

A BIZOTTSÁG 1073/2005/EK RENDELETE

(2005. július 7.)

az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1725/2003/EK rendelet IFRIC 2 tekintetében történő módosításáról

(EGT vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

dásáról szóló, 2004. december 29-i 2237/2004/EK bizottsági rendelet (3) preambulumbekkezdésében jelzett-eknek megfelelően megegyezik az IAS 32-éval.

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

tekintettel a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról szóló, 2002. július 19-i 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendeletre ⁽¹⁾ és különösen annak 3. cikke (1) bekezdésére,

(5) A szakma szakértőivel folytatott konzultáció alátámasztja, hogy az IFRIC 2., *Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységeiben és hasonló instrumentumok* című értelmezés esetében teljesülnek az 1606/2002/EK rendelet 3. cikkének (2) bekezdésében meghatározott szakmai elfogadhatósági kritériumok.

mivel:

(6) A 1725/2003/EK rendeletet ezért ennek megfelelően módosítani kell.

(1) Az 1725/2003/EK bizottsági rendelettel ⁽²⁾ elfogadásra kerültek egyes, 2002. szeptember 14-én érvényben lévő nemzetközi szabványok és értelmezések.

(7) Ennek a módosításnak kivételesen a 2005. január 1-jén vagy azután kezdődő vállalati pénzügyi évre vonatkozólag, tehát e rendelet közzétételét megelőző időpontban kell hatályba lépnie. A visszamenőleges alkalmazás kivételesen indokolt azért, hogy a szövetkezeteknek módjuk nyíljon számláikat az IFRIC 2. értelmezése szerinti IAS 32-vel összhangban elkészíteniük, és mivel az érintett vállalatok jogosan várhatták az alkalmazást már az IAS 32. elfogadásának időpontjától.

(2) A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (a továbbiakban: „IASB”) 2003. december 17-én közzétette a felülvizsgált *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* 32. nemzetközi számviteli standardot (a továbbiakban: „IAS”). Az IAS 32. meghatározza azokat az alapelveket, amelyek szerint az instrumentumokat saját tőkeként vagy pénzügyi kötelezettségként kell besorolni; a standardot az Európai Bizottság a 2004. december 29-i 2237/2004/EK bizottsági rendelettel ⁽³⁾ fogadta el.

(8) Az e rendeletben előírt intézkedések összhangban vannak a Számviteli Szabályozási Bizottság véleményével,

(3) Az IASB a szövetkezeti világ képviselőivel folytatott kétoldalú megbeszélések követően és a Bizottság kérésére felkérte a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmező Bizottságot (IFRIC), hogy dolgozzon ki értelmezést a felülvizsgált IAS 32. alkalmazásának megkönnyítésére.

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

(4) Az IFRIC 2., *Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységeiben és hasonló instrumentumok* című dokumentumát 2004. november 25-én tették közzé. Az értelmezés tisztázza, hogy a tagi részvények pénzügyi kötelezettségek vagy saját tőke szerinti besorolása a részvények tulajdonosságaitól, különösen a visszaváltás jellegétől függ. Ezen értelmezés alkalmazásának időpontja az IAS 32. elfoga-

1. cikk

Az 1725/2003/EK rendelet melléklete a következőképpen módosul:

⁽¹⁾ HL L 243., 2002.9.11., 1. o.

⁽²⁾ HL L 261., 2003.10.13., 1. o. A legutóbb 211/2005/EK rendelettel (HL L 41., 2005.2.11., 1. o) módosított rendelet.

⁽³⁾ HL L 393., 2004.12.31., 1. o.

A rendelet kiegészül az e rendelet mellékletében feltüntetett, IFRIC 2., *Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységeiben és hasonló instrumentumok* című értelmezés szövegével.

2. cikk

E rendelet az Európai Unió Hivatalos Lapjában való kihirdetését követő harmadik napon lép hatályba.

Minden, legkésőbb 2005. január 1-jén vagy azután kezdődő vállalati pénzügyi évre alkalmazandó.

Ez a rendelet teljes egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó minden tagállamban.

