NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1073/2005

ze dne 7. července 2005,

kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o IFRIC 2

(Text s významem pro EHP)

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského společenství,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů [1], a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nařízením Komise (ES) č. 1725/2003 [2] byly přijaty některé mezinárodní standardy a výklady, které existovaly ke dni 14. září 2002.

(2) Dne 17. prosince 2003 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) přepracovaný mezinárodní účetní standard (IAS) 32 *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace*. IAS 32 stanoví základní principy klasifikace nástrojů jako závazky nebo jmění a byl Evropskou komisí přijat nařízením Komise (ES) č. 2237/2004 [3], a to ode dne 29. prosince 2004.

(3) IASB po dvoustranných jednáních se zástupci příslušných spolupracujících skupin a vzhledem k požadavku Komise vyzvala svůj Výbor pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC), aby vypracoval výklad s cílem usnadnit používání přepracovaného standardu IAS 32.

(4) Výklad IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje* byl zveřejněn dne 25. listopadu 2004. Objasňuje, že klasifikace členských podílů jako finančních závazků nebo jmění záleží na povaze takových podílů, zejména na okolnostech splácení. Skutečné datum použití tohoto výkladu je stejné jako pro standard IAS 32, jak již bylo stanoveno v bodě odůvodnění 3 nařízení Komise (ES) č. 2237/2004, kterým se ode dne 29. prosince 2004 přijímá IAS 32.

(5) Z konzultace s odborníky v této oblasti vyplývá, že výklad IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje* splňuje technická kritéria, která jsou pro přijetí stanovena v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.

(6) Nařízení (ES) č. 1725/2003 by tedy mělo být patřičně pozměněno.

(7) Tato změna by měla výjimečně vstoupit v platnost ke konci finančního roku obchodních společností, který začíná dne 1. ledna 2005 nebo později, před uveřejněním tohoto nařízení. Retroaktivní provádění je výjimečně ospravedlněno tím, aby družstva mohla vypracovat účetnictví v souladu s IAS 32 podle výkladu IFRIC 2, a tím, že příslušné obchodní společnosti mohly toto provádění oprávněně očekávat již v okamžiku přijetí IAS 32.

(8) Opatření tohoto nařízení jsou v souladu se stanoviskem Výboru pro účetní předpisy,

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

Příloha nařízení (ES) č. 1725/2003 se mění takto:

Vkládá se znění výkladu IFRIC 2 *Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*, jenž je uvedené v příloze tohoto nařízení.

[1] Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] Úř. věst. L 261, 13.10.2003, s. 1. Nařízení naposledy pozměněné nařízením (ES) č. 211/2005 (Úř. věst. L 41, 11.2.2005, s. 1).
[3] Úř. věst. L 393, 31.12.2004, s. 1.

Článek 2

Toto nařízení vstupuje v platnost třetím dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Použije se na každý finanční rok obchodní společnosti, který začíná dne 1. ledna 2005 nebo později.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 7. července 2005.

Za Komisi
Charlie McCREEVY
člen Komise

PŘÍLOHA

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

IFRIC 2	*Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje*

Kopírování je povoleno v rámci Evropského hospodářského prostoru. Všechna stávající práva mimo EHP jsou vyhrazena, s výjimkou práva kopírovat pro osobní využití nebo jiné poctivé účely. Další informace lze získat od IASB na internetové stránce www.iasb.org.uk

INTERPRETACE IFRIC 2

Členské podíly v družstevních účetních jednotkách a podobné nástroje

Odkazy

— IAS 32 *Finanční nástroje: Zveřejňování a prezentace* (po novele z roku 2003)

— IAS 39 *Finanční nástroje: Účtování a oceňování* (po novele z roku 2003)

Východiska

1. Družstva a jiné podobné účetní jednotky jsou vytvářeny skupinami osob za účelem uspokojování ekonomických nebo společenských potřeb. Národní práva typicky definují družstvo jako společenství usilující o prosazování ekonomického pokroku cestou společné podnikatelské činnosti (princip svépomoci). Členské nároky v družstvech jsou často charakterizovány jako členské podíly, členské jednotky nebo podobně – dále jsou uváděny jako „členské podíly".

2. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci finančních nástrojů na finanční závazky nebo vlastní kapitál. Tyto zásady se použijí zejména na nástroje s prodejní opcí, které držiteli umožňují předat takové nástroje emitentovi za peníze nebo jiný finanční nástroj. Použití této zásady na členské podíly v družstevních účetních jednotkách a na podobné nástroje je obtížné. Někteří uživatelé Mezinárodních standardů účetního výkaznictví žádali o pomoc při objasnění, jak použít zásady IAS 32 na členské podíly a podobné nástroje, které mají určité znaky, a okolnosti, za nichž tyto znaky ovlivňují klasifikaci na závazky nebo na vlastní kapitál.

Rozsah působnosti

3. Tato interpretace se použije na finanční nástroje v rozsahu působnosti IAS 32, včetně finančních nástrojů emitovaných členům družstevních účetních jednotek, které dokládají vlastnický podíl členů na takové účetní jednotce. Tato interpretace se nepoužije na finanční nástroje, které budou nebo mohou být vypořádány vlastním kapitálovým nástrojem této účetní jednotky.

Předmět sporu

4. Mnohé finanční nástroje, včetně členských podílů mají vlastnosti vlastního kapitálu, včetně hlasovacích práv a práv účastnit se na rozdělování dividend. Některé finanční nástroje dávají držiteli právo požadovat zpětný odkup za peníze nebo jiné finanční aktivum, ale mohou obsahovat nebo podléhat omezení možnosti umoření tohoto finančního nástroje. Jak mají být vyhodnoceny takovéto podmínky zpětného odkupu při určení, zda bude finanční nástroj klasifikován jako závazek nebo vlastní kapitál?

Dohoda

5. Smluvní právo držitele finančního nástroje (včetně členských podílů družstevních účetních jednotek) požadovat zpětný odkup samo o sobě nezakládá požadavek klasifikovat finanční nástroj jako finanční závazek. Účetní jednotka spíše musí při určení finančního nástroje za finanční závazek nebo vlastní kapitál vzít v úvahu veškeré podmínky a okolnosti tohoto finančního nástroje. Tyto podmínky a okolnosti zahrnují příslušné místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky platné k datu klasifikace, nikoli však očekávané budoucí změny takových zákonů, předpisů nebo stanov.

6. Členské podíly, které by byly klasifikovány jako vlastní kapitál, pokud by členové neměli právo požadovat zpětný odkup, jsou vlastním kapitálem, pokud je splněna jedna z podmínek popsaných v odstavcích 7 a 8. Vklady splatné na požádání, včetně běžných účtů, depozitních účtů a podobných kontraktů, které vznikají, když členové vystupují jako zákazníci, jsou finančními závazky účetní jednotky.

7. Členské podíly jsou vlastním kapitálem, pokud má účetní jednotka nepodmíněné právo odepřít zpětný odkup členských podílů.

8. Místní zákony, předpisy a stanovy účetní jednotky mohou klást různé typy zákazů týkajících se zpětného odkupu, například nepodmíněné zákazy nebo zákazy založené na kritériu likvidity. Je-li zpětný odkup nepodmíněně zakázán místními zákony, předpisy nebo stanovami účetní jednotky, členské podíly jsou vlastním kapitálem. Avšak ustanovení v místních zákonech, předpisech nebo stanovách účetní jednotky, která zakazují zpětný odkup pouze, jsou-li splněny (nebo nesplněny) podmínky – takové jako požadavek zachování likvidity – nevedou k tomu, aby členské podíly byly vlastním kapitálem.

9. Nepodmíněný zákaz může být absolutní, pak jsou všechny zpětné odkupy zakázány. Nepodmíněný zákaz může být dílčí, pak zakazuje zpětný odkup členských podílů, jestliže zpětný odkup by mohl způsobit, že počet členských podílů nebo částka vloženého kapitálu z členských podílů klesne pod specifikovanou úroveň. Členské podíly nad rámec zákazu zpětného odkupu jsou závazky, pokud účetní jednotka nemá nepodmíněné právo zamítnout zpětný odkup tak, jak je popsáno v odstavci 7. V některých případech počet podílů nebo částka vloženého kapitálu jakožto objekt zákazu zpětného odkupu mohou být čas od času změněny. Taková změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem.

