

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2

«Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации» (пересмотренный в 2003 году)¹,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (пересмотренный в 2003 году)

Исходная информация

- 1 Кооперативы и другие аналогичные организации формируются группами лиц для достижения общих экономических и социальных целей. В национальном законодательстве разных стран кооператив обычно определяется как сообщество, основанное на членстве и предусматривающее объединение усилий его членов для осуществления коммерческой деятельности с целью достижения экономического роста (принцип взаимопомощи). Доли участия, имеющиеся у членов кооператива, часто называют долями участников, паями и т. п., и для целей настоящего разъяснения они именуются «долями участников».
- 2 МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации финансовых инструментов как финансовых обязательств или собственного капитала. В частности, эти принципы применяются при классификации инструментов с правом обратной продажи, которые позволяют их держателям продать данные инструменты обратно эмитенту за денежные средства или другой финансовый инструмент. Применение указанных принципов к имеющимся у участников долям в кооперативных организациях и аналогичным инструментам является затруднительным. Некоторые заинтересованные стороны обратились в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности за разъяснением в отношении того, как следует применять принципы МСФО (IAS) 32 к долям участников и аналогичным инструментам, обладающим определенными характеристиками, а также обстоятельств, при которых указанные характеристики оказывают влияние на классификацию инструментов как обязательств или собственного капитала.

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется к финансовым инструментам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 32, включая финансовые инструменты, предоставленные участникам кооперативных организаций в качестве подтверждения принадлежащих им долей владения в соответствующей организации. Настоящее разъяснение не применяется к финансовым инструментам, расчеты по которым будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации.

Вопрос

- 4 Многие финансовые инструменты, включая доли участников, имеют характеристики собственного капитала, включая права голоса и права участия в распределении дивидендов. Некоторые финансовые инструменты дают своим держателям право потребовать их выкупа за денежные средства или иной финансовый актив, но могут предусматривать ограничения или зависеть от ограничений в отношении самой возможности их выкупа. Каким образом следует оценивать указанные условия выкупа при

¹ В августе 2005 года в МСФО (IAS) 32 были внесены изменения, и стандарт стал называться МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление». В феврале 2008 года Совет по МСФО внес поправки в МСФО (IAS) 32, в соответствии с которыми требуется, чтобы инструменты были классифицированы как долевыми, если эти инструменты имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D МСФО (IAS) 32.

решении вопроса о том, классифицировать ли эти финансовые инструменты как обязательства или как собственный капитал?

