

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی  
گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

## تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

### ارجاع

- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 ابزارهای مالی: افشا و ارائه (تجدیدنظرشده در سال 2003)<sup>1</sup>
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری (تجدیدنظرشده در سال 2003)

### پیش‌زمینه

1. تعاونیها و سایر واحدهای تجاری مشابه، توسط گروهی از افراد به منظور رفع نیازهای اقتصادی یا اجتماعی مشترک تشکیل می‌شود. بطور معمول، قوانین ملی، تعاونی را به عنوان تلاش جامعه برای کمک به پیشرفت اقتصادی اعضای خود از طریق فعالیت تجاری مشترک (اصل خودیاری) تعریف می‌کنند. منافع اعضا در تعاونی اغلب با عنوان سهام اعضا، واحد سرمایه‌گذاری اعضا یا امثال آن مشخص می‌شود که در ادامه با عنوان "سهام اعضا" به آن اشاره شده است.

2. استاندارد بین‌المللی حسابداری 32، اصول طبقه‌بندی ابزارهای مالی به عنوان بدهی مالی یا حقوق مالکانه را تعیین می‌کند. بطور خاص، این اصول برای طبقه‌بندی ابزارهای قابل فروش به ناشر که به دارنده امکان فروش آن ابزارها به ناشر در ازای نقد یا ابزار مالی دیگری را می‌دهد، کاربرد دارد. بکارگیری این اصول برای سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه دشوار است. برخی ذینفعان از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور درک نحوه بکارگیری اصول مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 برای سهام اعضا و ابزارهای مشابهی که ویژگیهای خاصی دارند، و شرایطی که در آن شرایط، این ویژگیها بر طبقه‌بندی به عنوان بدهی یا حقوق مالکانه تأثیرگذار است، درخواست کمک کرده‌اند.

<sup>1</sup>. در آگوست سال 2005، استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 به صورت استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 ابزارهای مالی: ارائه اصلاح شد. در فوریه سال 2008، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 را با الزام به طبقه‌بندی ابزارها به عنوان ابزارهای مالکانه در صورت برخورداری از تمام ویژگیها و احراز شرایط بندهای 16 الف و 16 ب یا بندهای 16 پ و 16 ت، اصلاح کرد.

## دامنه کاربرد

3. این تفسیر، برای ابزارهای مالی مشمول دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 32، شامل ابزارهای مالی منتشرشده برای اعضای تعاونیها که نشان‌دهنده منافع مالکیت اعضا در آن واحد تجاری است، کاربرد دارد. این تفسیر برای ابزارهای مالی که قرار است یا ممکن است از طریق ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری تسویه شوند، کاربرد ندارد.

## مسئله

4. بسیاری از ابزارهای مالی، شامل سهام اعضا، ویژگیهای مالکانه نظیر حق رأی و حق مشارکت در توزیع سود دارند. برخی ابزارهای مالی به دارنده حق درخواست بازخرید در ازای نقد یا دارایی مالی دیگری را می‌دهند، اما ممکن است بازخرید آن ابزارهای مالی محدودیتهایی داشته باشد یا مشمول محدودیتهایی باشد. این شرایط بازخرید چگونه باید در تعیین طبقه‌بندی این ابزارهای مالی به عنوان بدهی یا حقوق مالکانه ارزیابی شود؟

## اجماع

5. حق قراردادی دارنده ابزار مالی (شامل سهام اعضا در تعاونیها) برای درخواست بازخرید، به خودی خود، طبقه‌بندی ابزار مالی به عنوان بدهی مالی را الزامی نمی‌کند. بلکه واحد تجاری باید به تمام مفاد و شرایط ابزار مالی برای تعیین طبقه‌بندی به عنوان بدهی مالی یا حقوق مالکانه، توجه کند. این مفاد و شرایط قوانین محلی مربوط، مقررات و اساسنامه واحد تجاری که در تاریخ طبقه‌بندی لازم‌الاجرا است، غیر از اصلاحات آتی مورد انتظار در آن قوانین، مقررات یا اساسنامه، را شامل می‌شود.

