

## КРМСФО Разяснение 2: Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 53/2009 на Комисията от 21 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 и МСС 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и Разяснение 20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 301/2013 на Комисията от 27 март 2013 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с цикъла на годишни подобрения 2009-2011 г. на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

---

\* Забележка: Измененията съгласно РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година.

### Препратки

- (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност"
  - МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне (както е преработен през 2003 г.).\*
  - (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване (както е преработен през 2003 г.).
  - (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) МСФО 9 Финансови инструменти.
- (\*) (Изм. - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) През август 2005 г. МСС 32 беше изменен в МСС 32 Финансови инструменти: представяне. През февруари 2008 г. СМСС измени МСС 32, като изисква инструментите да се класифицират като собствен капитал, ако тези

инструменти притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32.

**Обща информация**

1. Кооперациите и другите подобни предприятия са сформирани от групи лица за постигане на общи икономически или социални потребности. Националното законодателство обикновено дефинира кооперацията като общество, чийто стремеж е да насърчи икономическия напредък на своите членове чрез съвместни бизнес операции (принципът "помогни си сам"). Дяловете на членовете в кооперацията често се характеризират като дялове на членовете, единици или други подобни и са наричани по-долу "дялове на членове".

2. МСС 32 установява принципи за класификацията на финансови инструменти като финансови пасиви или собствен капитал. В частност, тези принципи се прилагат към класификацията на инструменти с право на връщане, което позволява на притежателя да предостави тези инструменти на емитента срещу парични средства или друг финансов инструмент. Прилагането на тези принципи към дяловете на членовете в кооперации и сходни инструменти е трудно. Някои от членовете на Съвета за Международни счетоводни стандарти поискаха помощ, за да разберат как се прилагат принципите на МСС 32 към дялове на членовете и сходни инструменти, които имат определени характеристики, и обстоятелствата, при които тези характеристики се отразяват върху класификацията на задълженията или собствения капитал.

**Обхват**

3. Настоящото разяснение се прилага към финансови инструменти в рамките на обхвата на МСС 32, включително финансови инструменти, издадени на членове на кооперативни предприятия, които доказват дела на собственост на члена в предприятието. Настоящото разяснение не се прилага по отношение на финансови инструменти, които ще бъдат, или могат да бъдат уредени в собствени капиталови инструменти на предприятието.

**Въпрос**

4. Много финансови инструменти, включително дялове на персонала, имат характеристики на собствен капитал, включително права на глас и права за участие в разпределението на дивидентите. Някои финансови инструменти предоставят на притежателя им правото да поиска обратно изкупуване срещу парични средства или друг финансов актив, но могат да включват или да подлежат на ограничения върху обратното изкупуване на финансовите инструменти. Как трябва да се оценят тези условия на обратно изкупуване при определянето дали финансовите инструменти следва да бъдат класифицирани като пасиви или собствен капитал?

**Консенсус**

5. Договорното право на притежателя на финансов инструмент (включително дялове на членове в кооперативни предприятия) да поиска обратно изкупуване само по себе си не изисква този финансов инструмент да бъде класифициран като финансов пасив. По-скоро предприятието трябва да вземе под внимание условията на финансовия инструмент при класифицирането му като финансов пасив или собствен капитал. Тези срокове и условия включват съответните местни закони, правилници и устава на предприятието в сила на датата на класификация, но не и очакваните бъдещи изменения на тези закони, правилници или устав.

6. (Изм. - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) Дялове на членове, които биха били класифицирани като собствен капитал, ако членовете нямаха право да изискат обратно изкупуване, са собствен капитал, в случай че е налице което и да е от условията, описани в параграфи 7 и 8 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Депозитите на виждане,

включително разплащателни сметки, депозитни сметки и сходни договори, които възникват, когато членовете действат като клиенти, са финансови пасиви за предприятието.

7. Дяловете на членовете са собствен капитал, ако предприятието разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване на дяловете на членовете.

8. Местен закон, правилник или устав на предприятието могат да наложат различни видове забрани върху обратното изкупуване на дяловете на членовете, например безусловните забрани или забрани на базата на критерии за ликвидност. Ако обратното изкупуване е безусловно забранено от местното законодателство, правилник или от устава на предприятието, дяловете на членовете са собствен капитал. Разпоредбите в местния закон, правилник и устав на стопанската единица обаче, които забраняват обратното изкупуване само ако са изпълнени (или не са изпълнени) определени условия - като например ограничения по отношение на ликвидността - не водят до това дяловете на членовете да са собствен капитал.