10. K původnímu uznání účetní jednotka ocení svůj finanční závazek ze zpětného odkupu reálnou hodnotou. V případě členských podílů charakteru zpětného odkupu účetní jednotka nevyčíslí reálnou hodnotu finančního závazku ze zpětného odkupu nižší, než je maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu v jejích stanovách nebo použitelných právních normách diskontovaná od prvého data, od něhož by tato částka mohla být požadována k proplacení (viz příklad 3).

11. Jak je požadováno odstavcem 35 IAS 32, podíly vyplácené držitelům kapitálových nástrojů jsou vykázány přímo ve vlastním kapitálu, očištěny o jakýkoli prospěch z daně ze zisku. Úroky, dividendy a jiné výdělky spjaté s finančními nástroji klasifikovanými jako finanční závazky jsou náklady bez ohledu na to, zda tyto vyplacené částky jsou právně charakterizovány jako dividendy, úroky nebo jinak.

12. Dodatek, který je nedílnou součástí této dohody, poskytuje příklady aplikace této dohody.

Zveřejnění

13. Pokud změna zákazu zpětného odkupu vede k přesunu mezi finančními závazky a vlastním kapitálem, účetní jednotka zveřejní samostatně částku, termín a důvod tohoto přesunu.

Datum účinnosti

14. Datum účinnosti a přechodná ustanovení této interpretace jsou tytéž jako pro IAS 32 (novelizovaném v roce 2003). Účetní jednotka použije tuto interpretaci pro roční období počínající 1. lednem 2005 nebo později. Používá-li účetní jednotka tuto interpretaci v obdobích počínajících před 1. lednem 2005, tuto skutečnost zveřejní. Tato interpretace bude aplikována retrospektivně.

Dodatek

PŘÍKLADY POUŽITÍ DOHODY

Tento dodatek je nedílnou součástí této interpretace.

A1 Tento dodatek vysvětluje sedm příkladů aplikace dohody z této IFRIC. Příklady nepředstavují úplný výčet; možné jsou i jiné případy. Každý příklad předpokládá, že neexistují jiné podmínky než ty, které jsou vymezeny v zadání příkladu, na základě nichž by mohlo být požadováno, aby byl finanční nástroj klasifikován jako finanční závazek.

NEPODMÍNĚNÉ PRÁVO ODMÍTNOUT ZPĚTNÝ ODKUP (odstavec 7)

Příklad 1

Zadání

A2 Stanovy účetní jednotky uvádějí, že zpětné odkupy jsou prováděny na základě volné úvahy účetní jednotky. Tyto stanovy dále nerozvádí nebo neomezují toto rozhodnutí. V minulosti účetní jednotka nikdy neodmítla zpětný odkup členských podílů, i když představenstvo má právo tak učinit.

Klasifikace

A3 Účetní jednotka má nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou vlastním kapitálem. IAS 32 stanoví zásady pro klasifikaci, která vychází z podmínek finančního nástroje, a upozorňuje, že minulá historie plateb provedených na základě volné úvahy nebo záměr je provést nemůže vyvolat klasifikaci tohoto nástroje jako závazku. Odstavec AG26 IAS 32 uvádí:

> Když přednostní akcie nejsou zpětně odkoupitelné, je vhodná klasifikace určená jinými právy, která se k nim váží. Klasifikace vychází z vyhodnocení podstaty smluvních uspořádání a z definic finančního závazku a nástroje vlastního kapitálu. Když je rozdělování držitelům přednostních akcií, ať již kumulativních, nebo nekumulativních, na zvážení emitenta, akcie jsou nástroje vlastního kapitálu. Klasifikace přednostní akcie jako nástroje vlastního kapitálu nebo finančního závazku není ovlivněna například:
>
> a) minulostí provádění rozdělování;
>
> b) záměrem provést v budoucnosti rozdělení;
>
> c) možným záporným dopadem na cenu kmenových akcií emitenta, pokud rozdělení nejsou uskutečněna (z důvodu omezení výplaty dividend z kmenových akcií, nejsou-li placeny dividendy z přednostních akcií);
>
> d) výší rezervních fondů emitenta;
>
> e) emitentovým očekáváním zisku nebo ztráty za období nebo
>
> f) schopností či neschopností emitenta ovlivnit výši svého zisku nebo ztráty za období.