6. سهام اعضا که اگر اعضا حق درخواست بازخرید نداشتند به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌شد، در صورت وجود شرایط تشریح‌شده در بندهای 7 و 18 یا در صورت احراز تمام ویژگیها و شرایط بندهای 16 الف و 16 ب یا بندهای 16 پ و 16 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32، حقوق مالکانه تلقی می‌شود. سپرده‌های دیداری، شامل حسابهای جاری، حسابهای سپرده و قراردادهای مشابه که در صورتی ایجاد می‌شوند که اعضا به عنوان مشتری فعالیت کنند، بدهیهای مالی واحد تجاری محسوب می‌شوند.

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

7. سهام اعضا در صورتی که واحد تجاری حق غیرمشتروط برای امتناع از بازخرید سهام اعضا داشته باشد، حقوق مالکانه است.

8. قوانین محلی، مقررات یا اساسنامه واحد تجاری می‌تواند انواع مختلف ممنوعیت از بازخرید سهام اعضا را تحمیل کند، مانند ممنوعیت غیرمشتروط یا ممنوعیت بر مبنای معیارهای نقدشوندگی. اگر بازخرید به صورت غیرمشتروط بر اساس قوانین محلی، مقررات یا اساسنامه واحد تجاری منع شده باشد، سهام اعضا حقوق مالکانه است. با وجود این، مفاد قوانین محلی، مقررات یا اساسنامه واحد تجاری که تنها در صورت احراز (یا عدم احراز) شرایطی—مانند محدودیتهای نقدشوندگی—از بازخرید جلوگیری می‌کند، موجب مالکانه تلقی شدن سهام اعضا نمی‌شود.

9. ممنوعیت غیرمشتروط ممکن است مطلق باشد، یعنی از تمام بازخریدها جلوگیری شود. ممنوعیت غیرمشتروط ممکن است جزئی باشد که در صورتی که بازخرید موجب شود تعداد سهام اعضا یا مبلغ سرمایه پرداخت‌شده، از سطح مشخصی کمتر شود از بازخرید سهام اعضا جلوگیری به عمل می‌آید. سهام اعضا مازاد بر منع بازخرید، بدهی است، مگر اینکه واحد تجاری حق غیرمشتروط برای امتناع از بازخرید به شرح بند 7 داشته باشد یا سهام اعضا تمام ویژگیها و شرایط بندهای 16 الف و 16 ب یا بندهای 16 پ و 16 ت استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 را احراز کند. در برخی موارد، تعداد سهام یا مبلغ سرمایه پرداخت‌شده مشمول ممنوعیت بازخرید، ممکن است از زمانی به زمان دیگر تغییر کند. چنین تغییری در ممنوعیت بازخرید موجب انتقال بین داراییهای مالی و حقوق مالکانه می‌شود.

10. هنگام شناخت اولیه، واحد تجاری باید بدهی مالی خود بابت بازخرید را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند. در مورد سهام اعضا با ویژگی بازخرید، واحد تجاری ارزش منصفانه بدهی مالی بابت بازخرید را به کمتر از حداکثر مبلغ قابل پرداخت طبق شرایط بازخرید مندرج در اساسنامه خود یا قوانین لازم‌الاجرا که از نخستین تاریخ الزامی شدن پرداخت آن مبلغ تنزیل شده است، اندازه‌گیری نمی‌کند (به مثال 3 مراجعه شود).

11. طبق الزام بند 35 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32، توزیع منابع بین دارندگان ابزارهای مالکانه بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود. بهره، سود

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

تقسیمی و سایر بازده‌های مرتبط با ابزارهای مالی طبقه‌بندی شده به عنوان بدهیهای مالی هزینه هستند، صرف‌نظر از اینکه آن مبالغ پرداختی به لحاظ قانونی به عنوان سود تقسیمی، بهره یا به نحو دیگری طبقه‌بندی شده باشند.

12. در پیوست، که بخش جدانشدنی این اجماع است، مثالهایی از نحوه بکارگیری این اجماع ارائه می‌شود.

