только до того времени, пока они не будут выполнены. Таким образом, они в соответствии с принципами, установленными МСФО (IAS) 32, не приводят к классификации финансового инструмента как капитала. Пункт AG25 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При определении того, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того чтобы определить, насколько она проявляет основные признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая дает право на ее погашение в определенный день или по усмотрению владельца, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы владельцу акции. *Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство погасить привилегированную акцию, когда это требуется по договору, по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов не отменяет это обязательство.* [Курсив добавлен]

Запреты на погашение (пункты 8 и 9)

Пример 3

Исходные условия

- A6 В прошлом кооперативное предприятие осуществляло выпуски долей для своих участников в разные даты и с разной стоимостью следующим образом:
- (a) 1 января 20X1 г. – 100 000 долей по 10 д.е. каждая (1 000 000 д.е.);
 - (b) 1 января 20X2 г. – 100 000 долей по 20 д.е. каждая (дополнительно 2 000 000 д.е., таким образом итоговая сумма выпущенных долей составляет 3 000 000 д.е.).

Доли подлежат погашению по требованию по цене, по которой они были выпущены.

- A7 Устав предприятия устанавливает, что кумулятивные выплаты в счет погашения не могут превышать 20 процентов от наибольшего количества долей его участников, когда-либо находившихся в обращении. На 31 декабря 20X2 г. предприятие имеет 200 000 долей в обращении, что является наибольшим количеством долей участников, когда-либо находившихся в обращении, и при этом никакие доли в прошлом не погашались. 1 января 20X3 г. предприятие вносит изменения в свой устав и увеличивает разрешенный уровень кумулятивных погашений до 25 процентов от наибольшего количества долей его участников, когда-либо находившихся в обращении.

Классификация

До внесения изменений в устав

- A8 Доли участников, выходящие за рамки ограничений, накладываемых запретом на погашение, являются обязательствами. Кооперативное предприятие оценивает это

финансовое обязательство по справедливой стоимости при первоначальном признании в учете. Поскольку эти доли являются погашаемыми по требованию, кооперативное предприятие оценивает справедливую стоимость таких финансовых обязательств в соответствии с требованиями пункта 47 МСФО (IFRS) 13, который устанавливает следующее: «Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию, (например, депозит до востребования) определяется не ниже суммы, подлежащей оплате по требованию...». Соответственно, кооперативное предприятие классифицирует в качестве финансового обязательства максимальную сумму, подлежащую оплате по требованию в соответствии с положениями о погашении.

- A9 1 января 20X1 г. максимальная сумма к оплате по положениям о погашении составляет 20 000 долей по 10 д.е. каждая, и, соответственно, предприятие классифицирует 200 000 д.е. в качестве финансового обязательства и 800 000 д.е. в качестве капитала. Однако 1 января 20X2 г. из-за нового выпуска долей по 20 д.е. максимальная сумма к оплате по положениям о погашении увеличивается до 40 000 долей по 20 д.е. каждая. Дополнительный выпуск долей по 20 д.е. создает новое обязательство, оцениваемое при первоначальном признании по справедливой стоимости. После этого выпуска долей обязательство составляет 20 процентов от общего количества долей в обращении (200 000), оцениваемых по стоимости 20 д.е., или 800 000 д.е. Это требует признания дополнительного обязательства в размере 600 000 д.е. В этом примере не признается ни прибыль, ни убыток. Соответственно, на настоящий момент предприятие классифицирует 800 000 д.е. как финансовые обязательства и 2 200 000 д.е. как капитал. Данный пример исходит из допущения о том, что эти суммы не меняются в период между 1 января 20X1 г. и 31 декабря 20X2 г.

После внесения изменений в устав

- A10 После внесения изменений в устав кооперативному предприятию теперь может понадобиться погасить до 25 процентов его долей в обращении или до 50 000 долей по 20 д.е. каждая. Соответственно, 1 января 20X3 г. кооперативное предприятие классифицирует в качестве финансовых обязательств сумму в 1 000 000 д.е., которая и является максимальной суммой, подлежащей оплате по требованию согласно положениям о погашении, как определено в соответствии с пунктом 5.4.3 МСФО (IFRS) 9. Следовательно, 1 января 20X3 г. предприятие переводит из состава капитала в состав финансовых обязательств сумму в 200 000 д.е., оставляя 2 000 000 д.е. в капитале. В этом примере предприятие не признает прибыли или убытков от перевода.

Пример 4

Исходные условия

- A11 Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативов, или положения устава предприятия запрещают предприятию производить погашение долей участников, если в результате такого погашения оплаченный долями участников капитал составит менее 75 процентов от наибольшей величины оплаченного долями участников капитала. Наибольшая величина для конкретного кооператива составляет 1 000 000 д.е. На конец отчетного периода сальдо оплаченного капитала составляет 900 000 д.е.

Классификация

- A12 В данном случае 750 000 д.е. будут классифицированы как капитал, а 150 000 д.е. как финансовые обязательства. В дополнение к уже процитированным пунктам пункт 18(b) МСФО (IAS) 32 в частности устанавливает следующее:

...финансовый инструмент, дающий его владельцу право обменять инструмент у эмитента на денежные средства или другой финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, кроме инструментов, классифицированных как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Финансовый инструмент является финансовым обязательством даже в том случае, когда сумма денежных средств или другого финансового актива определяется на основе индекса или другого показателя, который может увеличиваться или уменьшаться. Наличие возможности у владельца вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, кроме инструментов, классифицированных как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D.