Kelt Brüsszelben, 2005. július 7-én.

a Bizottság részéről

Charlie McCREEVY

a Bizottság tagja

MELLÉKLET

NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK

IFRIC 2	<i>Tagi részesedések szövetkezeti gazdálkodó egységekben és hasonló instrumentumok</i>
---------	--

IFRIC 2 ÉRTELMEZÉS

Tagi részesedések a szövetkezeti egységekben és hasonló instrumentumok

Hivatkozások

- (2003-ban módosított) IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás*
- (2003-ban módosított) IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: Megjelenítés és értékelés*

Háttér

1. Szövetkezeteket és más hasonló gazdálkodó egységeket közös gazdasági vagy társadalmi igények kielégítése céljából alapítanak. A törvények általában olyan társulásként határozzák meg a szövetkezetet, amelynek célja a tagok gazdasági fejlődésének elősegítése, közös üzleti tevékenység útján (az önszervezés elve). A tagok érdekeltségét a szövetkezetben gyakran a tagok részvényeiként, egységeiként vagy hasonló módon jellemzik, és azokra az alábbiakban tagi részesedésként hivatkozunk.
2. Az IAS 32 határozza meg a pénzügyi instrumentumok pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként való besorolásának elveit. Ezek az elvek különösen vonatkoznak az olyan eladható instrumentumok besorolására, amelyek tulajdonosa eladhatja azokat a kibocsátónak, készpénz vagy más pénzügyi instrumentum ellenében. Ezen elvek alkalmazása a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedésekre és hasonló instrumentumokra nehéz. A Nemzetközi Számviteli Standard Testület támogatói segítséget kértek annak megértésében, hogyan alkalmazhatók az IAS 32 elvei a tagi részesedésekre és a bizonyos tulajdonságokkal rendelkező, hasonló instrumentumokra, valamint azokra a körülményekre vonatkozóan, amelyek fennállásakor ezek a tulajdonságok befolyásolják a kötelezettségként vagy tőkeként való besorolást.

Hatókör

3. Ez az értelmezés az IAS 32 hatókörébe tartozó pénzügyi instrumentumokra vonatkozik, beleértve a szövetkezeti egységek tagjai részére kibocsátott olyan pénzügyi instrumentumokat is, amelyek bizonyítékul szolgálnak a tagoknak a gazdálkodó egységben lévő tulajdoni érdekeltségeire. Ez az értelmezés nem vonatkozik a gazdálkodó egység saját tőkeinstrumentumaiban teljesítendő vagy teljesíthető pénzügyi instrumentumokra.

Kérdés

4. Számos pénzügyi instrumentum, beleértve a tagi részesedéseket is, tőketulajdonságokkal rendelkezik, mint például szavazati jog vagy részvételi jog az osztalékfelosztásban. Bizonyos pénzügyi instrumentumok biztosítják a tulajdonos számára a jogot, hogy készpénzre vagy más pénzügyi eszközre váltsa vissza őket, de visszaváltásuk korlátozott lehet. Hogyan kell értékelni ezeket a visszaváltási feltételeket annak meghatározásakor, hogy a pénzügyi instrumentumokat kötelezettségként vagy tőkeként kell-e besorolni?

Konszenzus

5. A pénzügyi instrumentum (beleértve a szövetkezeti egységekben lévő tagi részesedéseket is) tulajdonosának a visszaváltásra vonatkozó, szerződésen alapuló joga önmagában nem követeli meg, hogy a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként legyen besorolva. Ehelyett a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentumra vonatkozó minden feltételt meg kell vizsgálnia annak meghatározásához, hogy az pénzügyi kötelezettségnek vagy tőkének minősül-e. E feltételek közé tartoznak a vonatkozó helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egységnek a besorolás időpontjában érvényes alapszabálya, viszont nem tartoznak ide az ilyen törvények és szabályozások, valamint az alapszabály várható jövőbeni módosításai.
6. Azok a tagi részesedések, amelyek tőkének minősülnek, ha a tagoknak nem lenne joguk a visszaváltásra, tőkének számítanak abban az esetben, ha a 7. és 8. bekezdésben szereplő feltételek bármelyike fennáll. A látra szóló betétek, beleértve a folyószámlákat, a letéti számlákat és a tagok vevőként folytatott tevékenységek létrejövő hasonló szerződéseket, a gazdálkodó egység pénzügyi kötelezettségei.
7. A tagi részesedések tőkének számítanak, ha a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a tagi részesedések visszaváltásának visszautasítására.
8. A helyi törvények és szabályozások, valamint a gazdálkodó egység alapszabálya többféle tilalmat határozhat meg a tagi részesedések visszaváltására vonatkozóan, pl. feltétel nélküli tilalmakat vagy likviditási kritériumokon alapuló tilalmakat. Ha a visszaváltást helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység alapszabálya feltétel nélkül tiltja, akkor a tagi részesedések tőkének számítanak. Ugyanakkor a helyi törvény, szabályozás vagy a gazdálkodó egység alapszabályának olyan kikötései, amelyek csak bizonyos feltételek – pl. likviditási korlátok – teljesülésekor (vagy nem teljesülésekor) tiltják a visszaváltást, nem jelentik azt, hogy a tagi részesedések tőkének minősülnek.