#### افشا

13. هرگاه تغییر در منع بازخرید منجر به انتقال بین بدهیهای مالی و حقوق مالکانه شود، واحد تجاری باید مبلغ، زمانبندی و دلیل انتقال را جداگانه افشا کند.

#### تاریخ اجرا

14. تاریخ اجرا و الزامات‌گذار این تفسیر همانند استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 (تجدیدنظرشده در سال 2003) است. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2005 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای که شروع آن قبل از اول ژانویه سال 2005 است بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. این تفسیر باید با تسری به گذشته بکار گرفته شود.

14الف. واحد تجاری باید اصلاحات بندهای 6، 9، الف1 و الف2 را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری ابزارهای مالی قابل فروش به ناشر و تعهدات ناشی از انحلال (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 و استاندارد بین‌المللی حسابداری 1)، منتشرشده در فوریه سال 2008، را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات بندهای 6، 9، الف1 و الف2 باید برای آن دوره اعمال شود.

15. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

16. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13، منتشرشده در می سال 2011، بند الف8 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اعمال کند.

17. اصلاحات سالانه - دوره 2009 تا 2011، منتشرشده در می سال 2012، بند 11 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید آن اصلاح را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، با تسری به گذشته برای

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2013 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 به عنوان بخشی از اصلاحات سالانه - دوره 2009 تا 2011 (منتشر شده در می سال 2012) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاح بند 11 باید برای آن دوره بکار گرفته شود.

18. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

19. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

## پیوست الف

### مثالهایی از بکارگیری اجماع

این پیوست بخش جدانشدنی این تفسیر است.

الف1. در این پیوست هفت مثال درباره بکارگیری اجماع این تفسیر درج شده است. این مثالها فهرست جامعی را تشکیل نمی‌دهند؛ الگوهای واقعی دیگر نیز ممکن است. در هر مثال فرض شده است که شرایط دیگری به جز آنچه در واقعیت‌های هر مثال مطرح شده است، وجود ندارد که مستلزم طبقه‌بندی ابزار مالی به عنوان بدهی مالی باشد و اینکه ابزار مالی تمام ویژگیها و شرایط بندهای 16 الف و 16 ب یا 16 پ و 16 ت استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 را احراز نمی‌کند.

### حق غیرمشروط برای امتناع از بازخرید (بند 7)

#### مثال 1

##### واقعیتها

الف2. طبق اساسنامه واحد تجاری، بازخرید تنها به اختیار واحد تجاری انجام می‌گیرد. در اساسنامه جزئیات یا محدودیت بیشتری درباره این اختیار ذکر نشده است. واحد تجاری سابقه امتناع از بازخرید سهام اعضا را ندارد، هر چند هیئت مدیره چنین حقی را دارد.

##### طبقه‌بندی

الف3. واحد تجاری حق غیرمشروط برای امتناع از بازخرید دارد و سهام اعضا حقوق مالکانه است. استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 اصول طبقه‌بندی بر مبنای مفاد ابزار مالی را تعیین می‌کند و اشاره می‌نماید که سابقه، یا قصد انجام پرداختهای اختیاری موجب طبقه‌بندی به عنوان بدهی نمی‌شود. بند رب26 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 بیان می‌کند:

زمانی که سهام ممتاز، غیر قابل بازخرید است، طبقه‌بندی مناسب از طریق سایر حقوق متعلق به سهام ممتاز تعیین می‌شود. طبقه‌بندی بر مبنای ارزیابی محتوای توافق قراردادی و تعاریف بدهی مالی و ابزار مالکانه صورت می‌گیرد. زمانی که توزیع منابع به دارندگان سهام ممتاز، اعم از انباشت‌شونده یا غیرانباشت‌شونده، به اختیار ناشر باشد، این سهام ابزار مالکانه است. طبقه‌بندی سهام ممتاز به عنوان ابزار مالکانه یا بدهی مالی تحت تأثیر عواملی مانند موارد زیر نیست:

الف. سابقه توزیع منابع؛

ب. قصد توزیع منابع در آینده؛

## تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

- پ. تأثیر منفی احتمالی بر قیمت سهام عادی ناشر در صورت عدم توزیع منابع (به دلیل محدودیت در پرداخت سود تقسیمی به سهامداران عادی، در صورت عدم پرداخت سود تقسیمی به سهامداران ممتاز)؛
- ت. مبلغ اندوخته‌های ناشر؛
- ث. انتظار ناشر از سود یا زیان دوره؛ یا
- ج. توانایی یا ناتوانی ناشر برای اثرگذاری بر مبلغ سود یا زیان دوره.