Příklad 2

Zadání

A4 Stanovy účetní jednotky stanoví, že se zpětný odkup provádí na základě volné úvahy účetní jednotky. Stanovy však dále uvádějí, že schválení zpětného odkupu je automatické, pokud je účetní jednotka schopná platbu uskutečnit bez porušení místních předpisů týkajících se likvidity nebo rezervních fondů.

Klasifikace

A5 Účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odmítnout zpětný odkup a členské podíly jsou finančním závazkem. Omezení popsaná výše se zakládají na schopnosti účetní jednotky uhradit svůj závazek. Omezují zpětné odkupy pouze v případech, pokud nejsou splněny požadavky na likviditu nebo rezervní fondy, a to pouze do té doby, dokud nejsou splněny. Z toho důvodu nemohou podle zásad uvedených v IAS 32 vést ke klasifikaci finančního nástroje jako vlastní kapitál. Odstavec AG25 IAS 32 uvádí:

> Přednostní akcie mohou být vydány s různými právy. Při určení, zda je přednostní akcie finančním závazkem nebo nástrojem vlastního kapitálu, emitent posuzuje jednotlivá práva spojená s akcií, aby stanovil, zda se projevují základní vlastnosti finančního závazku. Například přednostní akcie, která se poskytuje ke zpětnému odkupu ke specifickému datu nebo na základě opce držitele, obsahuje finanční závazek, protože emitent má závazek převést finanční aktivum držiteli těchto akcií. *Potenciální neschopnost emitenta uspokojit závazek ze zpětného odkupu přednostních akcií, když je to smluvně požadováno, ať už z důvodu nedostatku prostředků, statutárních omezení nebo nedostatečného zisku nebo rezervních fondů, neruší závazek.* (Zvýraznění přidáno)

ZÁKAZY ZPĚTNÉHO ODKUPU (odstavce 8 a 9)

Příklad 3

Zadání

A6 Družstevní účetní jednotka v minulosti vydala svým členům podíly k různým datům a v různých částkách následovně:

a) 1. ledna 20x1 100 000 podílů po 10 p.j. (1 000 000 p.j.);

b) 1. leden 20x2 100 000 podílů po 20 p.j. (další 2 000 000 p.j., to znamená celková částka vydaných podílů činí 3 000 000 p.j.).

Podíly jsou zpětně vykupitelné na požádání za částky, za něž byly vydány.

A7 Stanovy účetní jednotky stanovují, že kumulativní zpětný odkup nemůže převýšit 20 procent z nejvyššího počtu kdykoli předtím existujících členských podílů. K 31. prosinci 20x2 má účetní jednotka 200 000 existujících podílů, což je nejvyšší počet členských podílů, který kdy existoval, a žádné podíly nebyly v minulosti zpětně vykoupeny. 1. ledna 20x3 účetní jednotka pozměnila své stanovy a navýšila povolenou úroveň kumulativních zpětných odkupů na 25 procent z nejvyššího počtu svých kdykoli předtím existujících členských podílů.

Klasifikace

Před změnou stanov

A8 Členské podíly převyšující zákaz zpětného odkupu jsou finančními závazky. Družstevní účetní jednotka při původním uznání oceňuje tento finanční závazek reálnou hodnotou. Protože jsou tyto podíly zpětně vykupitelné na požádání, stanoví družstevní účetní jednotka reálnou hodnotu takového finančního závazku dle požadavků odstavce 49 IAS 39, který uvádí: „Reálná hodnota finančního závazku splatného na požádání (např. vklady na požádání) není nižší než částka dluhu splatného na požádání…“. Proto tedy tato družstevní účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazky maximální částku dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu.