9. A feltétel nélküli tilalom lehet abszolút érvényű, ha mindennemű visszaváltást tilt. A feltétel nélküli tilalom lehet részleges, ha akkor tiltja a tagi részesedések visszaváltását, ha a visszaváltás a tagi részesedések számának vagy a tagi részesedésekből befizetett tőke összegének egy meghatározott szint alá esését okozná. A visszaváltási tilalom alá eső mennyiség feletti tagi részesedések kötelezettségnek számítanak, kivéve, ha a gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására, ahogy azt a 7. bekezdés leírja. Bizonyos esetekben a visszaváltási tilalom alá eső részvénytársak vagy a tagi részesedésekből befizetett tőkeösszeg időről időre változhat. A visszaváltási tilalom ilyen változása a pénzügyi kötelezettségek és a tőke közötti átsoroláshoz vezet.
10. Kezdeti megjelenítéskor a gazdálkodó egység valós érteken értékeli a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettségét. Visszaváltási tulajdonsággal rendelkező tagi részesedések esetén a gazdálkodó egység a visszaváltásra vonatkozó pénzügyi kötelezettség valós értékét nem határozhatja meg alacsonyabb érteken, mint az alapszabálya visszaváltási rendelkezései vagy a vonatkozó jogszabályok alapján maximálisan fizetendő összeg, attól az első naptól diszkontálva, amikortól az összeg kifizetése igényelhető (lásd 3. példa).
11. Ahogy azt az IAS 32 35. bekezdése megköveteli, a tőkeinstrumentumok tulajdonosainak történő felosztásokat közvetlenül a saját tőkében kell elszámolni, mindennemű nyereségadó előny levonása után. A pénzügyi kötelezettségként besorolt pénzügyi instrumentumokhoz kapcsolódó kamatok, osztalékok és más megtérülések költségek, függetlenül attól, hogy ezek a kifizetett összegek jogilag osztaléknak, kamatnak vagy másnak minősülnek-e.
12. A Függelék, amely a konszenzus elválaszthatatlan részét képezi, példákat hoz a konszenzus alkalmazására.

Közzététel

13. Ha a visszaváltási tilalom változása a pénzügyi kötelezettségek és a tőke közötti átsoroláshoz vezet, a gazdálkodó egységnek elkülönítetten közzé kell tennie az átsorolás összegét, időzítését és okát.

Hatálybalépés napja

14. Ezen Értelmezés hatálybalépésének napja és áttérési követelményei megegyeznek a (2003-ban módosított) IAS 32-re vonatkozókkal. A gazdálkodó egységnek a jelen értelmezést a 2005. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység a jelen értelmezést egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie. A jelen értelmezést visszamenőlegesen kell alkalmazni.

Függelék

A KONSZENZUS ALKALMAZÁSÁNAK PÉLDÁI

A jelen függelék az értelmezés elválaszthatatlan részét képezi.

- A1. Jelen függelék az IFRIC konszenzus alkalmazásának hét példáját mutatja be. Ezek a példák nem alkotnak teljes körű listát; más tényállások is előfordulhatnak. Mindegyik példa feltételezi, hogy nem áll fenn a példában nem szereplő olyan feltétel, amely megkövetelné a pénzügyi instrumentum pénzügyi kötelezettségként való besorolását.