Консенсус

- 5 Предусмотренное договором право держателя финансового инструмента (включая доли участников в кооперативных организациях) требовать его выкупа само по себе не ведет к необходимости классифицировать указанный финансовый инструмент как финансовое обязательство. Но организация должна принять во внимание все параметры и условия данного финансового инструмента при решении вопроса о его классификации как финансового обязательства или собственного капитала. К таким параметрам и условиям относятся требования применимого местного законодательства, нормативные акты и устав организации, действующие по состоянию на дату классификации, но не ожидаемые в будущем изменения этого законодательства, нормативных актов или устава.
- 6 Имеющиеся у участников доли, которые были бы классифицированы как собственный капитал, если бы эти участники не имели права требовать их выкупа, являются собственным капиталом при наличии любого из условий, описанных в пунктах 7 и 8, либо если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32. Депозиты до востребования, включая текущие счета, депозитные счета и аналогичные договоры, возникающие в тех случаях, когда участники выступают в роли клиентов, являются финансовыми обязательствами организации.
- 7 Доли участников являются собственным капиталом, если у организации есть безусловное право отказать в выкупе этих долей.
- 8 Местное законодательство, нормативные акты или устав организации могут устанавливать различные виды запретов в отношении выкупа долей участников, например, безусловный запрет или запрет, основанный на критериях ликвидности. Если местное законодательство, нормативные акты или устав организации предусматривают безусловный запрет на выкуп, то доли участников являются собственным капиталом. Однако наличие в местном законодательстве, нормативных актах или уставе организации положений, запрещающих выкуп только при соответствии (или несоответствии) определенным условиям (например, ограничения, связанные с ликвидностью), не приводит к отнесению долей участников к собственному капиталу.
- 9 Безусловный запрет может быть полным, то есть запрещать любой выкуп. Безусловный запрет может быть частичным, то есть запрещать выкуп долей участников, если в результате такого выкупа количество долей участников или величина оплаченного участниками капитала окажется ниже определенного уровня. Величина долей участников, превышающая указанный ограничительный уровень выкупа, является обязательством, кроме случаев, когда организация имеет безусловное право отказать в выкупе, как описано в пункте 7, или когда доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32. В некоторых случаях количество долей или величина оплаченного капитала, в отношении которых действует запрет на выкуп, могут время от времени меняться. Такое изменение условий запрета на выкуп приводит к реклассификации между финансовыми обязательствами и собственным капиталом.
- 10 При первоначальном признании своего финансового обязательства в отношении выкупа организация должна оценить его по справедливой стоимости. Применительно к долям участников, предусматривающим право выкупа, организация оценивает справедливую стоимость соответствующего финансового обязательства в сумме, не меньшей, чем максимальная сумма, подлежащая выплате согласно положениям о выкупе, предусмотренным уставом организации, или согласно требованиям применимого законодательства, дисконтированная с первого дня, когда может потребоваться выплата этой суммы (см. пример 3).
- 11 В соответствии с требованиями пункта 35 МСФО (IAS) 32 распределяемые держателям долевых инструментов суммы признаются непосредственно в составе собственного 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 определения запрета на выкуп приводит к переводу сумм между категориями финансовых обязательств и собственного капитала, организация должна отдельно раскрыть сумму, сроки и причину такого перевода.

Дата вступления в силу

- 14 Дата вступления в силу и переходные положения настоящего разъяснения аналогичны тем, которые установлены для МСФО (IAS) 32 (пересмотренного в 2003 году). Организация должна применять настоящее Разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Если организация применит настоящее Разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт. Настоящее Разъяснение подлежит ретроспективному применению.
- 14А Организация должна применять поправки, содержащиеся в пунктах 6, 9, A1 и A12, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит требования документа «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенного в феврале 2008 года, в отношении более раннего периода, то поправки в пунктах 6, 9, A1 и A12 должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 15 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 16 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт A8. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 17 Документом «*Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009–2011 гг.*», выпущенным в мае 2012 года, внесены изменения в пункт 11. Организация должна применять указанную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*» в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит поправку, внесенную в МСФО (IAS) 32 документом «*Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009–2011 гг.*» (выпущенным в мае 2012 года), в отношении более раннего периода, то поправка, предусмотренная пунктом 11, также должна применяться для такого более раннего периода.
- 18 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 19 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Приложение

Примеры применения настоящего консенсуса

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего Разъяснения.

- A1 В данном приложении приведены семь примеров применения подхода, изложенного в разделе «Консенсус» настоящего Разъяснения КРМФО (IFRIC). Перечень эти примеров не является исчерпывающим; возможны и другие ситуации. Все примеры исходят из допущения о том, что не существует иных условий, кроме приведенных в каждом отдельном примере, которые могли бы потребовать 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 выкупе (пункт 7)

Пример 1

Ситуация

- A2 Устав организации устанавливает, что выкуп долей участников производится исключительно по усмотрению организации. Устав не предусматривает дальнейших уточнений или ограничений в отношении предоставленной организации свободы действий. За всю историю своего существования организация никогда не отказывалась выкупать доли участников, хотя у руководящего органа есть такое право.