A9 1. ledna 20x1 činí maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu 20 000 podílů po 10 p.j., a proto účetní jednotka klasifikuje jako finanční závazek 200 000 p.j. a 800 000 p.j. jako vlastní kapitál. Avšak 1. ledna 20x2 z důvodu vydání nových podílů po 20 p.j. se maximální částka dluhu podle ustanovení o zpětném odkupu zvýší na 40 000 podílů po 20 p.j. Vydání dalších podílů po 20 p.j. vytváří nový závazek, který je při původním zaúčtování oceněn reálnou hodnotou. Tento závazek poté, co byly vydány tyto podíly činí 20 procent z celkových vydaných podílů (200 000) oceněných po 20 p.j., neboli 800 000. To vyžaduje zachycení dalšího závazku 600 000 p.j. V tomto příkladu není uznán žádný zisk nebo ztráta. Proto nyní účetní jednotka klasifikuje 800 000 p.j. jako finanční závazky a 2 200 000 jako vlastní kapitál. V tomto příkladu se předpokládá, že se částky mezi 1. lednem 20x1 a 31. prosincem 20x2 nezměnily.

Poté, co byly stanovy změněny

A10 Po změně ve svých stanovách může být družstevní účetní jednotka vyzvána ke zpětnému odkupu maximálně 25 procent jejích existujících podílů neboli maximálně 50 000 podílů po 20 p.j. Proto 1. ledna 20x3 klasifikuje družstevní účetní jednotka jako finanční závazky 1 000 000 p.j., což je maximální částka dluhu splatného na požádání podle ustanovení o zpětném odkupu, jak je stanoveno v souladu s odstavcem 49 IAS 39. Proto převede 1. ledna 20x3 z vlastního kapitálu do finančních závazků částku 200 000 p.j. s tím, že 2 000 000 zůstávají klasifikovány jako vlastní kapitál. V tomto příkladu účetní jednotka neuzná zisk nebo ztrátu z tohoto převodu.

Příklad 4

Zadání

A11 Místní zákon upravující působení družstev nebo podmínky stanov účetní jednotky zakazují účetní jednotce zpětný odkup členských podílů, jestliže by se tímto odkupem snížil vložený kapitál z členských podílů pod 75 procent nejvyšší částky vloženého kapitálu z členských vkladů. Nejvyšší částka pro určité družstvo je 1 000 000 p.j. K rozvahovému dni je zůstatek vloženého kapitálu 900 000 p.j.

Klasifikace

A12 V tomto případě bude 750 000 p.j. klasifikováno jako vlastní kapitál a 150 000 p.j. jako finanční závazky. K odstavcům již citovaným uvádí navíc odstavec 18b) IAS 32:

> … finanční nástroj, který dává držiteli právo předat je zpátky emitentovi za peníze nebo jiné finanční aktivum („nástroj s prodejní opcí“) je finančním závazkem. Je tomu tak dokonce i když částka peněz nebo jiných finančních aktiv je určena na základě indexu nebo jiné položky, která má potenciál narůst či klesnout nebo když právní forma nástroje s prodejní opcí dává držiteli právo na zbytkový podíl na aktivech emitenta. Existence držitelovy opce předložit nástroj emitentovi zpátky za peníze nebo jiné finanční aktivum znamená, že nástroj s prodejní opcí splňuje definici finančního závazku.

A13 Zákaz zpětného odkupu popsaný v tomto příkladu se liší od omezení popsaných v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. V nich uvedené restrikce jsou omezeními schopnosti účetní jednotky platit splatnou částku finančního závazku, tj. zamezují zaplacení závazku, jenom jsou-li splněny určité podmínky. Na rozdíl od toho, tento příklad popisuje nepodmíněný zákaz zpětného odkupu nad rámec určité částky, bez ohledu na schopnost účetní jednotky členské podíly zpětně odkoupit (tj. vzhledem ke svým peněžním prostředkům, ziskům nebo rozdělitelným rezervním fondům). V důsledku toho zákaz zpětného odkupu brání účetní jednotce, aby jí vznikl jakýkoli finanční závazek ze zpětného odkupu vyšší než určená částka vloženého kapitálu. Proto není část podílů, které jsou předmětem zákazu zpětného odkupu, finančním závazkem. Zatímco každý členský podíl může být zpětně odkoupen jednotlivě, část celkových nesplacených podílů není zpětně vykupitelná za jakýchkoli jiných okolností, než je likvidace účetní jednotky.