FELTÉTEL NÉLKÜLI JOG A VISSZAVÁLTÁS VISSZAUTASÍTÁSÁRA (7. bekezdés)

1. példa

Tények

- A2. A gazdálkodó egység alapszabálya kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszabály nem tartalmaz a rendelkezésre vonatkozó további kifejtést vagy korlátozást. Mindeztől a gazdálkodó egység sohasem tagadta meg a tagi részesedések visszaváltását, bár az irányító testület rendelkezik az ehhez szükséges joggal.

Besorolás

- A3. A gazdálkodó egységnek feltétel nélküli joga van a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések saját tőkének számítanak. Az IAS 32 felállítja a besorolásnak a pénzügyi instrumentum feltételein alapuló alapelveit, és megjegyzi, hogy a diszkrecionális kifizetések gyakorlata vagy szándéka nem váltja ki a kötelezettségkénti besorolást. Az IAS 32 AG26 bekezdése kimondja:

A nem visszaváltandó elsőbbségi részvények esetén a megfelelő besorolást a részvényekhez esetlegesen kapcsolódó egyéb jogok határozzák meg. A besorolás a szerződéses megállapodás tartalmának, a pénzügyi kötelezettség, valamint a tőkeinstrumentum fogalmi meghatározásainak összevetésén alapul. Amennyiben az elsőbbségi részvényekre történő halmozódó vagy nem halmozódó kifizetésekről a kibocsátó határoz, úgy a részvények tőkeinstrumentumnak minősülnek. Az elsőbbségi részvények tőkeinstrumentumként vagy pénzügyi kötelezettségként való besorolására nincs hatással:

- a) a korábbi nyereségfelosztási gyakorlat;
- b) a jövőbeni nyereségfelosztási szándék;
- c) a kibocsátó törzsrészvényeinek árára gyakorolt esetleges negatív hatás, amennyiben nem kerül sor nyereségfelosztásra (a törzsrészvények utáni osztalékkifizetésre vonatkozó korlátozás miatt, ha az elsőbbségi részvények után nem történik osztalékkifizetés);
- d) a kibocsátó tartalékainak összege;
- e) a kibocsátó valamely időszakra vonatkozó nyereség- vagy veszteségvárakozása; vagy
- f) a kibocsátó arra való képessége vagy képtelensége, hogy az adott időszak nyereségének vagy veszteségének összegét befolyásolja.

2. példa

Tények

- A4. A gazdálkodó egység alapszabálya kimondja, hogy a visszaváltásra a gazdálkodó egység kizárólagos rendelkezése alapján kerül sor. Az alapszabály azonban kijelenti, hogy a visszaváltási kérelem jóváhagyása automatikus, kivéve, ha a gazdálkodó egység nem képes a likviditásra vagy a tartalékolásra vonatkozó helyi szabályozás megsértése nélkül fizetni.

Besorolás

- A5. A gazdálkodó egységnek nincs feltétel nélküli joga a visszaváltás visszautasítására és a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségek. A fent részletezett korlátozások a gazdálkodó egységnek a kötelezettsége rendezésére vonatkozó képességén alapulnak. A visszaváltás csak akkor korlátozott, ha a likviditási vagy tartalékolási követelmények nem teljesülnek, és abban az esetben is csak a teljesülés időpontjáig. Ebből következően az IAS 32 által lefektetett elveknek megfelelően nem eredményezik a pénzügyi instrumentum saját tőkeként való besorolását. Az IAS 32 AG25 bekezdése kimondja:

Elsőbbségi részvényeket különféle jogokkal lehet kibocsátani. Az elsőbbségi részvény pénzügyi kötelezettségként vagy saját tőkeként történő besorolására vonatkozó döntés meghozatalakor a gazdálkodó egység felméri a részvényhez kapcsolódó jogokat, hogy megállapítsa, rendelkezik-e a részvény a pénzügyi kötelezettségek alapvető jellegzettségével. Például az egy meghatározott időpontban, vagy a részvényes választása alapján visszaváltandó elsőbbségi részvény megfelel a pénzügyi kötelezettség definíciójának, mivel a kibocsátónak kötelezettsége áll fenn pénzügyi eszközöket átadni a részvények birtokosainak. Az, hogy a kibocsátó a szerződésben megjelölt időpontban akár forráshiány, törvényes korlátozás, vagy elegendő nyereség vagy tartalék rendelkezésre állása hiányában nem képes eleget tenni az elsőbbségi részvény törlesztésével kapcsolatos kötelemnek, nem teszi semmissé a kötelemet. [Kiemelés hozzáadva]

