

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים

IFRIC Interpretation 2

Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 והמסמכים הנלווים אליה תוקנו על ידי:

- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 *הצגה וגילוי בדוחות כספיים* (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

**פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2
מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים
דומים**

הפניות

1 רקע

3 תחולה

4 סוגיה

5 עמדה מוסכמת

13 גילוי

14 מועד תחילה

נספח:

דוגמאות ליישום העמדה המוסכמת

בסיס למסקנות*

* לא תורגם לעברית

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים

פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 מניות החברים באגודות שיתופיות ומכשירים דומים (IFRIC 2) מפורטת בסעיפים 1–19 ובנספח. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 2 מלווה בבסיס למסקנות. התחולה והמעמד המחייב של הפרשנויות מפורטים בהקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. החשבונאיים.

הפניות

- תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכשירים פיננסיים
- תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן
- תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: גילוי והגהה (כפי שעודכן בשנת 2003)¹

רקע

1. אגודות שיתופיות וישויות דומות אחרות מוקמות על ידי קבוצות של אנשים כדי להשיג צרכים כלכליים או חברתיים משותפים. בדרך כלל, אגודה שיתופית מוגדרת בחוקים לאומיים כאגודה (society) המשתדלת לשפר את המצב הכלכלי של חבריה באמצעות פעילות עסקית משותפת (עקרון העזרה העצמית). לעיתים קרובות, זכויות החברים באגודה שיתופית מתוארות כמניות החברים, יחידות החברים, או דומיהם, ומכונות להלן "מניות החברים".
2. תקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע עקרונות לסיווג מכשירים פיננסיים כהתחייבויות פיננסיות או כהון. בפרט, עקרונות אלה חלים על הסיווג של מכשירים בני מכר שמאפשרים למחזיק למכור את המכשירים למנפיק בתמורה למזומן או מכשיר פיננסי אחר. קיים קושי ליישם את העקרונות האלה על מניות החברים בישויות שהן אגודות שיתופיות ועל מכשירים דומים. חלק מהחברים (constituents) בוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים ביקשו עזרה כדי להבין איך צריך ליישם את העקרונות בתקן חשבונאות בינלאומי 32 על מניות החברים ועל

¹ באוגוסט 2005, תקן חשבונאות בינלאומי 32 תוקן על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הגהה. בפברואר 2008 תיקנה הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים את תקן חשבונאות בינלאומי 32 על ידי דרישה שמכשירים יסווגו כהון אם למכשירים אלה יש את כל המאפיינים והם מקיימים את התנאים בסעיפים 16א ו-16ב או סעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32.

מכשירים דומים, שלהם מאפיינים מסוימים, ואת הנסיבות שבהן מאפיינים אלה משפיעים על הסיווג כהתחייבויות או כהון.

תחולה

3. פרשנות זו חלה על מכשירים פיננסיים בתחולת תקן חשבונאות בינלאומי 32, כולל מכשירים פיננסיים שהונפקו לחברים בישויות שהן אגודות שיתופיות המהווים ראייה לזכות בעלות של החברים באגודה. פרשנות זו לא חלה על מכשירים פיננסיים שישולקו או עשויים להיות מסולקים באמצעות מכשירים הוניים של האגודה עצמה.

סוגיה

4. למכשירים פיננסיים רבים, כולל מניות החברים, יש מאפיינים של הון, כולל זכויות הצבעה וזכויות להשתתף בחלוקות של דיבידנדים. מכשירים פיננסיים אחדים מעניקים למחזיק בהם את הזכות לבקש פדיון תמורת מזומן או נכס פיננסי אחר, אך עשויים להיות כפופים למגבלות על הפדיון של מכשירים אלה או לכלול מגבלות כאמור. כיצד יש להעריך את תנאי הפדיון האלה כדי לקבוע אם המכשירים הפיננסיים יסווגו כהתחייבויות או כהון?