Классификация

- A3 Организация имеет безусловное право отказать в выкупе, и доли участников являются собственным капиталом. МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации, основанные на условиях соответствующего финансового инструмента, и отмечает, что применительно к выплатам по усмотрению организации, история осуществления выплат или намерение осуществлять выплаты не является основанием для классификации финансового инструмента как обязательства. Пункт AG26 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые предусмотрены ими. Вопрос о классификации решается на основе анализе сущности соглашений и исходя из определений финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты держателям привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, эти акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история осуществления выплат;
- (b) намерение осуществлять выплаты в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если выплаты не будут осуществлены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина имеющихся у эмитента резервов;
- (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

Ситуация

- A4 Устав организации устанавливает, что выкуп долей участников производится исключительно по усмотрению организации. Однако устав далее устанавливает, что требование выкупа считается автоматически одобренным, кроме случаев, когда осуществление организацией таких выплат сопряжено с нарушением местных нормативно-правовых актов, касающихся ликвидности или резервов.

Классификация

- A5 Организация не имеет безусловного права отказать в выкупе, и доли участников являются финансовыми обязательствами. Ограничения, описанные выше, основаны на способности организации урегулировать свое обязательство. Ограничения на осуществление выкупа вступают в силу только в том случае, если не выполняются требования, касающиеся ликвидности или резервов, и действуют только до тех пор, пока эти требования не будут выполнены. Отсюда следует, что они не приводят, согласно установленным в МСФО (IAS) 32 принципам, к классификации данного финансового инструмента в составе собственного капитала. Пункт AG25 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При решении вопроса о том, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предусматриваемые этой акцией, для того чтобы определить, обладает ли она основными характеристиками финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая предусматривает ее выкуп в определенный день или по выбору ее держателя, содержит финансовое обязательство, так как эмитент имеет обязанность передать финансовые активы держателю акции. *Потенциальная неспособность эмитента выполнить свои обязанности по погашению привилегированной акции в тот момент, когда это потребуется по договору, будь то по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов, не отменяет этой обязанности.* [Курсив добавлен]

Запреты на выкуп (пункты 8 и 9)

Пример 3

Ситуация

- A6 Кооперативная организация в прошлом осуществила выпуск долей своим участникам в разные даты и с разной стоимостью следующим образом:
- (a) 1 января 20X1 года – 100 000 долей по 10 д. е. каждая (1 000 000 д. е.);
 - (b) 1 января 20X2 года – 100 000 долей по 20 д. е. каждая (дополнительно 2 000 000 д. е., таким образом, общая сумма выпущенных долей составляет 3 000 000 д. е.).

Доли являются погашаемыми по требованию по той цене, по которой они были выпущены.

- A7 Устав организации устанавливает, что общая сумма выкупа не может превышать 20 процентов от наибольшего количества долей ее участников, когда-либо находившихся у участников. По состоянию на 31 декабря 20X2 года организация имеет 200 000 выпущенных долей, что является наибольшим количеством долей, когда-либо находившихся у участников, и при этом никакие доли в прошлом не погашались. 1 января 20X3 года организация вносит изменения в свой устав и повышает допустимый уровень общей суммы выкупа до 25 процентов от наибольшего количества долей ее участников, когда-либо находившихся у участников.

Классификация

До внесения изменений в устав

- A8 Величина долей участников, превышающая указанный ограничительный уровень выкупа, является обязательством. Кооперативная организация оценивает данное финансовое обязательство по справедливой стоимости при первоначальном признании. Поскольку эти доли являются погашаемыми по требованию, кооперативная организация оценивает справедливую стоимость таких финансовых обязательств в соответствии с требованиями пункта 47 МСФО (IFRS) 13, который устанавливает следующее: «Справедливая стоимость финансового обязательства, допускающего погашение по требованию (например, депозит до востребования), не может быть меньше суммы, подлежащей уплате в момент ее востребования...». Соответственно, кооперативная организация классифицирует в качестве финансового обязательства максимальную сумму, подлежащую уплате в момент ее востребования согласно положениям о выкупе.
- A9 По состоянию на 1 января 20X1 года максимальная сумма к уплате согласно положениям о выкупе составляет 20 000 долей по 10 д. е. каждая, и, соответственно, организация классифицирует 200 000 д. е. как финансовое обязательство и 800 000 д. е. как собственный капитал. Однако по состоянию на 1 января 20X2 года вследствие нового выпуска долей по цене 20 д. е. максимальная сумма к уплате согласно положениям о выкупе увеличивается до 40 000 долей по 20 д. е. каждая. Дополнительный выпуск долей по цене 20 д. е. создает новое обязательство, которое при первоначальном признании