A VISSZAVÁLTÁSRA VONATKOZÓ TILALMAK (8. és 9. bekezdés)**3. példa****Tények**

- A6. A szövetkezeti egység különböző időpontokban és különböző összegekre vonatkozóan az alábbi részesedéseket bocsátotta ki tagjai részére:

- a) 20x1. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 10 CU értékben (1 000 000 CU);
- b) 20x2. január 1-jén 100 000 részesedés, egyenként 20 CU értékben (további 2 000 000 CU, így a kibocsátott részesedések teljes összege 3 000 000 CU).

A részvények a kibocsátási összegben látra szólóan visszaváltandók.

- A7. A szövetkezet alapszabálya kimondja, hogy a kumulált visszaváltások nem haladhatják meg a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 20 százalékát. 20x2. december 31-én a gazdálkodó egység 200 000 forgalomban lévő részesedéssel rendelkezik. Ez mindeztől a forgalomban lévő részesedések legnagyobb száma. Eddig nem váltottak vissza részesedést. 20x3. január 1-jén a gazdálkodó egység módosítja alapszabályát, és felemeli a halmozódó visszaváltás értékét a bármikor forgalomban lévő tagi részesedések legmagasabb számának 25 százalékára.

Besorolás**Az alapszabály módosítását megelőzően**

- A8. A visszaváltási tilalmat meghaladó tagi részesedések pénzügyi kötelezettségnek számítanak. A gazdálkodó egység valós értéken értékeli ezt a pénzügyi kötelezettséget a kezdeti megjelenítéskor. Mivel ezek a részvények látra szólóan visszaváltandók, a szövetkezet meghatározza az ilyen pénzügyi kötelezettségek valós értékét, az IAS 39 (49) bekezdése értelmében, amely a következőket mondja ki: „A látra szóló pénzügyi kötelezettség (pl. látra szóló betét) valós értéke nem kevesebb, mint a látra szólóan megfizetendő összeg...” Következésképpen a szövetkezet pénzügyi kötelezettségként sorolja be a visszaváltási rendelkezések értelmében fennálló, látra szólóan fizetendő maximális összeget.

- A9. 20x1. január 1-jén a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg 20 000 részesedés, egyenként 10 CU áron. Következésképpen a szövetkezet 200 000 CU-t pénzügyi kötelezettségként, 800 000 CU-t pedig saját tőkeként sorol be. A 20 CU értékben kibocsátott új részesedések miatt azonban 20x1. január 1-jén a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg 40 000 részesedésre nőtt, egyenként 20 CU értékben. A 20 CU értékű további részesedések kibocsátása új kötelezettséget teremt, amelyet a kezdeti megjelenítéskor, valós értéken kell figyelembe venni. Ezen részesedések kibocsátása után a kötelezettség a teljes részesedéskibocsátás (200 000) 20 százaléka 20 CU értéken figyelembe véve, vagy 800 000 CU. Ez feltételezi további 600 000 CU kötelezettség megjelenítését. Ebben a példában nyereség vagy veszteség nem kerül megjelenítésre. Következésképpen a gazdálkodó egység most 800 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként és 2 200 000 CU-t saját tőkeként. Ez a példa feltételezi, hogy 20x1. január 1-je és 20x2. december 31-e között ezek az összegek nem változnak.

Az alapszabály módosítását követően

A10. Az alapszabály módosítását követően a szövetkezeti egységtől most már igényelhető maximum a forgalomban lévő részesedéseinek 25 százalékának, vagy maximum 50 000 részesedésének a visszaváltása, egyenként 20 CU értékben. Következésképpen 20x3. január 1-jén a szövetkezet 1 000 000 CU-t sorol be pénzügyi kötelezettségként, amely a visszaváltási rendelkezések értelmében fizetendő maximális összeg, az IAS 39 (49) bekezdése értelmében. Azaz 20x3. január 1-jén a saját tőkéből a pénzügyi kötelezettségek közé sorol át 200 000 CU-t, és 2 000 000 CU továbbra is saját tőkeként marad besorolva. Ebben a példában a gazdálkodó egység nem jelenít meg nyereséget vagy veszteséget.