עמדה מוסכמת

5. הזכות החוזית של המחזיק במכשיר פיננסי (כולל מניות החברים בישויות שהן אגודות שיתופיות) לבקש פדיון, כשלעצמה, לא גורמת לכך שהמכשיר הפיננסי יסווג כהתחייבות פיננסית. במקום זאת, הישות צריכה להביא בחשבון את כל התנאים של המכשיר הפיננסי כדי לקבוע את הסיווג שלו כהתחייבות פיננסית או כהון. תנאים אלה כוללים חוקים מקומיים ותקנות מקומיות ואת מסמך ההתאגדות של הישות, שהם בתוקף במועד הסיווג, אך אינם כוללים תיקונים עתידיים חזויים למסמך, לחוקים או לתקנות אלה.

6. מניות החברים שהיו מסווגות כהון במצב שבו לחברים לא הייתה זכות לבקש פדיון יהיו הון אם לפחות אחד מהתנאים המתוארים בסעיפים 7 ו-8 מתקיים או שלמניות החברים יש את כל המאפיינים ומתקיימים כל התנאים בסעיפים 16 ו-16ב או סעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32. פיקדונות לפי דרישה, כולל חשבונות שוטפים, חשבונות פיקדון וחוזים דומים שנוצרים כאשר חברים פועלים כלקוחות הם התחייבויות פיננסיות של הישות.

7. מניות החברים הן הון אם לישות יש זכות לא מותנית לסרב לפדיון של מניות החברים.

8. חוקים מקומיים, תקנות או מסמך ההתאגדות של הישות עשויים להציב סוגים שונים של איסורים לגבי פדיון מניות החברים, לדוגמה איסורים לא מותנים, או איסורים המבוססים על קריטריונים של נזילות. אם לפי חוקים או תקנות או לפי מסמך ההתאגדות של הישות, הפדיון אסור באופן לא מותנה, אזי מניות החברים הן הון. אולם, תנאים בחוקים מקומיים, בתקנות מקומיות או במסמך ההתאגדות של הישות שאוסרים על פדיון רק אם מתקיימים (או לא מתקיימים) תנאים – כגון מגבלות נזילות – לא גורמים לכך שמניות החברים יהיו הון.

9. איסור לא מותנה עשוי להיות מוחלט, כך שכל הפדיונות אסורים. ייתכן שאיסור לא מותנה יהיה חלקי, כתוצאה מכך שהוא אסור על פדיון של מניות החברים אם הפדיון גורם למספר מניות החברים או לסכום ההון הנפרע (paid-in capital) בגין מניות החברים לרדת מתחת לרמה מוגדרת. מניות החברים העודפות על כמות המניות האסורה לפדיון הן התחייבויות, אלא אם כן לישות יש זכות לא מותנית לסרב לפדיון כמתואר בסעיף 7 או שלמניות החברים יש את כל המאפיינים או מתקיימים כל התנאים בסעיפים 16 ו-16ב או סעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32. במקרים אחדים, ייתכן שמספר המניות או סכום ההון הנפרע הכפופים לאיסור הפדיון ישתנו מעת לעת. שינוי כזה באיסור הפדיון מוביל להעברה בין התחייבויות פיננסיות לבין הון.

10. בעת ההכרה לראשונה, הישות תמדוד את ההתחייבות הפיננסית שלה לפדיון לפי שווי הוגן. במקרה שבו למניות החברים יש מאפיין פדיון, הישות תמדוד את השווי ההוגן של ההתחייבות הפיננסית לפדיון לפי סכום שלא יפחת מהסכום המרבי שנדרש לשלמו לפי תנאי הפדיון של מסמך ההתאגדות שלה, או החוק המתאים, כשהוא מהווה מהמועד המוקדם ביותר שבו ייתכן שיידרש לשלם את הסכום (ראה דוגמה 3).

11. כפי שנדרש בסעיף 35 לתקן חשבונאות בינלאומי 32, חלוקות למחזיקים במכשירים הוניים מוכרות ישירות בהון. ריבית, דיבידנדים ותשואות אחרות שקשורים למכשירים פיננסיים המסווגים כהתחייבויות פיננסיות הם הוצאות, ללא תלות בשאלה אם הסכומים האלה משולמים מוגדרים משפטית כדיבידנדים, כריבית, או מוגדרים אחרת.