### مثال 2

#### واقعیتها

الف4. در اساسنامه واحد تجاری بیان شده است که بازخرید تنها به اختیار واحد تجاری انجام می‌گیرد. با وجود این، در اساسنامه قید شده است که تصویب درخواست بازخرید بطور خودکار انجام می‌گیرد، مگر اینکه واحد تجاری بدون نقض مقررات محلی در رابطه با نقدشوندگی یا اندوخته‌ها، قادر به انجام پرداختها نباشد.

#### طبقه‌بندی

الف5. واحد تجاری حق غیرمشروط برای امتناع از بازخرید ندارد و سهام اعضا بدهی مالی است. محدودیتهای تشریح‌شده در بالا، مبتنی بر توانایی واحد تجاری برای تسویه بدهی است. آن محدودیتهای تنها زمانی بازخرید را محدود می‌کنند که الزامات نقدشوندگی یا اندوخته احراز نشود و تنها تا زمانی که این الزامات احراز شود، ادامه می‌یابند. از این رو، طبق اصول تعیین‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری 32، آن محدودیتهای منجر به طبقه‌بندی ابزار مالی به عنوان مالکانه نمی‌شوند. بند رب25 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 بیان می‌کند:

سهام ممتاز ممکن است با حقوق مختلفی منتشر شود. برای تعیین اینکه سهام ممتاز، بدهی مالی است یا ابزار مالکانه، ناشر حقوق خاص سهم را بررسی می‌کند تا مشخص شود که از ویژگی بنیادی بدهی مالی برخوردار است یا خیر. برای مثال، سهام ممتازی که در تاریخ مشخص یا به اختیار دارنده بازخرید می‌شود، دربردارنده بدهی مالی است؛ زیرا ناشر متعهد به انتقال داراییهای مالی به دارنده سهم است. ناتوانی بالقوه ناشر در ایفاء تعهد بازخرید سهام ممتاز زمانی که به صورت قراردادی ملزم به انجام آن است، یا به دلیل کمبود نقد یا به دلیل محدودیت قانونی یا سود یا اندوخته‌های ناکافی، تعهد را منتفی نمی‌کند. [تاکید اضافه شد]

### ممنوعیت بازخرید (بندهای 8 و 9)



تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

### مثال 3

#### واقعیتها

الف.6. یک تعاونی، در گذشته برای اعضای خود در تاریخهای مختلف و به مبالغ مختلف، به شرح زیر سهام منتشر کرده است:

الف. اول ژانویه سال 20x1، 100ر000 سهم هر یک به مبلغ 10 واحد پول (1ر000ر000 واحد پول)؛

ب. اول ژانویه سال 20x2، 100ر000 سهم هر یک به مبلغ 20 واحد پول (2ر000ر000 واحد پول دیگر، بطوری که در مجموع سهام منتشرشده 3ر000ر000 واحد پول است).

سهام هنگام درخواست، به مبلغی که منتشر شده است قابل بازخرید می‌باشد.

الف.7. در اساسنامه واحد تجاری بیان شده است که مجموع بازخریدها نمی‌تواند از 20 درصد بیشترین تعداد سهام اعضا که تا آن زمان جاری بوده است، بیشتر باشد. در 31 دسامبر سال 20x2، واحد تجاری 200ر000 سهم جاری دارد که بیشترین تعداد سهام اعضا است که تا آن زمان جاری بوده و پیش از آن هیچ سهمی بازخرید نشده است. در اول ژانویه سال 20x3، واحد تجاری اساسنامه خود را اصلاح کرد و سطح مجاز مجموع بازخریدها را به 25 درصد بیشترین تعداد سهام جاری اعضا تا آن زمان افزایش داد.

