تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢
"أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢ "أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ٢
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" (المُنقح في ٢٠٠٣)[١]

الخلفية

١ يتم تأسيس المنشآت التعاونية وما شابهها من قبل مجموعات من الأشخاص لتلبية احتياجات اقتصادية واجتماعية مشتركة. وتعرِّف القوانين الوطنية في العادة المنشآت التعاونية على أنها مسعى اجتماعي لتعزيز التقدم الاقتصادي لأعضائها عن طريق عملية تجارية مشتركة (مبدأ المساعدة الذاتية). وغالباً ما توصف حصص الأعضاء في المنشأة التعاونية بأنها أسهم الأعضاء أو وحداتهم أو ما شابه، ويُشار إليها أدناه بلفظ "أسهم الأعضاء".

٢ يحدد المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ مبادئ لتصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات مالية أو حقوق ملكية. وعلى وجه الخصوص، تنطبق تلك المبادئ على تصنيف الأدوات القابلة للرد التي تسمح لحاملها برد تلك الأدوات إلى المُصدر مقابل نقد أو أداة مالية أخرى. ومن الصعب تطبيق تلك المبادئ على أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة. وقد طلب بعض ذوي الاهتمام بإصدارات مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المساعدة في فهم كيفية تطبيق مبادئ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على أسهم الأعضاء والأدوات المشابهة التي لها سمات معينة، والحالات التي تؤثر فيها تلك السمات على تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية.

النطاق

٣ ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، بما في ذلك الأدوات المالية المُصدرة لأعضاء المنشآت التعاونية والتي تدل على حصة ملكية الأعضاء في المنشأة. ولا ينطبق هذا التفسير على الأدوات المالية التي سيتم، أو قد يتم، تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها.

الإشكال

٤ العديد من الأدوات المالية، بما في ذلك أسهم الأعضاء، لها خصائص حقوق الملكية، بما في ذلك حقوق التصويت وحقوق المشاركة في توزيعات الأرباح. وتمنح بعض الأدوات المالية حاملها الحق في طلب الاسترداد مقابل نقد أو أصل مالي آخر، ولكنها قد تتضمن أو قد تخضع لقيود بشأن ما إذا كانت الأدوات المالية سيتم استردادها. فكيف ينبغي تقويم شروط الاسترداد تلك عند تحديد ما إذا كانت الأدوات المالية ينبغي تصنيفها على أنها التزامات أو حقوق ملكية؟

[١] في أغسطس ٢٠٠٥، تم تعديل المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ إلى المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ "الأدوات المالية: العرض". وفي فبراير ٢٠٠٨، عدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ حيث طالب بتصنيف الأدوات على أنها حقوق ملكية إذا كان لتلك الأدوات جميع السمات، وإذا كانت تستوفي جميع الشروط، الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

الإجماع

٥ لا يتطلب الحق التعاقدي لحامل الأداة المالية (بما في ذلك أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية) في طلب الاسترداد، في حد ذاته، تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع شروط وأحكام الأداة المالية عند تحديد تصنيفها على أنها التزام مالي أو حقوق ملكية. وتتضمن تلك الشروط والأحكام الأنظمة واللوائح المحلية ذات الصلة السارية، وعقد تأسيس المنشأة المعمول به والساري، في تاريخ التصنيف، ولكنها لا تتضمن التعديلات المستقبلية المتوقعة على تلك الأنظمة أو اللوائح أو عقود التأسيس.

٦ أسهم الأعضاء التي يتم تصنيفها على أنها حقوق ملكية إذا لم يكن للأعضاء الحق في طلب الاسترداد تُعد حقوق ملكية إذا توفر أحد الشرطين الموضحين في الفقرتين ٧ و٨ أو إذا كان لأسهم الأعضاء جميع السمات، وكانت تستوفي جميع الشروط، الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. والودائع تحت الطلب، بما في ذلك الحسابات الجارية وحسابات الودائع والعقود المشابهة التي تنشأ عندما يتصرف الأعضاء على أنهم عملاء، تعد التزامات مالية على المنشأة.

٧ تعد أسهم الأعضاء حقوق ملكية إذا كان للمنشأة حق غير مشروط لرفض استرداد أسهم الأعضاء.