9. (Изм. - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) Безусловната забрана може да бъде абсолютна, при което всички обратни изкупувания са забранени. Безусловната забрана може да бъде частична, когато забранява обратното изкупуване на дялове на членовете, ако това обратно изкупуване би причинило броят на дяловете на членовете или сумата на внесенния капитал чрез дялове на членовете да спаднат под определено ниво. Дяловете на членовете над забранените за обратно изкупуване са пасиви, освен ако предприятието има безусловно право да откаже обратно изкупуване, както е описано в параграф 7 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. В някои случаи броят на дяловете или сумата на внесенния капитал, предмет на забраната за обратно изкупуване може да се променя от време на време. Такава промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал.

10. При първоначалното признаване предприятието оценява своя финансов пасив за обратно изкупуване по справедлива стойност. В случай на дялове на членове с характеристика за обратно изкупуване предприятието оценява справедливата стойност на финансовия пасив за обратно изкупуване на не по-малка от максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузите за обратно изкупуване от нейния устав или приложим закон, дисконтирана от първата дата, на която сумата би могла да се изисква да бъде платена (вж. пример 3).

11. (Изм. - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) Както се изисква по параграф 35 от МСС 32, разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават директно в собствения капитал. Лихви, дивиденди и други върнати суми, свързани с финансови инструменти, класифицирани като финансови пасиви, са разходи, независимо дали тези платени суми са правно характеризирани като дивиденди, лихви или по друг начин.

12. Допълнението, което е неразделна част от консенсуса, предоставя примери за прилагането на този консенсус.

#### **Оповестяване**

13. Когато промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал, предприятието оповестява отделно размера, времето на възникване и причината за прехвърлянето.

#### **Дата на влизане в сила**

14. Датата на влизане в сила и преходните изисквания на настоящото разяснение са същите като тези, съдържащи се в МСС 32 (както е преработен през 2003 г.). Предприятие прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт. Настоящото разяснение се прилага със задна дата.

14А. (Нов - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) Предприятието прилага измененията в параграф 6, 9, П1 и П12 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация (Изменения на МСС 32 и МСС 1 ), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграфи 6, 9, П1 и П12 също се прилага за този по-ранен период.

15. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

16. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя параграф А8. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

17. (Нов - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) С Цикъла на годишни подобрения 2009-2011 г., издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 11. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Ако в рамките на Цикъла на годишни подобрения 2009-2011 г. (издаден през май 2012 г.) предприятието прилага изменението на МСС 32 за по-ранен период, изменението в параграф 11 се прилагат за този по-ранен период.

18. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

19. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи Д8 и Д10 и се заличават параграфи 15 и 18. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

#### **Допълнение**

##### **Примери за прилагане на консенсус**

Настоящото допълнение представлява неразделна част от разяснението.

1. (Изм. - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) Настоящото Приложение дава седем примера за прилагане на консенсуса на КРМСФО. Примерите не са изчерпателни; възможни са други фактически примери. Всеки пример прави предположението, че не съществуват други условия, освен изложените във фактите на примера, които биха изисквали финансовият инструмент да се класифицира като финансов пасив, и че финансовият инструмент не притежава всички характеристики или не отговаря на всички условия на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32.

##### **Безусловно право за отказ на обратно изкупуване (параграф 7)**

###### **Пример 1**

###### **Факти**

2. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът не предоставя допълнителни разяснения или ограничения по отношение на тази преценка. В своята история предприятието никога не е отказвало да изкупи обратно дяловете на членовете, въпреки че ръководният орган има право да направи това.

###### **Класификация**

3. Предприятието има безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са собствен капитал. МСС 32 установява принципи за класификация, които се базират върху условията на финансов инструмент и отбелязва, че историята или намерението да се направи плащане по преценка не предизвиква класификация като пасив. Параграф НП26 от МСС 32 посочва: Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които са включени в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията на финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията на

привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулятивни, на притежателите са по преценка на емитента, дяловете са капиталови инструменти. Класификацията на привилегирована акция като капиталов инструмент или финансов пасив не се влияе например от:

- а) историята на извършването на разпределения;
- б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;
- в) възможното негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденди по привилегированите акции);
- г) сумата на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода;
- е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

**Пример 2**

**Факти**

4. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът обаче посочва още, че одобряването на искане за обратно изкупуване е автоматично, освен ако предприятието не е в състояние да направи плащане, без да наруши местни разпоредби относно ликвидността или резервите.

**Класификация**

5. Предприятието няма безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са финансов пасив. Ограниченията, описани по-горе, се базират върху способността на предприятието да уреди своя пасив. Те ограничават обратните изкупувания, само ако изискванията за ликвидност или за резерв не са изпълнени и след това само до момента, в който бъдат изпълнени. Следователно съгласно принципите, установени в МСС 32, те не водят до класификация на финансовия инструмент като собствен капитал. Параграф НП25 от МСС 32 посочва:

Привилегированите дялове могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. (Курсивът е добавен.)