12. הנספה, שהוא חלק בלתי נפרד מהעמדה המוסכמת, מספק דוגמאות ליישום עמדה מוסכמת זו.

גילוי

13. כאשר שינוי באיסור הפדיון מוביל להעברה בין התחייבויות פיננסיות לבין הון, הישות תיתן גילוי נפרד לסכום ולעיתוי של ההעברה, ולסיבה שבגינה היא בוצעה.

מועד תחילה

14. מועד התחילה והוראות המעבר של פרשנות זו זהים לאלה של תקן חשבונאות בינלאומי 32 (כפי שעודכן בשנת 2003). ישות תיישם פרשנות זו לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2005 או לאחריו. אם ישות מיישמת פרשנות זו לתקופה המתחילה לפני 1 בינואר 2005, היא תיתן גילוי לעובדה זו. פרשנות זו תיושם למפרע.
- 14.A. ישות תיישם את התיקונים בסעיפים 6, 9, 1א ו-12 לתקופות השנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת מכשירים פיננסיים בני מכל ומחויבויות הנובעות בפירוק (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 32 ולתקן חשבונאות בינלאומי 1), פורסם בפברואר 2008, לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים בסעיפים 6, 9, 1א ו-12 יישמו לתקופה מוקדמת זו.
15. [בוטל]
16. תקן דיווח כספי בינלאומי 13, שפורסם במאי 2011, תיקן את סעיף 8א להנחיות יישום. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
17. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף 11. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעינות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. אם ישות מיישמת את התיקון לתקן חשבונאות בינלאומי 32 כחלק משיפורים שנתיים מחזור 2009–2011 (פורסם במאי 2012) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון בסעיף 11 ייושם לתקופה מוקדמת זו.
18. [בוטל]
19. תקן דיווח כספי בינלאומי 9, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 8א ו-10 וביטל את סעיפים 15 ו-18. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

נספח דוגמאות ליישום העמדה המוסכמת

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מהפרשנות.

1א. בנספח זה מפורטות שבע דוגמאות ליישום העמדה המוסכמת של הוועדה לפרשנויות דיווח כספי בינלאומיות. הדוגמאות אינן מהוות רשימה ממצה; יתכנו דפוסי עובדות אחרים. כל דוגמה מניחה כי לא קיימים תנאים אחרים, פרט לאלה המפורטים בעובדות של הדוגמה, אשר היו דורשים שהמכשיר הפיננסי יסווג כהתחייבות פיננסית, וכי למכשיר פיננסי זה אין את כל המאפיינים או שהוא אינו מקיים את התנאים בסעיפים 16א ו-16ב או בסעיפים 16ג ו-16ד לתקן חשבונאות בינלאומי 32.

זכות לא מותנית לסרב לפדיון (סעיף 7)

דוגמה 1

עובדות

2א. מסמך ההתאגדות של הישות קובע שפדיונות יבוצעו לפי שיקול הדעת הבלעדי של הישות. מסמך ההתאגדות לא מספק הרחבה או מגבלה נוספת לגבי שיקול דעת זה. בעבר, הישות לא סירבה מעולם לפדות את מניות החברים, אף על פי שלמועצה המנהלת (governing board) יש זכות לעשות זאת.

סיווג

3א. לישות יש זכות לא מותנית לסרב לפדיון ומניות החברים הן הון. תקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע עקרונות לסיווג שמבוססים על התנאים של המכשיר הפיננסי ומציין שעבר של תשלומים שבוצעו לפי שיקול דעת, או כוונה לשלם תשלומים כאלה, אינם גורמים לסיווג כהתחייבות. סעיף 26א לתקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע כי:

כאשר מניות בכורה אינן ניתנות לפדיון, הסיווג המתאים נקבע בהתאם לזכויות האחרות הנלוות להן. הסיווג מתבסס על בחינת המהות של ההסדרים החוזיים ועל ההגדרות של התחייבות פיננסית ומכשיר הוני. כאשר חלוקות למחזיקים במניות הבכורה, בין צוברות ובין לא צוברות, נתונות לשיקול דעתו של המנפיק, המניות הן מכשירים הוניים. הסיווג של מניית בכורה כמכשיר הוני או כהתחייבות פיננסית אינו מושפע, בין היתר, מהגורמים הבאים:

(א) היסטוריה של ביצוע חלוקות;

- (ב) כוונה לבצע חלוקות בעתיד ;
- (ג) השפעה שלילית אפשרית על מחיר מניות רגילות של המנפיק, אם חלוקות אינן מתבצעות (בגלל מגבלות על חלוקות דיבידנדים למניות רגילות אם דיבידנדים אינם משולמים למניות הבכורה);
- (ד) סכום העודפים של המנפיק ;
- (ה) ציפייה של המנפיק לרווח או להפסד בתקופה ; או
- (ו) יכולת או אי-יכולת של המנפיק להשפיע על הסכום של הרווח או ההפסד שלו לתקופה.

דוגמה 2

עובדות

- 4א. מסמך ההתאגדות של הישות קובע שפדיונות יבוצעו לפי שיקול הדעת הבלעדי של הישות. אולם, מסמך ההתאגדות עוד קובע שיינתן אישור אוטומטי לבקשת פדיון, אלא אם כן הישות אינה מסוגלת לשלם מבלי להפר תקנות מקומיות המתייחסות לנזילות או לרזרבות.

סיווג

- 5א. לישות אין זכות לא מותנית לסרב לפדיון ומניות החברים הן התחייבות פיננסית. ההגבלות המתוארות לעיל מבוססות על היכולת של הישות לסלק את התחייבות שלה. הן מגבילות פדיונות רק אם דרישות הנזילות או הרזרבות לא מקוימות וגם אז רק עד המועד שבו הן יקוימו. לפיכך, המגבלות לא גורמות, בהתאם לעקרונות שנקבעו בתקן חשבונאות בינלאומי 32, לסיווג של המכשיר הפיננסי כהון. סעיף א25 לתקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע כי :

מניות בכורה עשויות להיות מונפקות עם זכויות שונות. לצורך הקביעה אם מניית בכורה היא התחייבות פיננסית או מכשיר הוני, המנפיק בוחן את הזכויות המיוחדות (particular) הנלוות למניה כדי לקבוע אם היא בעלת המאפיין היסודי של התחייבות פיננסית. לדוגמה, מניית בכורה העומדת לפדיון במועד ספציפי או ניתנת לפדיון על פי בחירתו של המחזיק, כוללת התחייבות פיננסית, מאחר שלמנפיק יש מחויבות להעביר נכסים פיננסיים למחזיק במניה. חוסר היכולת הפוטנציאלי של המנפיק לעמוד במחויבות לפדות מניית בכורה במועד שבו הוא נדרש לכך בהתאם לחוזה, לדוגמה בשל חוסר במקורות, בשל מגבלות חוקיות או בשל היעדר רווחים או עודפים, אינה מבטלת את המחויבות. [ההדגשה אינה במקור].

איסורים על פדיון (סעיפים 8 ו-9)

דוגמה 3

עובדות

6א. ישות שהיא אגודה שיתופית הנפיקה מניות לחבריה במועדים שונים ועבור סכומים שונים בעבר, כמפורט להלן:

(א) 1 בינואר 20X1 100,000 מניות בסך 10 ש"ח כל אחת (1,000,000 ש"ח);

(ב) 1 בינואר 20X2 100,000 מניות בסך 20 ש"ח כל אחת (תוספת של 2,000,000 ש"ח, כך שסך הכול התקבלו 3,000,000 ש"ח תמורת מניות שהונפקו).

ניתן לפדות את המניות לפי דרישה בסכום שתמורתו הן הונפקו.

7א. מסמך ההתאגדות של האגודה קובע שהפדיונות המצטברים אינם יכולים לעלות על 20 אחוזים מהמספר הגבוה ביותר של מניות החברים שלה שהיו קיימות במחזור אי פעם. ביום 31 בדצמבר 20X2 לאגודה היו 200,000 מניות קיימות במחזור, שהוא מספר מניות החברים הגבוה ביותר שהיו קיימות במחזור אי פעם, ולא נפרד מניות כלשהן בעבר. ביום 1 בינואר 20X3 האגודה מתקנת את מסמך ההתאגדות שלה ומגדילה את הרמה המותרת של פדיונות מצטברים ל-25 אחוזים מהמספר הגבוה ביותר של מניות החברים שלה שהיו קיימות במחזור אי פעם.