4. példa

Tények

A11. A szövetkezetek működésére vonatkozó helyi törvény vagy a gazdálkodó egység alapszabálya megtiltja a tagi részesedések visszaváltását a gazdálkodó egység számára abban az esetben, ha a visszaváltás a tagi részesedésekből származó befizetett tőkét a tagi részesedésekből származó befizetett jegyzett tőke legmagasabb értékének 75 százaléka alá csökkentené. Egy adott szövetkezet esetében a legnagyobb összeg 1 000 000 CU. A mérleg fordulónapján a befizetett tőke egyenlege 900 000 CU.

Besorolás

A12. Ebben az esetben 750 000 CU lenne besorolva saját tőkeként, és 150 000 CU fizetési kötelezettségként. A már idézett bekezdéseken felül az IAS 32 (18) bekezdése b) pontja részben kimondja a következőt:

... az olyan pénzügyi instrumentum, amelynek tulajdonosa eladhatja azt a kibocsátónak, készpénz vagy egyéb pénzügyi eszköz ellenében („eladható instrumentum”), pénzügyi kötelezettségnek minősül. Ez még akkor is így van, amikor a pénzeszközök vagy egyéb pénzügyi eszközök összegét valamely index vagy más olyan tétel alapján határozzák meg, amely időközben növekedhet vagy csökkenhet, valamint amikor az eladható instrumentum jogi formája jogot biztosít a birtokos számára a kibocsátó eszközeiben való maradványrészesedésre. Az opció megléte arra, hogy a birtokos az adott instrumentumot visszaszolgáltathassa a kibocsátónak pénzeszközért vagy egyéb pénzügyi kötelezettségért cserébe, azt jelenti, hogy az eladható instrumentum megfelel a pénzügyi kötelezettség fogalmi meghatározásának.

A13. Az ebben a példában ismertetett visszaváltási tilalom különbözik az IAS 32 (19) és AG25. bekezdéseiben foglalt korlátozásoktól. Azok a korlátozások a gazdálkodó egység azon képességét korlátozzák, hogy megfizesse a pénzügyi kötelezettség összegét, azaz csak bizonyos feltételek esetén akadályozzák meg a kötelezettség kifizetését. Ezzel ellentétben ez a példa a bizonyos összeg feletti visszaváltás feltétel nélküli tilalmát ismerteti, függetlenül attól, hogy a szövetkezet képes-e visszaváltani a tagi részesedéseket (pl. készpénz-forrásai, nyeresége vagy felosztható tartalékai révén). Valójában a visszaváltás tilalma megakadályozza a gazdálkodó egységet abban, hogy fizetési kötelezettséget vállaljon azért, hogy a befizetett tőke egy bizonyos meghatározott összegénél többet váltson vissza. Emiatt a visszaváltási tilalom alá eső részesedéshányad nem számít pénzügyi kötelezettségnek. Míg az egyes tagok részesedései külön-külön visszaválthatók, a forgalomban lévő teljes részesedésmennyiség bizonyos hányada kizárólag a gazdálkodó egység megszüntetése esetén váltandó vissza.

5. példa

Tények

A14. Az e példában szereplő tények megegyeznek a 4. példában ismertetettekkel. Ezen felül a mérleg fordulónapján a helyi törvények által meghatározott likviditási követelmények megakadályozzák a gazdálkodó egységet a tagi részesedések visszaváltásában, ha az általa birtokolt pénzeszközök és rövid távú befektetések nem nagyobbak egy meghatározott összegnél. A mérleg fordulónapján e likviditási követelmények hatása, hogy a gazdálkodó egység nem fizethet ki 50 000 CU-nál nagyobb összeget a tagi részesedések visszaváltására.

Besorolás

A15. Akárcsak a 4. példában, a gazdálkodó egység 750 000 CU-t sorol be saját tőkeként, és 150 000 CU-t pénzügyi kötelezettségként. Ennek oka, hogy a kötelezettségként besorolt összeg a gazdálkodó egységnek a visszaváltás visszautasítására vonatkozó feltétel nélküli jogán alapul, nem pedig olyan feltételes korlátozásokon, amelyek csak likviditási vagy más feltételek nem teljesülésekor akadályozzák meg a visszaváltást, és akkor is csak e feltételek nem teljesüléseig. Az IAS 32 (19) és AG25. bekezdései vonatkoznak erre az esetre.