- A13 Запрет на погашение, описанный в данном примере, отличается от ограничений, описанных в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Эти ограничения представляют собой ограничение способности предприятия выплатить сумму, причитающуюся по финансовому обязательству, то есть они запрещают оплату обязательства только в случае наступления определенных условий. И наоборот, данный пример описывает безусловный запрет на погашение сверх определенной суммы вне зависимости от способности предприятия погасить доли участников (например, учитывая денежные средства, прибыли или распределяемые резервы). По существу, запрет на погашение не позволяет предприятию принимать какое-либо финансовое обязательство по погашению в объеме, превышающем определенную сумму оплаченного капитала. Следовательно, часть долей, подлежащая погашению, не является финансовым обязательством. В то время как доли каждого участника могут погашаться в индивидуальном порядке, часть общего числа долей в обращении не погашается ни при каких обстоятельствах, за исключением ликвидации предприятия.

Пример 5

Исходные условия

- A14 Исходные условия данного примера те же, что и в примере 4. Кроме того, на конец отчетного периода требования в отношении ликвидности, устанавливаемые местным законодательством, не позволяют предприятию погашать какие-либо доли участников, до тех пор, пока размер его денежных средств и краткосрочных инвестиций не превысит установленной суммы. Результатом установления таких требований в отношении ликвидности на конец отчетного периода является то, что предприятие не может истратить на погашение долей участников больше 50 000 д.е.

Классификация

- A15 Как и в примере 4, предприятие классифицирует 750 000 д.е. как капитал и 150 000 д.е. как финансовое обязательство. Это связано с тем, что сумма, классифицированная как обязательство, основывается на безусловном праве предприятия отказать в погашении, а не на условных ограничениях, запрещающих погашение только в случае, если не выполняются условия ликвидности или другие условия, и только до того времени, пока они не будут выполнены. В данном случае применяются положения пунктов 19 и AG25 МСФО (IAS) 32.

Пример 6

Исходные условия

- A16 Устав предприятия запрещает ему погашать доли участников, за исключением случаев, когда сумма погашения не превышает суммы поступлений от выпуска дополнительных долей участников для новых или существующих участников за предшествующие три года. Поступления от выпуска долей участников должны использоваться для погашения долей, в отношении которых участники потребовали погашения. В течение трех предшествующих лет поступления от выпуска долей участников составляли 12 000 д.е. и погашение долей участников не производилось.

Классификация

- A17 Предприятие классифицирует 12 000 д.е. долей участников как финансовые обязательства. В соответствии с выводами, описанными в примере 4, доли участников, попадающие под безусловный запрет погашения, не являются финансовыми обязательствами. Такой безусловный запрет применяется к сумме, равной сумме поступлений от долей, выпущенных до начала периода, охватывающего предшествующие три года, и соответственно, эта сумма классифицируется как капитал. Однако сумма, равная сумме поступлений от любых долей, выпущенных в предшествующие три года, не подпадает под безусловный запрет погашения. Соответственно, поступления от выпуска долей участников в предшествующие три года создают финансовые обязательства до того момента, пока их нельзя будет использовать для погашения долей участников. В результате у предприятия

есть финансовое обязательство в размере поступлений от долей, выпущенных в течение предшествующих трех лет, за вычетом любых сумм погашений, осуществлявшихся за этот период.

Пример 7

Исходные условия

- A18 Предприятие представляет собой кооперативный банк. Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативных банков, устанавливает, что, по меньшей мере, 50 процентов от всей суммы «неисполненных обязательств» (термин, по определению нормативно-правовых актов включающий счета долей участников) предприятия должны быть в форме оплаченного участниками капитала. Эффект от применения данного нормативно-правового акта состоит в том, что, если все неисполненные обязательства кооператива существуют в форме долей участников, он в состоянии погасить их все. 31 декабря 20X1 г. общая сумма неисполненных обязательств предприятия составляет 200 000 д.е., из которых 125 000 д.е. представляют счета долей участников. Условия счетов долей участников разрешают владельцу погашать их по требованию, и в уставе предприятия нет ограничений по погашению.

Классификация

- A19 В данном примере доли участников классифицируются как финансовые обязательства. Запрет на погашение сходен с ограничениями, описанными в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Эти ограничения представляют собой условное ограничение способности предприятия выплатить сумму, причитающуюся по финансовому обязательству, то есть они запрещают оплату обязательства только в случае наступления определенных условий. Более конкретно, от предприятия могут потребовать погасить все доли участников (125 000 д.е.), если оно погасило все свои другие обязательства (75 000 д.е.). Следовательно, запрет на погашение не препятствует предприятию принять финансовое обязательство погасить более определенного количества долей участников или более суммы оплаченного капитала. Он позволяет предприятию лишь отложить погашение до выполнения условия, то есть погашения других обязательств. Доли участников в данном примере не подпадают под действие безусловного запрета на погашение, и, следовательно, классифицируются как финансовые обязательства.