#### طبقه‌بندی

##### پیش از اصلاح اساسنامه

الف.8. سهام اعضا مازاد بر ممنوعیت بازخرید، بدهی مالی است. تعاونی این بدهی مالی را در زمان شناخت اولیه به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌کند. از آنجا که این سهام هنگام درخواست قابل بازخرید است، تعاونی ارزش منصفانه این بدهیهای مالی را طبق الزام بند 47 استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری می‌کند، که در آن تصریح شده است: " ارزش منصفانه یک بدهی مالی با ویژگی عندالمطالبه (برای مثال، سپرده دیداری) از مبلغ قابل پرداخت در زمان مطالبه، کمتر نیست...". در نتیجه، تعاونی، بیشترین مبلغ قابل پرداخت هنگام درخواست طبق شرایط بازخرید را به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌کند.

الف.9. در اول ژانویه سال 20x1، بیشترین مبلغ قابل پرداخت طبق شرایط بازخرید، 20ر000 سهم هر سهم به

## تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

مبلغ 10 واحد پول است و در نتیجه، واحد تجاری 200ر000 واحد پول را به عنوان بدهی مالی و 800ر000 واحد پول را به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌کند. با وجود این، در اول ژانویه سال 20x2، به دلیل انتشار سهام جدید به مبلغ 20 واحد پول، بیشترین مبلغ قابل پرداخت طبق شرایط بازخرید به 40ر000 سهم هر سهم به مبلغ 20 واحد پول افزایش می‌یابد. انتشار سهام اضافی به مبلغ 20 واحد پول، بدهی جدیدی ایجاد می‌کند که در زمان شناخت اولیه به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. بدهی پس از انتشار سهام جدید، 20 درصد کل سهام منتشرشده (200ر000) هر یک به مبلغ 20 واحد پول، یا 800ر000 واحد پول است. این امر، مستلزم شناسایی بدهی اضافی به مبلغ 600ر000 واحد پول است. در این مثال هیچ سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود. در نتیجه واحد تجاری اکنون 800ر000 واحد پول را به عنوان بدهی مالی و 2ر200ر000 واحد پول را به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌کند. در این مثال فرض شده که این مبالغ بین اول ژانویه سال 20x1 و 31 دسامبر سال 20x2 تغییر نکرده است.

### پس از اصلاح اساسنامه

الف. 10. پس از تغییر اساسنامه، تعاونی هم‌اکنون ممکن است ملزم به بازخرید حداکثر 25 درصد سهام جاری یا حداکثر 50ر000 سهم هر یک به مبلغ 20 واحد پول شود. در نتیجه، در اول ژانویه سال 20x3، تعاونی مبلغ 1ر000ر000 واحد پول را که بیشترین مبلغ قابل پرداخت هنگام درخواست طبق شرایط بازخرید است و طبق بند 49 استاندارد بین‌المللی حسابداری<sup>239</sup> تعیین شده است، به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌کند. بنابراین، در اول ژانویه سال 20x3، مبلغ 200ر000 واحد پول از حقوق مالکانه به بدهیهای مالی منتقل می‌شود و 2ر000ر000 واحد پول به جا مانده به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌گردد. در این مثال، واحد تجاری سود یا زیانی را هنگام انتقال شناسایی نمی‌کند.

<sup>2</sup>. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه، منتشرشده در می سال 2011، بند 49 استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 را حذف کرد. الزامات آن بند، در نتیجه پروژه اندازه‌گیری ارزش منصفانه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بدون تغییر به بند 47 استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 منتقل شد.

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

#### مثال 4

##### واقعیتها

الف 11. قوانین محلی حاکم بر تعاونیها یا مفاد اساسنامه واحد تجاری، آن را از بازخرید سهام اعضا، در صورتی که بازخرید موجب کاهش سرمایه پرداخت شده ناشی از سهام اعضا به کمتر از 75 درصد بیشترین مبلغ سرمایه پرداخت شده ناشی از سهام اعضا شود، منع می‌کند. بیشترین مبلغ برای یک تعاونی معین، 1000ر000 واحد پول است. در پایان دوره گزارشگری، مانده سرمایه پرداخت شده 900ر000 واحد پول می‌باشد.