6. példa

Tények

A16. A gazdálkodó egység alapszabálya megtiltja a tagi részesedések visszaváltását, kivéve a megelőző három évben új vagy meglévő tagok számára további tagi részesedések kibocsátásából befolyó bevétel mértékét. A tagi részesedések kibocsátásából származó bevételt azon részesedések visszaváltására kell fordítani, amelyeknek visszaváltását a tagok kérték. A megelőző három év folyamán a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel 12 000 CU volt, és nem váltottak vissza tagi részesedést.

Besorolás

A17. A gazdálkodó egység 12 000 CU értékű tagi részesedést sorol a pénzügyi kötelezettségek közé. A 4. példában levont következtetésekkel összhangban, a visszaváltás feltétel nélküli tilalma által érintett tagi részesedések nem pénzügyi kötelezettségek. Ilyen feltétel nélküli tilalom vonatkozik a megelőző három év előtt kibocsátott részesedésekből befolyó bevételnek megfelelő összegre, következésképpen ez az összeg saját tőkének számít. A megelőző három éven belül kibocsátott részesedésekből származó bevételre azonban nem vonatkozik a visszaváltás feltétel nélküli tilalma. Következésképpen a megelőző három éven belül a tagi részesedések kibocsátásából származó bevétel pénzügyi kötelezettséget keletkeztet, egészen addig, amíg már nem használható fel a tagi részesedések visszaváltására. Ennek következtében a gazdálkodó egység a három megelőző év folyamán kibocsátott részvényekből befolyó bevételnek megfelelő pénzügyi kötelezettséggel rendelkezik, levonva belőle az ebben az időszakban megvalósított visszaváltásokat.

7. példa*Tények*

A18. A gazdálkodó egység egy szövetkezeti bank. A szövetkezeti bankok tevékenységét szabályozó helyi törvény kimondja, hogy a gazdálkodó egység összes „nyitott kötelezettségének” (a szabályozásban meghatározott kifejezés magában foglalja a tagi részesedéseket is) legalább 50 %-a a tagok befizetett tőkéjének formájában kell lennie. A szabályozás hatása, hogy ha a szövetkezet összes nyitott kötelezettsége tagi részesedés formájában van, akkor a szövetkezet mindet vissza is válthatja. 20x1. december 31-én a szövetkezet összesen 200 000 CU értékű nyitott kötelezettséggel rendelkezik, amelyből 125 000 CU tagi részesedés. A tagi részesedésekre vonatkozó feltételek engedélyezik a tulajdonos számára a látra szóló visszaváltást, és a gazdálkodó egység alapszabálya sem korlátozza a visszaváltást.

Besorolás

A19. Ebben a példában a tagi részesedések pénzügyi kötelezettségként vannak besorolva. A visszaváltás tilalma hasonló az IAS 32 19. és AG25 bekezdéseiben ismertetett korlátozásokhoz. A korlátozás feltételelesen korlátozza a gazdálkodó egység képességét a pénzügyi kötelezettség miatt esedékes összeg kifizetésére, azaz bizonyos feltételek teljesülésekor akadályozza csak meg a kötelezettség kifizetését. Konkrétan, a gazdálkodó egységtől követelhető lenne a tagi részesedések teljes összegének (125 000 CU) kifizetése, ha összes más kötelezettségét (75 000 CU) visszafizette. Következésképpen a visszaváltás tilalma nem akadályozza meg a gazdálkodó egységet abban, hogy pénzügyi kötelezettséget vállaljon fel a tagi részesedések meghatározott számát vagy a befizetett tőke meghatározott összegét meghaladó visszaváltásra. Ez csak addig teszi lehetővé a gazdálkodó szervezet számára a visszaváltás elhalasztását, amíg a másik feltétel, azaz a többi kötelezettség visszafizetése, nem teljesül. Az ebben a példában szereplő tagi részesedések nem esnek a visszaváltás feltétel nélküli tilalma alá, és emiatt pénzügyi kötelezettségnek minősülnek.