оценивается по справедливой стоимости. Величина этого обязательства после выпуска указанных долей составляет 20 процентов от общего количества выпущенных долей (200 000), оцениваемых по 20 д. е., или 800 000 д. е. Это требует признания дополнительного обязательства в размере 600 000 д. е. В данном примере не признается ни прибыль, ни убыток. Соответственно, организация теперь классифицирует 800 000 д. е. как финансовые обязательства и 2 200 000 д. е. как собственный капитал. Для целей данного примера предполагается, что эти суммы не меняются в период между 1 января 20X1 года и 31 декабря 20X2 года.

После внесения изменений в устав

- A10 После внесения изменений в свой устав, кооперативная организация может быть обязана выкупить до 25 процентов выпущенных ею долей или максимум 50 000 долей по 20 д. е. каждая. Соответственно, по состоянию на 1 января 20X3 года кооперативная организация классифицирует как финансовые обязательства сумму в 1 000 000 д. е., которая представляет собой максимальную сумму, подлежащую уплате в момент ее востребования согласно положениям о выкупе, определенную в соответствии с пунктом 49 МСФО (IAS) 39². Соответственно, 1 января 20X3 года организация переводит из состава собственного капитала в состав финансовых обязательств сумму в размере 200 000 д. е., оставив 2 000 000 д. е., классифицированных как собственный капитал. В данном примере организация не признает прибыли или убытка при осуществлении перевода.

Пример 4

Ситуация

- A11 Согласно требованиям местного законодательства, регулирующего деятельность кооперативов, или положениям устава организации, организация не вправе осуществлять выкуп долей участников, если в результате такого выкупа величина оплаченного участниками капитала станет меньше 75 процентов от наибольшей величины оплаченного участниками капитала. Такой наибольшей величиной для рассматриваемого кооператива является 1 000 000 д. е. По состоянию на конец отчетного периода сальдо оплаченного капитала составляет 900 000 д. е.

Классификация

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

...финансовый инструмент, который дает своему держателю право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Такой финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или иного финансового актива определяется на основе индекса или другой переменной, которая потенциально может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права вернуть данный инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что этот инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D.

- A13 Запрет на выкуп, описанный в данном примере, отличается от тех ограничений, которые описаны в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Последние отражают условия, ограничивающие способность организации выплатить сумму, требуемую для погашения финансового обязательства, т. е. они препятствуют погашению обязательства только при выполнении определенных условий. В данном же примере описывается безусловный запрет на выкуп сверх определенной суммы, вне зависимости от способности организации осуществить выкуп долей участников (например, с учетом имеющихся у нее денежных средств, объемов прибыли или распределяемых резервов). По существу, запрет на выкуп препятствует тому, чтобы организация приняла на себя финансовое обязательство осуществить выкуп в сумме, превышающей определенную сумму оплаченного капитала. Следовательно, та часть долей, на которую распространяется запрет на выкуп, не является финансовым обязательством. Тогда как доли каждого отдельного участника могут допускать выкуп на индивидуальной основе, часть общего

² МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, был удален пункт 49 МСФО (IAS) 39. Одним из следствий проекта Совета по МСФО по вопросам оценки справедливой стоимости стало то, что требование указанного пункта было без изменений перенесено в пункт 47 МСФО (IFRS) 13.

количества выпущенных долей не подлежит выкупу ни при каких обстоятельствах, за исключением ликвидации организации.

Пример 5

Ситуация

- A14 Исходные условия данного примера те же, что и в примере 4, за исключением того, что по состоянию на конец отчетного периода действуют установленные местным законодательством требования в отношении ликвидности, которые не позволяют организации осуществлять выкуп долей участников до тех пор, пока объем имеющихся у нее денежных средств и краткосрочных инвестиций не превысит определенной суммы. Действие указанных требований в отношении ликвидности имеет, по состоянию на конец отчетного периода, такой эффект, что организация не имеет права потратить больше, чем 50 000 д. е. на выкуп долей участников.