##### طبقه‌بندی

الف 12. در این مورد، 750ر000 واحد پول به عنوان حقوق مالکانه و 150ر000 واحد پول به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌شود. افزون بر بندهایی که تاکنون به آنها اشاره شده است، در بخشی از بند 18(ب) استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 تصریح می‌شود:

... ابزار مالی که به دارنده، حق فروش به ناشر در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر را می‌دهد (ابزار قابل فروش به ناشر)، بدهی مالی محسوب می‌شود، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای 16الف و 16ب یا 16پ و 16ت، به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌گردد. حتی در مواردی که مبلغ نقد یا دارایی مالی دیگر، بر مبنای شاخص یا عامل دیگری که امکان افزایش یا کاهش آن وجود دارد تعیین شود، ابزار مالی، بدهی مالی محسوب می‌شود. وجود اختیار برای دارنده جهت فروش ابزار به ناشر در ازای نقد یا دارایی مالی دیگر به این معنی است که ابزار قابل فروش به ناشر، به استثنای ابزارهایی که طبق بندهای 16الف و 16ب یا 16پ و 16ت به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی می‌شود، تعریف بدهی مالی را احراز می‌کند.

الف 13. ممنوعیت بازخرید تشریح شده در این مثال با محدودیتهای توصیف شده در بند 19 و رپ 25 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 متفاوت است. آن محدودیتها، توانایی واحد تجاری برای پرداخت مبلغ تعهد شده بابت بدهی مالی را محدود می‌کند، یعنی تنها در صورت احراز شرایط مشخصی، مانع پرداخت بدهی می‌شد. اما در این مثال، ممنوعیت غیرمشروط بازخرید بیش از مبلغی مشخص، صرفنظر از توانایی واحد تجاری برای بازخرید سهام اعضا (برای مثال، با توجه به منابع نقدی، سود یا اندوخته‌های قابل توزیع) مطرح می‌شود. در عمل، ممنوعیت بازخرید، مانع تحمل بدهی مالی بابت بازخرید بیش از مبلغی معین از سرمایه پرداخت شده توسط واحد تجاری می‌شود. بنابراین، بخشی از سهام که مشمول ممنوعیت

تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

بازخرید است، بدهی مالی محسوب نمی‌شود. با وجود اینکه هر یک از سهام اعضا به تنهایی قابل بازخرید است، اما بخشی از کل سهام جاری در هیچ شرایطی به جز انحلال واحد تجاری، قابل بازخرید نیست.

#### مثال 5

##### واقعیتها

الف 14. واقعیت‌های این مثال همانند مثال 4 است. افزون بر آن، در پایان دوره گزارشگری، الزامات نقدشوندگی تحمیل‌شده در آن منطقه، واحد تجاری را از بازخرید سهام اعضا منع می‌کند، مگر اینکه مجموع موجودی نقد و سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت از مبلغ مشخصی بیشتر باشد. تأثیر این الزامات نقدشوندگی در پایان دوره گزارشگری این است که واحد تجاری نمی‌تواند بیش از 50,000 واحد پول برای بازخرید سهام اعضا پرداخت کند.

##### طبقه‌بندی

الف 15. همانند مثال 4، واحد تجاری 750,000 واحد پول را به عنوان حقوق مالکانه و 150,000 واحد پول را به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌کند. دلیل این امر این است که تنها در صورتی که شرایط نقدشوندگی یا سایر شرایط احراز نشود و تنها تا زمانی که این شرایط احراز گردد، مبلغ طبقه‌بندی شده به عنوان بدهی، مبتنی بر حق غیرمشروط واحد تجاری برای امتناع از بازخرید است و به محدودیتهای مشروط که مانع بازخرید می‌شود، بستگی ندارد. شرایط بندهای 19 و رب 25 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 در این مورد کاربرد دارد.