סיווג

לפני שמסמך ההתאגדות תוקן

8א. מניות החברים העודפות על האיסור על הפדיון הן התחייבויות פיננסיות. הישות שהיא אגודה שיתופית מודדת את התחייבות הפיננסית הזו בשווי הוגן בעת ההכרה לראשונה. לאור העובדה שהמניות האלה ניתנות לפדיון לפי דרישה, הישות שהיא אגודה שיתופית מודדת את השווי ההוגן של התחייבויות פיננסיות אלה בהתאם לסעיף 47 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13: "השווי ההוגן של התחייבות פיננסית עם מאפיין דרישה (לדוגמה, פיקדון לפי דרישה) אינו נמוך מהסכום שישולם בעת הדרישה...". בהתאם לכך, הישות שהיא אגודה שיתופית מסווגת כהתחייבויות פיננסיות את הסכום המרבי שנדרש לשלמו לפי דרישה בהתאם לתנאי הפדיון.

9א. ביום 1 בינואר 20X1 הסכום המרבי שנדרש לשלם בהתאם לתנאי הפדיון הוא 20,000 מניות לפי 10 ש"ח כל אחת, ובהתאם לכך האגודה מסווגת 200,000 ש"ח כהתחייבות פיננסית ו-800,000 ש"ח כהון. אולם, ביום 1 בינואר 20X2, בשל ההנפקה החדשה של מניות בסך 20 ש"ח, הסכום המרבי שנדרש לשלם בהתאם לתנאי הפדיון גדל ל-40,000 מניות לפי 20 ש"ח כל אחת. ההנפקה של מניות נוספות לפי 20 ש"ח יוצרת התחייבות חדשה שנמדדת בעת ההכרה לראשונה בשווי הוגן. לאחר שהונפקו המניות האלה, ההתחייבות היא 20 אחוזים מסך המניות המונפקות (200,000), כשהן נמדדות לפי 20 ש"ח, או 800,000 ש"ח. לפיכך נדרש להכיר בהתחייבות נוספת בסך 600,000 ש"ח. בדוגמה זו לא מוכר רווח או הפסד. בהתאם לכך, כעת האגודה מסווגת 800,000 ש"ח כהתחייבויות פיננסיות ו-2,200,000 ש"ח כהון. דוגמה זו מניחה שסכומים אלה לא השתנו בין 1 בינואר 20X1 לבין 31 בדצמבר 20X2.

לאחר שמסמך ההתאגדות תוקן

10א. בעקבות השינוי במסמך ההתאגדות שלה, ייתכן שהישות שהיא אגודה שיתופית תידרש לפדות לכל היותר 25 אחוזים ממניותיה הקיימות במחזור או לכל היותר 50,000 מניות לפי 20 ש"ח כל אחת. בהתאם לכך, ביום 1 בינואר 20X3, הישות שהיא אגודה שיתופית מסווגת כהתחייבויות פיננסיות סכום של 1,000,000 ש"ח, שהוא הסכום המרבי שנדרש לשלם לפי דרישה בהתאם לתנאי הפדיון, כפי שנקבע בהתאם לסעיף 47 לתקן דיווח כספי בינלאומי 13. לפיכך האגודה מעבירה ביום 1 בינואר 20X3 סכום של 200,000 ש"ח מההון להתחייבויות פיננסיות, ונותר סכום של 2,000,000 ש"ח המסווג כהון. בדוגמה זו האגודה לא מכירה ברווח או בהפסד בגין ההעברה.

