ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1073/2005 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 7ης Ιουλίου 2005

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τη διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 2

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων ([1]), και ιδίως το άρθρο 3 παράγραφος 1,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής ([2]) υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες.

(2) Στις 17 Δεκεμβρίου 2003, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB — International Accounting Standard Board) δημοσίευσε το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση*. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει θεμελιώδεις αρχές για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ως ίδια κεφάλαια και υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 29 Δεκεμβρίου 2004 με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2237/2004 της Επιτροπής ([3]).

(3) Μετά από διμερείς συζητήσεις με εκπροσώπους του τομέα των συνεταιρισμών και κατόπιν σχετικού αιτήματος της Επιτροπής, το ΣΔΛΠ κάλεσε την επιτροπή διερμηνειών των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) να εκπονήσει μια διερμηνεία προκειμένου να διευκολύνει την εφαρμογή του αναθεωρημένου ΔΛΠ 32.

(4) Η διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 2 *Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα* δημοσιεύθηκε στις 25 Νοεμβρίου 2004. Η διερμηνεία αυτή αποσαφηνίζει ότι η κατάταξη των εν λόγω μετοχών ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή ως ίδια κεφάλαια εξαρτάται από τα χαρακτηριστικά των μετοχών και ιδίως από τους όρους εξαγοράς τους. Η πραγματική ημερομηνία εφαρμογής της διερμηνείας αυτής είναι ίδια με εκείνη του ΔΛΠ 32, όπως προβλέπεται ήδη στην αιτιολογική σκέψη 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2237/2004 για την υιοθέτηση του ΔΛΠ 32.

(5) Οι διαβουλεύσεις με τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι η διερμηνεία ΕΔΔΠΧΠ 2 *Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα* πληροί τα τεχνικά κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

(6) Κατά συνέπεια, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα.

(7) Η παρούσα τροποποίηση ισχύει κατ' εξαίρεση από την εταιρική χρήση που αρχίζει την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, δηλαδή πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού. Η αναδρομική εφαρμογή αποσκοπεί, κατ' εξαίρεση, να επιτρέψει στους συνεταιρισμούς να καταρτίσουν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 όπως αυτό διερμηνεύεται από την ΕΔΔΠΧΠ 2, δεδομένου ότι οι ενδιαφερόμενες εταιρείες μπορούσαν εύλογα να αναμένουν παρόμοια εφαρμογή αυτή ήδη από την υιοθέτηση του ΔΛΠ 32.

(8) Τα μέτρα που θεσπίζονται με τον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Το παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 τροποποιείται ως ακολούθως:

Ενσωματώνεται το κείμενο της διερμηνείας ΕΔΔΠΧΠ 2 *Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα*, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

([1]) ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.
([2]) ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1· κανονισμός όπως τροποποιήθηκε τελευταία από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 211/2005 (ΕΕ L 41 της 11.2.2005, σ. 1).
([3]) ΕΕ L 393 της 31.12.2004, σ. 1.

Άρθρο 2

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Εφαρμόζεται για κάθε εταιρική χρήση από την 1η Ιανουαρίου 2005 το αργότερο.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

Βρυξέλλες, 7 Ιουλίου 2005.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

ΕΔΔΠΧΠ 2	*Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα*

Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα με την εξαίρεση του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) στη διεύθυνση www.iasb.org.uk

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 2

Οι μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα

Παραπομπές

— ΔΛΠ 32: *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

— ΔΛΠ 39: *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

Ιστορικό

1. Οι συνεταιριστικές και άλλες παρόμοιες οντότητες δημιουργούνται από ομάδες ανθρώπων που επιθυμούν να καλύψουν κοινές οικονομικές ή κοινωνικές ανάγκες. Οι εθνικοί νόμοι συνήθως περιγράφουν ένα συνεταιρισμό ως μία κοινωνική δομή που επιδιώκει να προαγάγει την οικονομική εξέλιξη των μελών της δια μέσου ενός κοινού επιχειρηματικού εγχειρήματος (η αρχή της αυτοβοηθείας). Η συμμετοχή των μελών σε ένα συνεταιρισμό συχνά χαρακτηρίζεται ως μετοχές μελών, μονάδες ή με κάποια παρόμοια ονομασία και αναφέρεται στο εξής ως «μετοχές μελών».