Příklad 5

Zadání

A14 Skutečnosti zadané pro tento příklad jsou shodné s příkladem 4. Navíc k rozvahovému dni požadavky na likviditu uložené místním právem brání účetní jednotce provádět zpětný odkup jakýchkoli členských podílů, pokud jimi držené peníze a krátkodobé investice nejsou vyšší než specifikovaná částka. Dopad tohoto požadavku na likviditu k rozvahovému dni je takový, že účetní jednotka nemůže vyplatit při zpětném odkupu členských podílů více než 50 000 p.j.

Klasifikace

A15 Účetní jednotka stejně jako v příkladu 4 klasifikuje 750 000 p.j. jako vlastní kapitál a 150 000 p.j. jako finanční závazek. Je tomu tak proto, že částka klasifikovaná jako závazek vychází z nepodmíněného práva účetní jednotky na odmítnutí zpětného odkupu a nikoli z podmíněných omezení, která pouze brání zpětnému odkupu, když likvidita nebo jiné podmínky nejsou splněny, a to pouze do doby, dokud nejsou splněny. V tomto případě se použijí ustanovení odstavce 19 a AG25 IAS 32.

Příklad 6

Zadání

A16 Stanovy účetní jednotky jí zakazují zpětně vykupovat členské podíly kromě rozsahu odpovídajícímu příjmům z emise dalších členských podílů novým nebo stávajícím členům během předešlých tří roků. Příjmy z emise členských podílů musí být použity k vykoupení podílů, na které členové uplatňují požadavky na zpětný odkup. Během předešlých tří let byly příjmy z emise členských podílů 12 000 p.j. a žádný členský podíl nebyl vykoupen.

Klasifikace

A17 Účetní jednotka klasifikuje 12 000 p.j. členských podílů jako finanční závazky. V souladu se závěry popsanými v příkladu 4 nejsou členské podíly, které jsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, finančními závazky. Takový nepodmíněný zákaz se použije na částku rovnající se příjmům z podílů vydaných dříve než před třemi roky, a proto je tato částka klasifikována jako vlastní kapitál. Částka rovnající se příjmům z jakýchkoli vydaných podílů v předešlých třech letech však není předmětem nepodmíněného zákazu na zpětný odkup. Příjmy z vydání členských podílů v předešlých třech letech proto dávají vzniknout finančním závazkům, dokud jsou k dispozici pro zpětný odkup členských podílů. Důsledkem toho má účetní jednotka finanční závazek rovnající se příjmům z podílů vydaných během předešlých tří let, snížených o jakékoli zpětné odkupy během tohoto období.

Příklad 7

Zadání

A18 Účetní jednotka je družstevní bankou. Místní zákony upravující působení družstevních bank stanovují, že alespoň 50 procent celkových „existujících závazků“ (termín definovaný v předpisech tak, aby zahrnoval účty členských podílů) má být ve formě členských kapitálových vkladů. Dopad tohoto předpisu je takový, že jestliže všechny existující závazky družstva jsou ve formě členských podílů, tak je všechny může od členů vykoupit. 31. prosince 20x1 má účetní jednotka celkové existující závazky 200 000 p.j., z nichž 125 000 p.j. představují účty členských podílů. Podmínky účtů členských podílů umožňují držiteli je umořit na požádání a ve stanovách účetní jednotky neexistují žádná omezení zpětného nákupu.

Klasifikace

A19 V tomto příkladu jsou členské podíly klasifikovány jako finanční závazek. Zákaz zpětného odkupu je podobný zákazu popsanému v odstavcích 19 a AG25 IAS 32. Zákaz představuje podmíněné omezení schopnosti účetní jednotky platit částku finančního závazku, tj. je bráněno platbě závazku pouze tehdy, když jsou splněny specifické podmínky. Konkrétně, účetní jednotka by mohla být přinucena vykoupit celou částku členských podílů (125 000 p.j.), jestliže splatí veškeré své další závazky (75 000 p.j.). Proto zákaz zpětného odkupu nebrání účetní jednotce, aby jí vznikl finanční závazek k vykoupení více než specifikovaného počtu členských podílů nebo částky vloženého kapitálu. Zákaz dovoluje účetní jednotce pouze odložit zpětný odkup až do doby, kdy jsou splněny podmínky, tj. splacení ostatních závazků. Členské podíly v tomto příkladu nejsou předmětem nepodmíněného zákazu zpětného odkupu, a proto jsou klasifikovány jako finanční závazky.