٨ يمكن أن تفرض الأنظمة أو اللوائح المحلية أو عقود التأسيس المعمول بها أنواعاً عديدة من المحظورات على استرداد أسهم الأعضاء، على سبيل المثال، محظورات غير مشروطة أو محظورات تستند إلى ضوابط السيولة. فإذا كان الاسترداد محظوراً دون شرط بموجب نظام أو لائحة محلية أو عقد تأسيس المنشأة المعمول به، فإن أسهم الأعضاء تُعد حقوق ملكية. ولكن المحظورات المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح المحلية أو في عقود تأسيس المنشآت المعمول بها والتي تحظر الاسترداد فقط إذا تم استيفاء (أو لم يتم استيفاء) شروط –مثل قيود السيولة– لا تؤدي إلى اعتبار أن أسهم الأعضاء تُعد حقوق ملكية.

٩ قد يكون الحظر غير المشروط مطلقاً، بأن تكون جميع الاستردادات محظورة. وقد يكون الحظر غير المشروط جزئياً، بأن يحظر استرداد أسهم الأعضاء إذا كان الاسترداد سيتسبب في انخفاض عدد أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى ما دون مستوى معين. وتُعد أسهم الأعضاء الزائدة عن الاسترداد المحظور التزامات، ما لم يكن للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد كما هو موضح في الفقرة ٧ أو ما لم تكن أسهم الأعضاء تتوفر فيها جميع السمات وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وفي بعض الحالات، قد يتغير من وقت لآخر عدد الأسهم أو مبلغ رأس المال المدفوع الخاضع لحظر الاسترداد. ويؤدي مثل هذا التغير في حظر الاسترداد إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية.

١٠ يجب على المنشأة عند الإثبات الأولي قياس التزامها المالي مقابل الاسترداد بالقيمة العادلة. وفي حالة أسهم الأعضاء التي لها سمة الاسترداد، تقيس المنشأة القيمة العادلة للالتزام المالي مقابل الاسترداد بما لا يقل عن أقصى مبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد الواردة في عقد تأسيس المنشأة المعمول به أو النظام المنطبق، مخصوماً من أول تاريخ يمكن فيه المطالبة بدفع المبلغ (انظر المثال ٣).

١١ وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٣٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، فإن التوزيعات على حملة أدوات حقوق الملكية يتم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية. والفائدة وتوزيعات الأرباح والعوائد الأخرى المتعلقة بالأدوات المالية التي يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية تُعد مصروفات، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك المبالغ المدفوعة يتم توصيفها نظامياً على أنها توزيعات أرباح أو فائدة أو غير ذلك.

١٢ يقدم الملحق، الذي يُعد جزءاً لا يتجزأ من الإجماع، أمثلة على تطبيق هذا الإجماع.

الإفصاح

١٣ عندما يؤدي تغير في حظر الاسترداد إلى تحويل ما بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكلٍ منفصل عن مبلغ وتوقيت وسبب التحويل.

تاريخ السريان

١٤ تاريخ السريان ومتطلبات التحول لهذا التفسير هي نفسها التي للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ (المنقح في ٢٠٠٣). ويجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة هذا التفسير لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي.

١٤أ يجب على المنشأة تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و٩ وأ١ وأ١٢ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة الإصدار "الأدوات المالية القابلة للرد والواجبات الناشئة عن التصفية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ والمعيار الدولي للمحاسبة ١)، الصادر في فبراير ٢٠٠٨، لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات الواردة في الفقرات ٦ و٩ وأ١ وأ١٢ لتلك الفترة الأسبق.

١٥ [حذفت]

١٦ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة أ٨. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.

١٧ عدلت "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١"، الصادرة في مايو ٢٠١٢، الفقرة ١١. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"[٢] للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٣ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة ذلك التعديل على المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ كجزء من "التحسينات السنوية، دورة ٢٠٠٩-٢٠١١" (الصادرة في مايو ٢٠١٢) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديل الوارد في الفقرة ١١ لتلك الفترة الأسبق.