2. Το ΔΛΠ 32 θέτει τις αρχές για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια. Ειδικότερα, οι αρχές αυτές εφαρμόζονται στην κατάταξη διαθέσιμων μέσων που επιτρέπουν στον κάτοχο να διαθέσει τα εν λόγω μέσα στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Η εφαρμογή εκείνων των αρχών στις μετοχές των μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και σε όμοια μέσα είναι δύσκολη. Κάποιοι από τους συνεργαζόμενους φορείς του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν ζητήσει βοήθεια προκειμένου να κατανοήσουν πώς οι αρχές του ΔΛΠ 32 εφαρμόζονται σε μετοχές μελών και σε όμοια μέσα που έχουν κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χαρακτηριστικά αυτά επηρεάζουν την κατάταξή τους ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

Πεδίο εφαρμογής

3. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που εκδίδονται προς τα μέλη συνεταιριστικών οικονομικών οντοτήτων που αποδεικνύουν τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα των μελών στην οικονομική οντότητα. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που δύνανται να διακανονιστούν ή θα διακανονιστούν με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας.

Θέμα

4. Πολλά χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών μελών, έχουν χαρακτηριστικά ιδίων κεφαλαίων, όπως τα δικαιώματα ψήφου και το δικαίωμα συμμετοχής σε διανομές μερισμάτων. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να ζητήσει την εξόφληση έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου, αλλά δύνανται να περιλαμβάνουν ή να υπόκεινται σε περιορισμούς σχετικά με το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα εξοφληθούν. Πώς θα πρέπει να αξιολογούνται οι όροι εξόφλησης εκείνοι προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα πρέπει να καταταχθούν ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

Ομόφωνη αποδοχή

5. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου ενός χρηματοοικονομικού μέσου (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες) να ζητήσει την εξόφληση δεν προϋποθέτει, από μόνο του, την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μάλλον, η οικονομική οντότητα πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου για τον προσδιορισμό της κατάταξής του ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια. Στους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σχετικοί τοπικοί νόμοι, κανονισμοί και το καταστατικό της οικονομικής οντότητας που ισχύει κατά την ημερομηνία της κατάταξης, αλλά όχι οι αναμενόμενες μελλοντικές τροποποιήσεις εκείνων των νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού.

6. Οι μετοχές μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση είναι ίδια κεφάλαια αν συντρέχει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφεται στις παραγράφους 7 και 8. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και τις παρόμοιες συμβάσεις που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

7. Οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια αν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

8. Οι τοπικοί νόμοι ή οι κανονισμοί ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας δύνανται να επιβάλλουν διάφορες απαγορεύσεις στην εξόφληση των μετοχών των μετόχων, π.χ. άνευ όρων απαγορεύσεις ή απαγορεύσεις που βασίζονται σε κριτήρια ρευστότητας. Αν η εξόφληση απαγορεύεται ρητά από τους τοπικούς νόμους ή τους κανονισμούς ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας, οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια. Ωστόσο, οι διατάξεις των τοπικών νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού της οικονομικής οντότητας που απαγορεύουν την εξόφληση μόνον εφόσον πληρούνται (ή δεν πληρούνται) ορισμένες προϋποθέσεις –όπως οι περιορισμοί που αφορούν τη ρευστότητα– δεν έχουν ως συνέπεια οι μετοχές των μελών να θεωρούνται ίδια κεφάλαια.

9. Μία άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι απόλυτη, με την έννοια ότι απαγορεύονται όλες οι εξοφλήσεις. Μία άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι μερική, με την έννοια ότι απαγορεύει την εξόφληση των μετοχών των μελών αν η εξόφληση θα γινόταν η αιτία ο αριθμός των μετοχών των μελών ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου από μετοχές μελών να πέσει κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο. Οι μετοχές των μελών που υπερβαίνουν το ύψος της απαγόρευσης της εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός αν η οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο αριθμός των μετοχών ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δύναται να μεταβληθεί από καιρό εις καιρό. Μία τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μία μεταφορά ανάμεσα σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια.

10. Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα θα επιμετρήσει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για εξόφληση στην εύλογη αξία. Για τις μετοχές μελών με χαρακτηριστικό εξόφλησης, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για εξόφληση σε ποσό όχι χαμηλότερο από το μέγιστο καταβλητέο ποσό σύμφωνα με τους όρους της προεξόφλησης του καταστατικού της ή του εφαρμοστέου νόμου, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που το ποσό αυτό θα μπορούσε να γίνει απαιτητό (βλέπε παράδειγμα 3).

11. Όπως ορίζεται στην παράγραφο 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές σε κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε όφελος φόρου εισοδήματος. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι δαπάνες, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με το νόμο ως μερίσματα, τόκους ή αλλιώς.

12. Το προσάρτημα, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ομόφωνης αποδοχής, παρέχει παραδείγματα της εφαρμογής αυτής της ομόφωνης αποδοχής.

Γνωστοποιήσεις

13. Όταν μία αλλαγή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μία μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, η οντότητα θα γνωστοποιεί ιδιαιτέρως το ποσό, το χρονισμό και το λόγο της μεταβίβασης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

14. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις αυτής της Διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Μία οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν μία οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η Διερμηνεία αυτή θα εφαρμόζεται αναδρομικά.

Προσάρτημα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Το προσάρτημα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

Π1 Στο προσάρτημα αυτό παρατίθενται επτά παραδείγματα της εφαρμογής της ομόφωνης αποδοχής της ΕΔΔΠΧΠ. Τα παραδείγματα αυτά δεν εξαντλούν το θέμα. Είναι πιθανό η δομή των γεγονότων να είναι άλλη. Σε κάθε παράδειγμα γίνεται η υπόθεση ότι δεν υφίστανται άλλες προϋποθέσεις που θα απαιτούσαν το χρηματοοικονομικό μέσο να καταταχθεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός από εκείνες που παρουσιάζονται στα δεδομένα του παραδείγματος.

ΑΝΕΥ ΟΡΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΓΙΑ ΑΡΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφος 7)

Παράδειγμα 1

Δεδομένα

Π2 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Στο καταστατικό δεν υπάρχουν περαιτέρω διευκρινίσεις ή περιορισμοί σε ό,τι αφορά τη διακριτική ευχέρεια αυτή. Η οικονομική οντότητα δεν έχει αρνηθεί να εξοφλήσει μετοχές των μελών της, σε οποιαδήποτε στιγμή της ύπαρξής της, αν και το διοικητικό της συμβούλιο έχει το δικαίωμα αυτό.

Κατάταξη

Π3 Η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μετοχές των μελών είναι ίδια κεφάλαια. Το ΔΛΠ 32 καθιερώνει αρχές για την κατάταξη που βασίζονται στους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου και επισημαίνει ότι η εμπειρία του παρελθόντος ή η πρόθεση να κάνει πληρωμές κατά το δοκούν δεν ενεργοποιεί αυτόματα την κατάταξη ως υποχρέωση. Η παράγραφος ΟΕ26 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

> Όταν οι προνομιούχες μετοχές δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται από τα άλλα δικαιώματα, που μπορεί να ακολουθούν τις μετοχές. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και ενός συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, σωρευτικές ή μη σωρευτικές, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μετοχές αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη μιας προνομιούχου μετοχής ως συμμετοχικός τίτλος ή χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν επηρεάζεται από:
>
> α) ένα παρελθόν διανομών·
>
> β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον·
>
> γ) μία πιθανή αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μετοχών του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων επί των κοινών μετοχών αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μετοχών)·
>
> δ) το ύψος του αποθεματικού του εκδότη·
>
> ε) τα αναμενόμενα κέρδη ή ζημίες του εκδότη για κάποια περίοδο ή
>
> στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των κερδών ή των ζημιών για την περίοδο.