דוגמה 4

עובדות

11א. החוק המקומי שחל על הפעילות של אגודות שיתופיות, או התנאים במסמך ההתאגדות של האגודה, אוסרים על אגודה לפדות את מניות החברים אם, כתוצאה מהפדיון שלהן, האגודה תגרום לכך שההון הנפרע בגין מניות החברים ירד מתחת ל-75 אחוזים מהסכום הגבוה ביותר של ההון הנפרע בגין מניות החברים. לגבי אגודה שיתופית מסוימת, הסכום הגבוה ביותר הוא 1,000,000 ש"ח. בסוף תקופת הדיווח היתרה של ההון הנפרע היא 900,000 ש"ח.

סיווג

א.12. במקרה זה, 750,000 ש"ח יסווג כהון ו-150,000 ש"ח יסווג כהתחייבויות פיננסיות. נוסף על הסעיפים שצוינו לעיל, סעיף 18(ב) לתקן חשבונאות בינלאומי 32 קובע כי:

מכשיר פיננסי המקנה למחזיק את הזכות (right) למכור אותו חזרה למנפיק תמורת מזומן או נכס פיננסי אחר (מכשיר בר מכר), הוא התחייבות פיננסית, למעט המכשירים אשר יסווגו כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א ו-16ב או לסעיפים 16ג ו-16ד. המכשיר הפיננסי הוא התחייבות פיננסית גם אם סכום המזומן או הנכסים הפיננסיים האחרים נקבע בהתבסס על מדד או על פריט אחר שהוא בעל פוטנציאל לעלות או לרדת. קיום האפשרות של המחזיק למכור חזרה את המכשיר למנפיק תמורת מזומן או נכס פיננסי אחר, משמעותו שהמכשיר בר המכר מקיים את הגדרת התחייבות פיננסית, למעט המכשירים אשר סווגו כמכשירים הוניים בהתאם לסעיפים 16א ו-16ב או לסעיפים 16ג ו-16ד.

א.13. איסור הפדיון שמתואר בדוגמה זו שונה מההגבלות המתוארות בסעיפים 19 ו-25א לתקן חשבונאות בינלאומי 32. הגבלות אלה הן מגבלות על היכולת של הישות לשלם את הסכום שנדרש לשלם בגין התחייבות פיננסית, כלומר הן מונעות תשלום של ההתחייבות רק אם מתקיימים תנאים מוגדרים. לעומת זאת, דוגמה זו מתארת איסור לא מותנה על פדיונות מעבר לסכום מוגדר, ללא תלות ביכולת של האגודה לפדות את מניות החברים (לדוגמה, לאור משאבי המזומן, הרווחים או הרזרבות הניתנים לחלוקה שלה). בפועל, האיסור על הפדיון לא מאפשר שתתהווה לישות התחייבות פיננסית כלשהי לפדות מעבר לסכום מוגדר של הון נפרע. לפיכך, החלק של המניות שכפוף לאיסור הפדיון אינו התחייבות פיננסית. בעוד שכל אחת ממניות החברים עשויה, בפני עצמה, להיפדות, הרי שחלק מהסכום הכולל של המניות הקיימות במחזור אינו ניתן לפדיון בנסיבות כלשהן מלבד בעת פירוק האגודה.

5 דוגמה**עובדות**

א.14. העובדות של דוגמה זו זהות לעובדות בדוגמה 4. נוסף על כך, בסוף תקופת הדיווח, דרישות נזילות החלות בתחום השיפוט המקומי אינן מאפשרות לאגודה לפדות מניות חברים כלשהן אלא אם כן היא מחזיקה במזומן או בהשקעות לטווח קצר בסכום הגדול מסכום מוגדר. כתוצאה מדרישות הנזילות האלה בסוף תקופת הדיווח הישות אינה יכולה לשלם יותר מ-50,000 ש"ח כדי לפדות את מניות החברים.

סיווג

15א. כמו בדוגמה 4, האגודה מסווגת 750,000 ש"ח כהון ו-150,000 ש"ח כהתחייבויות פיננסיות. זאת מאחר שהסכום שסווג כהתחייבות מבוסס על הזכות הלא מותנית של האגודה לסרב לפדיון ולא על הגבלות מותנות המונעות פדיון רק כאשר לא מקוימים תנאי נזילות או תנאים אחרים, וגם אז רק עד למועד שבו התנאים יקוימו. ההוראות שנקבעו בסעיפים 19 ו-25א לתקן חשבונאות בינלאומי 32 חלות במקרה זה.