**Забрани срещу обратно изкупуване (параграфи 8 и 9)**

**Пример 3**

**Факти**

6. Кооперативното предприятие е издало дялове на своите членове на различни дати и за различни суми в миналото, както следва:

- а) 1 януари 2011 г. 100 000 дялове по 10 ВЕ всеки (1 000 000 ВЕ);
- б) 1 януари 2012 г. 100 000 дялове по 20 ВЕ всеки (допълнителни 2 000 000 ВЕ, така че общата сума на издадените дялове е 3 000 000 ВЕ).

Дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване по сумата, за която са издадени.

7. Уставът на предприятието посочва, че обратното изкупуване с натрупване не може да превишава 20 % от най-големия брой на дялове на неговите членове, някога в обращение. На 31

декември 2012 г. предприятието разполага с 200 000 дяла в обращение, което е най-високият брой дялове на членове някога в обращение, като в миналото не са изкупувани обратно никакви дялове. На 1 януари 20X3 г. предприятието променя своя устав и увеличава позволеното ниво на обратни изкупувания с натрупване до 25 % от най-високия брой на дяловете на неговите членове някога в обращение.

**Класификация**

**Преди промяната на устава**

8. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Дяловете на членове, превишаващи забраната за обратно изкупуване, са финансови пасиви. Кооперативното предприятие оценява този финансов пасив по справедлива стойност при първоначалното признаване. Тъй като дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване, кооперативното предприятие оценява справедливата стойност на такива финансови пасиви в съответствие с параграф 47 от МСФО 13: „Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. депозит „до поискване“) не е по-малка от сумата, платима при поискване ...“. Съответно, кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване.

9. На 1 януари 20X1 г. максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, е 20 000 дялове по 10 ВЕ всяка и съответно предприятието класифицира 200 000 ВЕ като финансов пасив и 800 000 ВЕ като собствен капитал. На 1 януари 20X2 обаче, поради нова емисия на дялове по 20 ВЕ, максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, нараства до 40 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Емитирането на допълнителни дялове по 20 ВЕ създава ново задължение, което се оценява по справедлива стойност при първоначалното признаване. Задължението след емитирането на тези дялове е 20 % от общо издадените дялове (200 000), оценявани по 20 ВЕ, или 800 000 ВЕ. Това изисква признаване на допълнително задължение в размер на 600 000 ВЕ. В този пример не се признават нито печалба, нито загуба. Съответно предприятието сега класифицира 800 000 ВЕ като финансови пасиви и 2 200 000 ВЕ като собствен капитал. Този пример допуска, че тези суми не са променени в периода между 1 януари 20X1 г. и 31 декември 20X2 г..

**След промяната на устава**

10. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) След промяната на своя устав от кооперативното предприятие вече може да се изисква да закупи обратно максимум 25 % от своите дялове в обращение или максимум 50 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Съответно на 1 януари 20X3 кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви сумата от 1 000 000 ВЕ, която е максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване, както е определена в съответствие с параграф 47 от МСФО 13. Следователно на 1 януари 20X3 то прехвърля от собствения капитал във финансовите пасиви сумата от 200 000 ВЕ, оставяйки 2 000 000 ВЕ, класифицирани като собствен капитал. В този пример предприятието не признава печалба или загуба от прехвърлянето.

**Пример 4**

**Факти**

11. Местният закон, ръководещ операциите на кооперациите, или условията на устава на предприятието забранява на предприятието да изкупува обратно дяловете на членовете, ако чрез изкупуването им то би намалило внесения капитал от дялове на членовете под 75 % от най-високата сума на внесения капитал от дялове на членовете. Най-високата сума за конкретна кооперация е 1 000 000 ВЕ. На датата на баланса салдото на внесения капитал е 900 000 ВЕ.

**Класификация**

12. (Изм. - Регламент (ЕО) № 53/2009, ОВ L 17, 22/01/2009) В този случай 750 000 ВЕ биха били класифицирани като собствен капитал, а 150 000 ВЕ биха били класифицирани като финансов пасив. В допълнение към вече цитираните параграфи, параграф 18, буква б) от МСС 32 посочва:

- финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив ("упражняем инструмент") е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

13. Забраната за обратно изкупуване, описана в този пример, е различна от ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Тези ограничения са ограничения върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т. е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. За разлика от това, този пример описва безусловна забрана за обратни изкупувания над определена сума, независимо от способността на предприятието да закупи обратно дялове на членове (напр. като се имат предвид паричните му ресурси, печалби или разпределими резерви). В действителност забраната срещу обратно изкупуване възпрепятства предприятието от натрупване на някакъв финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определена сума внесен капитал. Следователно частта на дяловете, обект на забраната за обратно изкупуване, не е финансов пасив. Доколкото дяловете на всеки член могат да подлежат на обратно изкупуване отделно, част от общите дялове в обращение не подлежат на обратно изкупуване при никакви обстоятелства, освен при ликвидация на предприятието.