Παράδειγμα 2

Δεδομένα

Π4 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το καταστατικό ορίζει επίσης ότι η έγκριση της αίτησης για εξόφληση είναι αυτόματη εκτός αν η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προβεί σε πληρωμές χωρίς να παραβεί τους τοπικούς κανονισμούς που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό.

Κατάταξη

Π5 Η οικονομική οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μετοχές των μελών είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Οι περιορισμοί που προαναφέρθηκαν βασίζονται στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διακανονίσει την υποχρέωσή της. Περιορίζουν τις εξοφλήσεις μόνον εφόσον οι απαιτήσεις που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό δεν πληρούνται και ακόμη και τότε, μόνο για το διάστημα μέχρι την πλήρωσή τους. Συνεπώς, σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώθηκαν στο ΔΛΠ 32, δεν καταλήγουν σε κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως ίδια κεφάλαια. Η παράγραφος ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

> Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μία προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίζει, αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. *Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την υποχρέωση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση.* [Τα πλάγια γράμματα προστέθηκαν.]

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοι 8 και 9)

Παράδειγμα 3

Δεδομένα

Π6 Μία συνεταιριστική οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μετοχές στους μετόχους της σε διαφορετικές ημερομηνίες και για διαφορετικά ποσά στο παρελθόν, όπως ακολουθεί:

α) την 1η Ιανουαρίου 20x1 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ 10 εκάστη (ΝΜ 1 000 000)

β) την 1η Ιανουαρίου 20x2 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ 20 εκάστη (ακόμη ΝΜ 2 000 000, έτσι ώστε το σύνολο των εκδοθέντων μετοχών να είναι ΝΜ 3 000 000).

Οι μετοχές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση στο ποσό έναντι του οποίου εκδόθηκαν.

Π7 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι συνολικές εξοφλήσεις δεν μπορούν να υπερβούν το 20 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μετοχών των μελών της σε κυκλοφορία που έχει ποτέ υπάρξει. Την 31η Δεκεμβρίου 20x2, η οικονομική οντότητα έχει 200 000 μετοχές σε κυκλοφορία, που αντιπροσωπεύει τον υψηλότερο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ και δεν έχουν εξοφληθεί μετοχές κατά το παρελθόν. Την 1η Ιανουαρίου 20x3, η οικονομική οντότητα τροποποιεί το καταστατικό της και αυξάνει το επιτρεπόμενο επίπεδο των συνολικών εξοφλήσεων στο 25 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μετοχών των μελών της σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ.

Κατάταξη

Προτού τροποποιηθεί το καταστατικό

Π8 Οι μετοχές των μελών, πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαρτήσεως, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά αυτήν τη χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Επειδή οι μετοχές αυτές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων όπως απαιτείται από την παράγραφο 49 του ΔΛΠ 39, που αναφέρει: «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει το χαρακτηριστικό να είναι σε πρώτη ζήτηση (π.χ., μία κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι πληρωτέο σε πρώτη ζήτηση …». Συνεπώς η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομική υποχρέωση το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο κατ' απαίτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

Π9 Την 1η Ιανουαρίου 20x1 το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης είναι 20 000 μετοχές των ΝΜ 10 εκάστη και συνεπώς, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 200 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ΝΜ 800 000 ως ίδια κεφάλαια. Όμως, την 1η Ιανουαρίου 20x2, λόγω της νέας έκδοσης μετοχών των ΝΜ 20, το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης αυξάνεται σε 40 000 μετοχές των ΝΜ 20 εκάστη. Η έκδοση των επιπρόσθετων μετοχών των ΝΜ 20 δημιουργεί μία νέα υποχρέωση που επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία. Η υποχρέωση μετά την έκδοση αυτών των μετοχών είναι 20 τοις εκατό των συνολικών εκδοθέντων μετοχών (200 000), επιμετρώμενων με ΝΜ 20, ή ΝΜ 800 000. Αυτό απαιτεί την αναγνώριση μιας επιπρόσθετης υποχρέωσης των ΝΜ 600 000. Στο παράδειγμα αυτό, δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 800 000 ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ΝΜ 2 200 000 ως ίδια κεφάλαια. Για τους σκοπούς του παραδείγματος, θεωρείται ότι τα ποσά αυτά δε μεταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 20x1 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 20x2.