١٨ [حُذفت]

١٩ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرتين أ٨ وأ١٠ وحذف الفقرتين ١٥ و١٨. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

[٢] عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" في أبريل ٢٠٢٤، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

الملحق

أمثلة على تطبيق الإجماع

يُعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا التفسير

أ١ يقدم هذا الملحق سبعة أمثلة لتطبيق إجماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي. ولا تشكل الأمثلة قائمة شاملة؛ ومن المحتمل وجود أنماط واقعية أخرى. ويفترض كل مثال أنه لا توجد شروط أخرى بخلاف تلك الواردة في وقائع المثال تتطلب تصنيف الأداة المالية على أنها التزام مالي وأن الأداة المالية لا تتوفر فيها جميع السمات أو لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢.

الحق غير المشروط في رفض الاسترداد (الفقرة ٧)

مثال ١

الوقائع

أ٢ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن تتم الاستردادات بمحض اختيار المنشأة. ولا يقدم عقد التأسيس مزيداً من التفصيل ولا يذكر قيداً على ذلك الاختيار. ولم ترفض المنشأة أبداً، على مدار تاريخها، استرداد أسهم الأعضاء، على الرغم من أن المجلس الحاكم لديه الحق في القيام بذلك.

التصنيف

أ٣ للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد، وتُعد أسهم الأعضاء حقوق ملكية. ويضع المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ مبادئ للتصنيف تستند إلى شروط الأداة المالية ويشير إلى أن وجود سوابق للمدفوعات الاختيارية، أو نية للقيام بها، لا يستدعي تصنيف الأسهم على أنها التزام. وتنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> عندما تكون الأسهم الممتازة غير قابلة للاسترداد، يتم تحديد التصنيف المناسب عن طريق الحقوق الأخرى الملحقة بها. ويستند التصنيف إلى تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وعندما تكون التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة، سواءً التراكمية أو غير التراكمية، خاضعة لاختيار المُصدر، فإن الأسهم تكون أدوات حقوق ملكية. ولا يتأثر تصنيف السهم الممتاز على أنه أداة حقوق ملكية أو التزام مالي بالآتي، على سبيل المثال:
>
> (أ) وجود توزيعات تم إجراؤها في السابق؛ أو
>
> (ب) وجود نية لإجراء توزيعات في المستقبل؛ أو
>
> (ج) الأثر السلبي المحتمل على سعر الأسهم العادية للمُصدِر في حال عدم إجراء توزيعات (بسبب وجود قيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية إذا لم يتم دفع توزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة)؛ أو
>
> (د) مبلغ احتياطيات المُصدر؛ أو
>
> (هـ) توقعات المُصدر لربح أو خسارة الفترة؛ أو
>
> (و) قدرة أو عدم قدرة المُصدر على التأثير على مبلغ ربحه أو خسارته للفترة.

مثال ٢

الوقائع

أ٤ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن الاستردادات تتم بمحض اختيار المنشأة. ولكن عقد التأسيس ينص أيضاً على الموافقة على طلب الاسترداد تلقائياً إلا إذا كانت المنشأة غير قادرة على أداء المدفوعات دون مخالفة اللوائح المحلية المتعلقة بالسيولة أو الاحتياطيات.

التصنيف

أ٥ ليس للمنشأة الحق غير المشروط في رفض الاسترداد وأسهم الأعضاء تُعد التزاماً مالياً. وتستند القيود الموضحة أعلاه إلى قدرة المنشأة على تسوية التزامها. وهي تقيد الاستردادات فقط في حال عدم الوفاء بمتطلبات السيولة أو الاحتياطي، ثم إلى حين الوفاء بتلك المتطلبات. وعليه، فوفقا للمبادئ المحددة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢، فإن هذه القيود لا ينتج عنها تصنيف الاداة المالية على أنها حقوق ملكية. وتنص فقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> يمكن إصدار أسهم ممتازة بحقوق متعددة. وعند تحديد ما إذا كان السهم الممتاز هو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية، فإن المُصدِر يقوم بتقييم الحقوق المعينة الملحقة بالسهم لتحديد ما إذا كانت تحظى بالخصائص الأساسية للالتزام المالي. فعلى سبيل المثال، السهم الممتاز الذي يشترط الاسترداد في تاريخ محدد أو حسب اختيار حامله، يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر عليه واجب بنقل أصول مالية إلى حامل السهم. واحتمال عدم قدرة المصدر على الوفاء بالواجب الذي يقضي باسترداد سهم ممتاز عندما يكون مطالباً تعاقديا بفعل ذلك، سواءً بسبب نقص الأموال أو وجود قيد نظامي أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات، لا ينفي وجود الواجب. [الخط المائل مضاف للتوكيد]