Классификация

- A15 Как и в примере 4, организация классифицирует 750 000 д. е. как собственный капитал и 150 000 д. е. как финансовое обязательство. Это связано с тем, что основанием для классификации такой суммы как обязательства является безусловное право организации отказать в выкупе, а не условные ограничения, которые препятствуют выкупу, только если не выполняются условия ликвидности или другие условия, и действуют только до тех пор, пока эти условия не будут выполнены. В данном случае применяются положения пунктов 19 и AG25 МСФО (IAS) 32.

Пример 6

Ситуация

- A16 Устав организации предусматривает запрет на выкуп долей участников, за исключением выкупа в пределах суммы поступлений от дополнительного выпуска долей новым или существующим участникам в течение предшествующих трех лет. Поступления от выпуска долей участников должны использоваться для выкупа долей у участников, потребовавших их выкупа. В течение трех предшествующих лет поступления от выпуска долей участников составили 12 000 д. е. и выкуп долей участников не производился.

Классификация

- A17 Организация классифицирует 12 000 д. е. из величины долей участников как финансовые обязательства. Аналогично выводам, описанным в примере 4, доли участников, на которые распространяется безусловный запрет выкупа, не являются финансовыми обязательствами. Такой безусловный запрет применяется к сумме, равной величине поступлений от долей, выпущенных до начала периода, охватывающего предшествующие три года, и соответственно, эта сумма классифицируется как собственный капитал. Однако на сумму, равную величине поступлений от выпуска долей в предшествующие три года, безусловный запрет выкупа не распространяется. Соответственно, поступления от выпуска долей участников в предшествующие три года приводят к возникновению финансовых обязательств до тех пор, пока эти поступления больше нельзя будет использовать для выкупа долей участников. В результате организация имеет финансовое обязательство в размере поступлений от выпуска долей в течение предшествующих трех лет, за вычетом сумм, направленных на выкуп долей в течение указанного периода.

Пример 7

Ситуация

- A18 Организация представляет собой кооперативный банк. Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативных банков, устанавливает, что, по меньшей мере, 50 процентов от всей суммы «непогашенных обязательств» организации (данный термин, определенный соответствующим нормативным актом, включает счета по учету долей участников) должны быть в форме оплаченного участниками капитала. Влияние данного нормативного акта состоит в том, что если все непогашенные

обязательства кооператива будут иметь форму долей участников, то кооператив будет иметь возможность выкупить их все. По состоянию на 31 декабря 20X1 года общая сумма непогашенных обязательств организации составляет 200 000 д. е., из которых 125 000 д. е. представляют собой счета по учету долей участников. Условиями, на которых открываются счета по учету долей участников, предусматривается, что держатель доли вправе продать ее обратно организации по своему требованию, и в уставе организации нет ограничений на такой выкуп.

Классификация

- A19 В данном примере доли участников классифицируются как финансовые обязательства. Запрет на выкуп аналогичен ограничениям, описанным в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Последние отражают условия, ограничивающие способность организации выплатить сумму, требуемую для погашения финансового обязательства, то есть они препятствуют погашению обязательства только при выполнении определенных условий. Говоря конкретнее, организация может быть обязана выкупить все доли участников (125 000 д. е.), если она погасит все свои другие обязательства (75 000 д. е.). Соответственно, данный запрет на выкуп не препятствует тому, чтобы организация приняла на себя финансовое обязательство по выкупу в объеме, превышающем определенное количество долей участников или сумму оплаченного капитала. Этот запрет позволяет организации лишь отложить выкуп до выполнения некоторого условия, то есть до погашения других обязательств. Доли участников в данном примере не подпадают под действие безусловного запрета на выкуп, и, следовательно, классифицируются как финансовые обязательства.