#### **Пример 5**

##### **Факти**

14. Фактите в този пример са както са посочени в пример 4. В допълнение на датата на баланса изискванията за ликвидност, наложени в местното законодателство, възпрепятстват предприятието от обратното изкупуване на всякакви дялове на членовете, освен ако притежаваните от него парични средства и краткосрочни инвестиции не са по-големи от определена сума. Ефектът от тези изисквания за ликвидност на датата на баланса е, че предприятието не може да плати повече от 50 000 ВЕ за обратно изкупуване на дяловете на членовете.

##### **Класификация**

15. Както в пример 4 - предприятието класифицира 750 000 ВЕ като собствен капитал и 150 000 ВЕ като финансов пасив. Това е така, защото сумата, класифицирана като пасив, се базира върху безусловното право на предприятието да откаже обратното изкупуване, но не и върху условните ограничения, които възпрепятстват обратното изкупуване, само ако ликвидността или други условия не са изпълнени и само до момента, в който те бъдат изпълнени. В този случай се прилагат разпоредбите на параграфи 19 и НП25 от МСС 32.

#### **Пример 6**

##### **Факти**

16. Уставът на предприятието му забранява да закупува обратно дялове на членове, с изключение до степента на постъпленията, получени от емитирането на допълнителни дялове на

членове на нови или съществуващи членове в течение на преходните три години. Постъпления от емитирането на дялове на членове трябва да се прилагат за обратно изкупуване на дялове, за които членовете са поискали обратно изкупуване. По време на трите предходни години, постъпленията от емитирането на дялове на членове са били в размер на 12 000 ВЕ и не са били изкупувани обратно дялове на членове.

**Класификация**

17. Предприятието класифицира 12 000 ВЕ от дяловете на членовете като финансови пасиви. В съответствие със заключенията, описани в пример 4, дяловете на членове, които са обект на безусловна забрана срещу обратното изкупуване, не са финансови пасиви. Такава безусловна забрана се прилага към сума, равна на постъпленията от дялове, емитирани преди предходните три години, и съответно тази сума се класифицира като собствен капитал. Обаче сумата, равна на постъпленията от всякакви дялове, емитирани в предходните три години, не е обект на безусловна забрана за обратно изкупуване. Съответно постъпленията от емитирането на дялове на членове в предходните три години водят до финансови пасиви до момента, в който вече не са на разположение за обратно изкупуване на дялове на членове. В резултат на това, предприятието има финансов пасив, който е равен на постъпленията от дялове, емитирани през предходните три години, нето от всякакви обратни изкупувания през този период.

**Пример 7**

**Факти**

18. Предприятието е кооперативна банка. Местното законодателство, ръководещо дейността на кооперативните банки, посочва, че най-малко 50 % от общите "неуредени пасиви" на предприятието (термин, дефиниран в нормативната уредба, за да включи и сметките за дялове на членове) трябва да бъдат във формата на внесен капитал от членовете. Ефектът от регулацията е, че ако всички неуредени пасиви на кооперацията са във формата на дялове на членове, тя е в състояние да ги изкупи всички обратно. На 31 декември 20X1 г. общата сума на неуредените пасиви на предприятието е в размер на 200 000 ВЕ, от които 125 000 ВЕ представляват сметки за дялове на членове. Условието на сметките за дялове на членове позволяват на притежателя им да ги изкупи обратно при поискване, като в устава на предприятието не са поставени ограничения относно обратното изкупуване.

**Класификация**

19. В този пример дяловете на членовете са класифицирани като финансови пасиви. Забраната за обратно изкупуване е сходна на ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Това ограничение представлява условно ограничение върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т. е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. По-конкретно, от предприятието би могло да се изисква да изкупи обратно пълната сума на дяловете на членовете (125 000 ВЕ), ако то е изплатило всички свои други задължения (75 000 ВЕ). Съответно забраната срещу обратно изкупуване не възпрепятства предприятието от натрупване на финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определен брой дялове на членове или сума внесен капитал. Тя позволява на предприятието само да отсрочи обратното изкупуване до момента, в който условието бъде изпълнено, т. е. плащане на други пасиви. Дяловете на членовете в този пример не са предмет на безусловна забрана срещу обратното изкупуване и поради това са класифицирани като финансови пасиви.