حظر الاسترداد (الفقرتان ٨ و٩)

مثال ٣

الوقائع

أ٦ أصدرت منشأة تعاونية أسهماً إلى أعضائها في تواريخ مختلفة وبمبالغ مختلفة في السابق كما يلي:

(أ) في ١ يناير ٢٠×١، ١٠٠٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة للسهم (١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة)؛

(ب) في ١ يناير٢٠×٢، ١٠٠٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم (٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة إضافية، وبذلك يكون الإجمالي مقابل الأسهم المُصدرة ٣٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة).

الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب بالمبلغ الذي أصدرت به.

أ٧ ينص عقد تأسيس المنشأة على أن الاستردادات التراكمية لا يمكن أن تتجاوز ٢٠ بالمائة من أعلى عدد لأسهم أعضائها القائمة في أي وقت. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×٢، كان للمنشاة ٢٠٠٠٠٠ سهم قائم، وهو أعلى عدد لأسهم الأعضاء القائمة في أي وقت ولم يتم استرداد أي أسهم في السابق. وفي ١ يناير ٢٠×٣، قامت المنشأة بتعديل عقد تأسيسها المعمول به ورفعت مستوى الاستردادات التراكمية المسموح به إلى ٢٥ بالمائة من أعلى عدد لأسهم اعضائها القائمة في أي وقت.

التصنيف

قبل تعديل عقد التأسيس المعمول به

أ٨ تُعد أسهم الأعضاء التي تفوق الحظر المفروض على الاسترداد التزامات مالية. وتقيس المنشأة التعاونية هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة عند الإثبات الأولي. ولأن هذه الأسهم قابلة للاسترداد عند الطلب، فإن المنشأة التعاونية تقيس القيمة العادلة لمثل تلك الالتزامات المالية

وفقاً للفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣: "لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي بميزة تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ الواجب سداده عند الطلب...". وبناءً عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد على أنه التزامات مالية.

٩أ في ١ يناير ٢٠×١، كان الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد هو ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة ١٠ وحدات عملة للسهم وبالتالي فإن المنشأة تصنف ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي و٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. ولكن في ١ يناير٢٠×٢٠، وبسبب الإصدار الجديد للأسهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم، ارتفع الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد بموجب أحكام الاسترداد إلى ٤٠٠٠٠ سهم بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وإصدار الأسهم الإضافية بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم يُنشئ التزاماً جديداً يُقاس عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة. ويكون الالتزام بعد إصدار هذه الأسهم هو ٢٠ بالمائة من إجمالي الأسهم المُصدرة (٢٠٠٠٠٠)، يتم قياسه بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم، أو ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة. وهذا يتطلب إثبات التزام إضافي يبلغ ٦٠٠٠٠٠ وحدة عملة. وفي هذا المثال، لا يتم إثبات أي مكسب أو خسارة. وبناءً عليه، فإن المنشأة تصنف الآن ٨٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزامات مالية و٢٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية. ويفترض هذا المثال عدم تغير هذه المبالغ بين ١ يناير ٢٠×١ و٣١ ديسمبر ٢٠×٢.

بعد تعديل عقد التأسيس المعمول به

١٠أ بعد التغيير في عقد تأسيسها المعمول به، يمكن مطالبة المنشأة التعاونية الآن باسترداد ٢٥ في المائة كحد أقصى من أسهمها القائمة أو ٥٠٠٠٠ سهم كحد أقصى بقيمة ٢٠ وحدة عملة للسهم. وبناءً عليه، فإن المنشأة التعاونية تصنف في ١ يناير٣٠×٢٠ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه التزامات مالية باعتباره الحد الأقصى للمبلغ مستحق السداد عند الطلب بموجب أحكام الاسترداد، كما هو محدد وفقاً للفقرة ٤٧ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣. ولذلك، فإنها في ١ يناير٣٠×٢٠ تحول من حقوق الملكية إلى الالتزامات المالية مبلغ ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة، مبقية على مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة مصنفاً على أنه حقوق ملكية. وفي هذا المثال، لا تقوم المنشأة بإثبات مكسب أو خسارة على التحويل.