Μετά την τροποποίηση του καταστατικού

Π10 Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συνεταιριστική οντότητα να εξοφλήσει μέχρι το 25 τοις εκατό των μετοχών της σε κυκλοφορία ή μέχρι 50 000 μετοχές έναντι ΝΜ 20 εκάστη. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20x3, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ένα ποσό ύψους ΝΜ 1 000 000, που είναι το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 49 του ΔΛΠ 39. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20x3 μεταφέρει ένα ποσό ΝΜ 200 000 από τα ίδια κεφάλαια στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αφήνοντας στην κατάταξη των ιδίων κεφαλαίων ένα ποσό ΝΜ 2 000 000. Στο παράδειγμα αυτό, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία κατά τη μεταβίβαση.

Παράδειγμα 4

Δεδομένα

Π11 Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συνεταιριστικών οικονομικών οντοτήτων ή οι όροι του καταστατικού της οικονομικής οντότητας, απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών εάν, με την εξόφληση αυτή, θα μείωνε το καταβλητέο κεφάλαιο από μετοχές μελών σε λιγότερο από το 75 τοις εκατό του υψηλότερου ποσού του καταβλητέου κεφαλαίου από μετοχές μελών. Το υψηλότερο ποσό για μία συγκεκριμένη συνεταιριστική οικονομική οντότητα είναι ΝΜ 1 000 000. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού το υπόλοιπο του καταβλητέου κεφαλαίου είναι ΝΜ 900 000.

Κατάταξη

Π12 Στην περίπτωση αυτή, ΝΜ 750 000 θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ 150 000 θα κατατάσσονταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Εκτός από τις παραγράφους που ήδη αναφέρθηκαν, μέρος της παραγράφου 18(β) του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

> … χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσο δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Π13 Η απαγόρευση εξόφλησης που περιγράφεται στο παράδειγμα αυτό διαφέρει από τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Εκείνες οι απαγορεύσεις περιορίζουν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζουν την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Αντιθέτως, το παράδειγμα αυτό περιγράφει μία άνευ όρων απαγόρευση που αφορά τις εξοφλήσεις που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό, ανεξάρτητα από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών (π.χ. λόγω των διαθέσιμων μετρητών της, των κερδών ή των προς διανομή αποθεμάτων της). Στην πράξη, η απαγόρευση εξόφλησης εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο ποσό του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Συνεπώς, το μέρος των μετοχών που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αν και οι μετοχές κάθε μέλους μπορεί να είναι εξοφλητέες σε ατομική βάση, ένα μέρος των συνολικών μετοχών σε κυκλοφορία δε μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εξοφληθεί, εκτός από την περίπτωση της εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας.

Παράδειγμα 5

Δεδομένα

Π14 Τα δεδομένα του παραδείγματος αυτού είναι εκείνα που αναφέρθηκαν στο παράδειγμα 4. Επιπρόσθετα, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι απαιτήσεις ρευστότητας που επιβάλλονται στην τοπική δικαιοδοσία απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές οποιουδήποτε μέλους εκτός αν τα μετρητά και οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που κατέχει υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό. Ως αποτέλεσμα αυτών των περιορισμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα δε μπορεί να καταβάλει περισσότερα από ΝΜ 50 000 προκειμένου να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

Κατάταξη

Π15 Όπως και στο παράδειγμα 4, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 750 000 ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ 150 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό συμβαίνει γιατί το ποσό που κατατάσσεται ως υποχρέωση βασίζεται στο άνευ όρων δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να αρνηθεί να εξοφλήσει και όχι σε περιορισμούς υπό όρους που εμποδίζουν την εξόφληση, μόνον εάν θέμα ρευστοποίησης ή άλλοι όροι δεν ικανοποιούνται και τότε μόνο μέχρι το χρόνο που θα ικανοποιηθούν. Οι διατάξεις των παραγράφων 19 και ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