דוגמה 6

עובדות

16א. מסמך ההתאגדות של הישות אוסר עליה לפדות את מניות החברים, למעט עד לסכום התקבולים שהתקבלו מההנפקה של מניות חברים נוספות לחברים חדשים או לחברים קיימים, במהלך שלוש השנים הקודמות. תקבולים מההנפקת מניות חברים חייבים לשמש כדי לפדות מניות שבגינן חברים ביקשו פדיון. במהלך שלוש השנים הקודמות, התקבולים מההנפקת מניות לחברים היו 12,000 ש"ח ולא נפדתה כל מניה ממניות החברים.

סיווג

17א. הישות מסווגת 12,000 ש"ח ממניות החברים כהתחייבויות פיננסיות. בעקביות עם המסקנות שתוארו בדוגמה 4, מניות החברים הכפופות לאיסור לא מותנה על פדיון אינן התחייבויות פיננסיות. איסור לא מותנה זה חל על סכום השווה לתקבולים ממניות שהונפקו לפני שלוש השנים הקודמות, ובהתאם לכך, סכום זה מסווג כהון. אולם, סכום השווה לתקבולים ממניות כלשהן שהונפקו בשלוש השנים הקודמות אינו כפוף לאיסור לא מותנה על פדיון. בהתאם לכך, תקבולים מההנפקה של מניות החברים בשלוש השנים הקודמות יוצרים התחייבויות פיננסיות עד שלא ניתן עוד לפדות באמצעותם מניות של חברים. כתוצאה מכך לאגודה יש התחייבות פיננסית השווה לתקבולים ממניות שהונפקו במהלך שלוש השנים הקודמות, נטו מפדיונות כלשהם שבוצעו במהלך אותה תקופה.

דוגמה 7

עובדות

18א. הישות היא בנק המאוגד כאגודה שיתופית. החוק המקומי שחל על הפעילויות של בנקים המאוגדים כאגודות שיתופיות קובע שלפחות 50 אחוזים מסך כל "ההתחייבויות הקיימות" (מונח המוגדר בתקנות כך שהוא כולל את חשבונות מניות החברים) של הישות חייב להיות בצורה

של הון חברים שנפרע. המשמעות של תקנה זו היא שאם כל ההתחייבויות הקיימות של האגודה הן בצורה של מניות חברים האגודה יכולה לפדות את כולם. ביום 31 בדצמבר 20X1 לישות יש סך הכול התחייבויות קיימות בסך 200,000 ש"ח, מזה 125,000 ש"ח מייצגים את חשבונות מניות החברים. התנאים של חשבונות מניות החברים מאפשרים למחזיק לפדות אותם לפי דרישה ואין מגבלות על פדיון במסמכי ההתאגדות של הישות.

סיווג

19א. בדוגמה זו מניות החברים מסווגות כהתחייבויות פיננסיות. איסור הפדיון דומה להגבלות שתוארו בסעיפים 19 ו-25 לתקן חשבוונאות בינלאומי 32. ההגבלה היא מגבלה מותנית על היכולת של הישות לשלם את הסכום שנדרש לשלם בגין התחייבות פיננסית, כלומר היא מונעת תשלום של ההתחייבות רק אם מקוימים תנאים מוגדרים. באופן ספציפי יותר, יכול שהישות תידרש לפדות את מלוא הסכום של מניות החברים (125,000 ש"ח) אם היא תיפרע את כל ההתחייבויות האחרות שלה (75,000 ש"ח). כתוצאה מכך, האיסור על הפדיון לא מונע שתתהווה לישות התחייבות פיננסית לפדות יותר ממספר מוגדר של מניות החברים או יותר מסכום שנקבע של הון נפרע. האיסור רק מאפשר לישות לדחות את הפדיון עד שהתנאי יקום, כלומר התשלום של התחייבויות אחרות. מניות החברים בדוגמה זו אינן כפופות לאיסור לא מותנה על פדיון ולפיכך הן מסווגות כהתחייבויות פיננסיות.