مثال ٤

الوقائع

١١أ يحظر النظام المحلي الذي يحكم عمليات المنشآت التعاونية، أو أحكام عقد تأسيس المنشأة المعمول به، على المنشأة استرداد أسهم الأعضاء إذا كانت، باستردادها، ستقلص رأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء إلى ما دون ٧٥ بالمائة من أعلى مبلغ لرأس المال المدفوع من أسهم الأعضاء. ويبلغ أعلى مبلغ لمنشأة تعاونية بعينها ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة. ورصيد رأس المال المدفوع في نهاية فترة التقرير ٩٠٠٠٠٠ وحدة عملة.

التصنيف

١٢أ في هذه الحالة، يتم تصنيف مبلغ ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه حقوق ملكية ويتم تصنيف ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنه التزامات مالية. وبالإضافة إلى الفقرات التي تم اقتباسها بالفعل فيما سبق، تنص الفقرة ١٨(ب) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ على ما يلي:

> ... تُعدّ الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في ردها إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للرد") التزاماً مالياً، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د. وتُعدّ الأداة المالية التزاماً مالياً حتى عندما يتم تحديد المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر يمكن أن يزيد أو يقل. ويعني وجود خيار لحامل الأداة يسمح له بردها إلى المُصدر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أن الأداة القابلة للرد تستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين ١٦أ و١٦ب أو الفقرتين ١٦ج و١٦د.

١٣أ يختلف حظر الاسترداد الموضح في هذا المثال عن القيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. وتعد تلك القيود حدوداً لقدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على الالتزام المالي، أي أنها تحول دون دفع الالتزام فقط في حال

استيفاء شروط محددة. وفي المقابل، فإن هذا المثال ينص على حظر غير مشروط على الاستردادات التي تتجاوز مبلغاً محدداً، بغض النظر عن قدرة المنشأة على استرداد أسهم الأعضاء (مثلاً، بالنظر إلى مواردها النقدية أو أرباحها أو احتياطياتها القابلة للتوزيع). ففي واقع الأمر، يمنع حظر الاسترداد المنشأة من تحمل أي التزام مالي لاسترداد ما يزيد عن مبلغ محدد من رأس المال المدفوع. لذلك، فإن الجزء من الأسهم الخاضع لحظر الاسترداد لا يُعد التزاماً مالياً. وفي حين أن أسهم كل عضو يمكن أن تكون قابلة للاسترداد، كل منها على حدة، إلا أن جزءاً من إجمالي الأسهم القائمة لا يمكن استرداده تحت أي ظروف بخلاف تصفية المنشأة.

مثال ٥

الوقائع

١٤أ وقائع هذا المثال كتلك الواردة في المثال ٤. وإضافة لذلك، ففي نهاية فترة التقرير، تمنع متطلبات السيولة التي تفرضها السلطة القانونية المحلية المنشأة من استرداد أي من أسهم الأعضاء ما لم تكن حيازاتها من النقد والاستثمارات قصيرة الأجل أكبر من مبلغ محدد. ومن أثر متطلبات السيولة هذه في نهاية فترة التقرير أن المنشاة لا يمكنها دفع أكثر من ٥٠٠٠٠ وحدة عملة لاسترداد أسهم الأعضاء.

التصنيف

١٥أ كما في المثال ٤، تصنف المنشأة ٧٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها حقوق ملكية و ١٥٠٠٠٠ وحدة عملة على أنها التزام مالي. وسبب ذلك هو أن المبلغ المصنف على أنه التزام يستند إلى حق المنشأة غير المشروط في رفض الاسترداد وليس إلى القيود المشروطة التي تمنع الاسترداد فقط في حال عدم استيفاء شروط السيولة أو شروط أخرى، ثم إلى حين استيفاء تلك الشروط. وتنطبق أحكام الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢ في هذه الحالة.