Παράδειγμα 6

Δεδομένα

Π16 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας της απαγορεύει να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών, εκτός από τα ποσά που λαμβάνονται από την έκδοση επιπρόσθετων μετοχών μελών σε νέα ή υπάρχοντα μέλη κατά τα τρία τελευταία έτη. Τα ποσά από την έκδοση μετοχών μελών πρέπει να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση μετοχών για τα οποία μέλη έχουν ζητήσει την εξόφληση. Κατά τα τρία τελευταία έτη, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μετοχών μελών ήταν ΝΜ 12 000 και δεν έχει εξοφληθεί καμία μετοχή μέλους.

Κατάταξη

Π17 Η οντότητα κατατάσσει ΝΜ 12 000 των μετοχών μελών ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Με συνέπεια προς τα συμπεράσματα που περιγράφηκαν στο παράδειγμα 4, οι μετοχές μελών που υπόκεινται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Μία τέτοια άνευ όρων απαγόρευση ισχύει για ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη και συνεπώς, το ποσό αυτό κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια. Όμως, ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί κατά τα τελευταία τρία έτη δεν υπόκειται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης. Συνεπώς, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μετοχών μελών κατά τα τρία τελευταία έτη δημιουργούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έως ότου δεν είναι πλέον διαθέσιμες για την εξόφληση μετοχών μελών. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα έχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση που ισούται με τα ποσά που εισπράχθηκαν από τις μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη, καθαρά από οποιεσδήποτε εξοφλήσεις κατά το διάστημα αυτό.

Παράδειγμα 7

Δεδομένα

Π18 Η οικονομική οντότητα είναι μία συνεταιριστική τράπεζα. Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συνεταιριστικών τραπεζών ορίζει ότι τουλάχιστον το 50 τοις εκατό των συνολικών «ανεξόφλητων υποχρεώσεων» της οικονομικής οντότητας (στους κανονισμούς ο ορισμός του όρου περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς μετοχών των μελών) πρέπει να έχει την μορφή του καταβεβλημένου από τα μέλη κεφαλαίου. Ο κανονισμός επιδρά έτσι ώστε αν όλες οι ανεξόφλητες υποχρεώσεις έχουν τη μορφή των μετοχών μελών, οι οικονομική οντότητα μπορεί να τις εξοφλήσει στο σύνολό τους. Την 31η Δεκεμβρίου 20x1, η οικονομική οντότητα έχει ανεξόφλητες υποχρεώσεις των ΝΜ 200 000, εκ των οποίων ΝΜ 125 000 αντιπροσωπεύουν λογαριασμούς μετοχών των μελών. Οι όροι που διέπουν τους λογαριασμούς μετοχών των μελών επιτρέπουν στον κάτοχο να τους εξοφλήσει σε πρώτη ζήτηση και το καταστατικό δεν περιορίζει το ύψος των εξοφλήσεων.

Κατάταξη

Π19 Στο παράδειγμα αυτό, οι μετοχές των μελών κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η απαγόρευση εξόφλησης είναι παρόμοια με τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Η απαγόρευση εξαρτάται από τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζει την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, θα μπορούσε να απαιτηθεί από την οντότητα να εξοφλήσει όλες τις μετοχές των μελών (ΝΜ 125 000), εάν αποπλήρωνε όλες τις υπόλοιπές της υποχρεώσεις (ΝΜ 75 000). Συνεπώς, η απαγόρευση της εξόφλησης δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών των μελών ή ενός ποσού του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναβάλλει την εξόφληση έως ότου πληρωθεί μία προϋπόθεση, ήτοι η αποπληρωμή των άλλων υποχρεώσεων. Οι μετοχές μελών στο παράδειγμα αυτό δεν υπόκεινται στην άνευ όρων απαγόρευση που αφορά την εξόφληση και συνεπώς κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.