#### مثال 6

##### واقعیتها

الف 16. اساسنامه واحد تجاری، آن را از بازخرید سهام اعضا، به جز تا میزان عواید دریافتی از انتشار سهام اضافی برای اعضای جدید یا فعلی طی سه سال گذشته، منع می‌کند. عواید ناشی از انتشار سهام اعضا باید صرف بازخرید سهامی شود که اعضا بازخرید آن را درخواست کرده‌اند. طی سه سال گذشته، عواید ناشی از انتشار سهام اعضا 12,000 واحد پول بوده و هیچ سهمی بازخرید نشده است.

##### طبقه‌بندی

الف 17. واحد تجاری 12,000 واحد پول از سهام اعضا را به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌کند. در راستای نتیجه‌گیری تشریح‌شده در مثال 4، سهام اعضا که مشمول

## تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

### سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

ممنوعیت غیرمشروط بازخرید است، بدهی مالی نیست. این ممنوعیت غیرمشروط برای مبلغی معادل عواید حاصل از سهام منتشرشده قبل از سه سال گذشته کاربرد دارد، و در نتیجه، این مبلغ به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌شود. با وجود این، مبلغی معادل عواید حاصل از سهام منتشرشده در سه سال گذشته مشمول ممنوعیت نامشروط بازخرید نیست. در نتیجه، عواید حاصل از انتشار سهام اعضا در سه سال گذشته، تا زمانی که دیگر برای بازخرید سهام اعضا در دسترس نباشد، به بدهی مالی منجر می‌شود. در نتیجه، واحد تجاری معادل عواید سهام منتشرشده طی سه سال گذشته پس از کسر هرگونه بازخرید طی آن دوره، بدهی مالی دارد.

### مثال 7

#### واقعیتها

الف 18. واحد تجاری یک بانک تعاونی است. قوانین محلی حاکم بر عملیات بانکهای تعاونی تصریح می‌کند که حداقل 50 درصد کل "بدهیهای در جریان" واحد تجاری (اصطلاح تعریفشده در مقررات، شامل حسابهای سهام اعضا) باید به شکل سرمایه پرداختشده اعضا باشد. تأثیر این مقررات این است که اگر تمام بدهیهای در جریان تعاونی به شکل سهام اعضا باشد، می‌تواند تمام آنها را بازخرید کند. در دسامبر سال 20x1، کل بدهیهای در جریان واحد تجاری 200ر000 واحد پول است، که از این مبلغ 125ر000 واحد پول بیانگر حسابهای سهام اعضا است. مفاد حسابهای سهام اعضا به دارنده، امکان بازخرید را در صورت مطالبه می‌دهد و هیچ محدودیتی برای بازخرید در اساسنامه واحد تجاری ذکر نشده است.

## تفسیر 2 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سهام اعضا در تعاونیها و ابزارهای مشابه

### طبقه‌بندی

الف 19. در این مثال، سهام اعضا به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌شود. این ممنوعیت بازخرید مشابه محدودیتهای تشریح‌شده در بندهای 19 و رب 25 استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 است. این محدودیت یک محدودیت مشروط برای توانایی واحد تجاری در پرداخت مبلغ تعهدشده بابت بدهی مالی است، یعنی تنها در صورتی از پرداخت بدهی ممانعت می‌کند که شرایط مشخصی احراز شود. بطور خاص‌تر، اگر واحد تجاری تمام بدهیهای دیگر خود (75,000 واحد پول) را بازپرداخت کند، ممکن است ملزم به بازخرید کل مبلغ سهام اعضا (125,000 واحد پول) شود. در نتیجه، این منع بازخرید، واحد تجاری را از تحمل بدهی مالی بابت بازخرید بیش از تعداد مشخصی از سهام اعضا یا مبلغ مشخصی از سرمایه پرداخت شده باز نمی‌دارد. این محدودیت به واحد تجاری امکان می‌دهد بازخرید را تا زمان احراز شرایط، یعنی بازپرداخت سایر بدهیها، به تعویق اندازد. سهام اعضا در این مثال مشمول ممنوعیت غیرمشروط بازخرید نیست و از این رو، به عنوان بدهی مالی طبقه‌بندی می‌شود.