مثال ٦

الوقائع

١٦أ يحظر عقد التأسيس المعمول به أن تقوم المنشأة باسترداد أسهم الأعضاء، باستثناء ذلك القدر من المتحصلات الذي تم استلامه من إصدار أسهم إضافية لأعضاء جدد أو حاليين خلال السنوات الثلاث السابقة. ويجب استخدام المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء لاسترداد الأسهم التي طلب الأعضاء استردادها. وخلال السنوات الثلاث السابقة، بلغت المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء ١٢٠٠٠ وحدة عملة ولم يتم استرداد أي من أسهم الأعضاء.

التصنيف

١٧أ تصنف المنشأة ١٢٠٠٠ وحدة عملة من أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. وبما يتفق مع الاستنتاجات الموضحة في المثال ٤، فإن أسهم الأعضاء الخاضعة لحظر غير مشروط على الاسترداد لا تعد التزامات مالية. وينطبق مثل هذا الحظر غير المشروط على مبلغ يساوي المتحصلات من الأسهم المصدرة قبل السنوات الثلاث السابقة، وبناءً عليه، فإن هذا المبلغ يتم تصنيفه على أنه حقوق ملكية. ومع ذلك، فإن المبلغ الذي يساوي المتحصلات من أي أسهم مصدرة في السنوات الثلاث السابقة لا يُعد خاضعاً لحظر غير مشروط على الاسترداد. وبناءً عليه، فإن المتحصلات من إصدار أسهم الأعضاء في السنوات الثلاث السابقة تنشئ التزامات مالية إلى أن تصبح غير متاحة لاسترداد أسهم الأعضاء. ونتيجةً لذلك، يكون على المنشأة التزام مالي يساوي المتحصلات من الأسهم المصدرة خلال السنوات الثلاث السابقة، بالصافي بعد طرح أي استردادات خلال تلك الفترة.

مثال ٧

الوقائع

أ١٨ المنشأة بنك تعاوني. وينص النظام المحلي الذي يحكم عمليات البنوك التعاونية على أن ٥٠ في المائة على الأقل من إجمالي "الالتزامات القائمة" (مصطلح تم تعريفه في اللوائح ليشمل حسابات أسهم الأعضاء) على المنشأة يجب أن تكون في صورة رأس مال الأعضاء المدفوع. ومن أثر هذه اللائحة أنه إذا كانت جميع الالتزامات القائمة على المنشأة التعاونية في صورة أسهم للأعضاء، فإنها تكون قادرة على استردادها جميعاً. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠×١، كان على المنشأة التزامات قائمة بإجمالي ٢٠٠٠٠٠ وحدة عملة، منها ١٢٥٠٠٠ وحدة عملة تمثل حسابات أسهم الأعضاء. وتسمح شروط حسابات أسهم الأعضاء لحاملها باستردادها عند الطلب وليس هناك حدود للاسترداد في عقد تأسيس المنشأة.

التصنيف

أ١٩ في هذا المثال تُصنَّف أسهم الأعضاء على أنها التزامات مالية. ويُعد حظر الاسترداد مشابهاً للقيود الموضحة في الفقرة ١٩ وفقرة إرشادات التطبيق ٢٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٢. ويعد القيد حداً مشروطاً على قدرة المنشأة على دفع المبلغ المستحق على التزام مالي، أي أنها تمنع دفع الالتزام فقط في حال استيفاء شروط محددة. وبشكل أكثر تحديداً، يمكن مطالبة المنشأة باسترداد كامل مبلغ أسهم الأعضاء (١٢٥٠٠٠ وحدة عملة) إذا كانت قد سددت جميع التزاماتها الأخرى (٧٥٠٠٠ وحدة عملة). وبالتالي، فإن حظر الاسترداد لا يمنع المنشأة من تحمل التزام مالي لاسترداد ما يزيد عن عدد محدد من أسهم الأعضاء أو مبلغ رأس المال المدفوع. ويسمح هذا الحظر للمنشأة بأن تؤجل فقط الاسترداد إلى حين استيفاء شرط معين، أي تسديد الالتزامات الأخرى. ولا تخضع أسهم الأعضاء في هذا المثال لحظر غير مشروط على الاسترداد ولهذا يتم تصنيفها على أنها التزامات مالية.