

國際財務報導解釋第 2 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

合作社之社員股份及類似工具

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 3 月 20 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際財務報導解釋第 2 號
合作社之社員股份及類似工具

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

國際財務報導解釋第 2 號

合作社之社員股份及類似工具

本版本納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際財務報導解釋第 2 號「合作社之社員股份及類似工具」係由國際財務報導解釋委員會（IFRIC）所制定，並由國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年 11 月發布。

國際財務報導解釋第 2 號及其隨附文件已被下列準則修正：

- 「可賣回金融工具及清算所產生之義務」（修正國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 1 號）（2008 年 2 月發布）*

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄

段 次

國際財務報導解釋第 2 號 合作社之社員股份及類似工具

參照	
背景	1-2
範圍	3
議題	4
共識	5-12
揭露	13
生效日	14-14A

附錄

共識之應用釋例

下列隨附文件請見本版 B 部分

結論基礎

國際財務報導解釋第 2 號「合作社之社員股份及類似工具」由第 1 至 14A 段及附錄組成。國際財務報導解釋第 2 號隨附結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」第 2 及 7 至 17 段。



國際財務報導解釋第 2 號

合作社之社員股份及類似工具

參照

- 國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」（2003 年修訂）*
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（2003 年修訂）

背景

- 1 合作社及其他類似個體係由一群人為滿足共同經濟或社會需求所組成。國家法令通常將合作社定義為藉由聯合事業經營（自助原則）致力於提升其社員經濟發展之一種社會團體。合作社中社員之權益通常被稱為社員股份、單位或類似名稱，以下則稱為『社員股份』。
- 2 國際會計準則第 32 號建立金融工具分類為金融負債或權益之原則。尤其，該等原則適用於允許持有人將金融工具賣回給發行人以獲得現金或另一金融工具之可賣回工具之分類。合作社之社員股份及類似工具於適用該等原則時有困難。某些國際會計準則理事會成員要求協助了解，如何將國際會計準則第 32 號之原則適用於具某些特性之社員股份及類似工具，及該等特性會影響分類為負債或權益之情況。

範圍

- 3 本解釋適用於屬國際會計準則第 32 號範圍內之金融工具，包括發行給合作社社員以表彰該社員對個體之所有權權益之金融工具。本解釋不適用於將以或可能以個體本身權益工具交割之金融工具。

議題

- 4 許多金融工具（包括社員股份）具有權益之特性，包括表決權及參與股利分配之權利。某些金融工具提供持有人請求以現金或另一金融資產贖回之權利，惟可能包括或受該金融工具是否將被贖回之限制。於判斷該金融工具應被分類為負債或權益時，應如何評估該等贖回條款？

* 國際會計準則第 32 號於 2005 年 8 月修正為國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」。國際會計準則理事會於 2008 年 2 月修正國際會計準則第 32 號，規定若該等工具具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者，則該等工具分類為權益。

共識

- 5 金融工具（包括合作社之社員股份）不須因其持有人請求贖回之合約權利本身，而將該金融工具分類為金融負債。反之，於判斷將金融工具分類為金融負債或權益時，個體須考量該金融工具之所有條款及條件。該等條款及條件包括於分類日有效之相關當地法律、規章及個體之治理章程，惟不包括對該等法律、規章或章程預期未來之修正。
- 6 社員股份若社員無請求贖回權將可能被分類為權益者，若符合第 7 及 8 段所描述之任一條件，或具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件，則屬權益。當社員作為顧客時所產生之活期存款（包括往來帳戶、存款帳戶及類似合約），為個體之金融負債。
- 7 若個體對社員股份具無條件拒絕贖回權時，該社員股份為權益。
- 8 當地法律、規章及個體之治理章程可對社員股份之贖回加諸各種形式之禁止條款，例如：無條件禁止或以流動性標準為基礎之禁止條款。若贖回受當地法律、規章或個體之治理章程所無條件禁止，則社員股份為權益。惟僅於符合（或不符合）某些條件（如流動性限制）時，始禁止贖回之當地法律、規章及個體之治理章程之條款，並不導致社員股份成為權益。
- 9 無條件禁止可能為完全禁止，即禁止所有贖回。無條件禁止亦可能為部分禁止，即若贖回將導致社員股份數量或社員股份之投入資本金額低於某特定水準，則禁止贖回社員股份。社員股份超過禁止贖回之部分為負債，除非該個體具第 7 段所述之無條件拒絕贖回權，或該社員股份具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件。在某些情況下，受禁止贖回限制之股數或投入資本金額可能時常變動，此種禁止贖回之變動將導致金融負債及權益間之移轉。
- 10 原始認列時，個體應以公允價值衡量其贖回金融負債。就具贖回特性之社員股份而言，個體以不低於依其治理章程或適用法律之贖回條款下之最大應付金額，自可能被要求支付之首日予以折現所得之金額，衡量贖回金融負債之公允價值（見釋例 3）。
- 11 如國際會計準則第 32 號第 35 段所規定，對權益工具持有人之分配，應以扣除所有所得稅利益後之淨額直接認列於權益。與分類為金融負債之金融工具相關之利息、股利及其他報酬為費用，無論該等支付金額於法律上是否被稱為股利、利息或其他名稱。
- 12 附錄（係本共識整體之一部分）提供本共識應用之釋例。

揭露

- 13 當禁止贖回變動導致金融負債及權益間之移轉時，個體應單獨揭露該移轉之金額、時點及原因。

生效日

- 14 本解釋之生效日及過渡規定與國際會計準則第 32 號（2003 年修訂）相同，企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應揭露該事實。本解釋應追溯適用。
- 14A 企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用第 6、9、A1 及 A12 段之修正內容。企業若提前適用 2008 年 2 月發布之「可賣回金融工具及清算所產生之義務」（修正國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 1 號），第 6、9、A1 及 A12 段之修正內容亦應提前適用。

附錄

共識之應用釋例

本附錄係本解釋整體之一部分。

A1 本附錄包含七個應用國際財務報導解釋委員會之共識之釋例。該等釋例並未涵括所有情況，其他事實型態仍有可能。每個釋例均假設除該釋例所設定之事實外，無其他使金融工具分類為金融負債之條件，及金融工具並不具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性，或符合其條件。

無條件拒絕贖回權（第 7 段）

釋例 1

事實

A2 個體之章程敘明贖回完全係個體之裁量，且章程並未對該裁量提供進一步之說明或限制。該個體過去從未拒絕贖回社員之股份，雖然其治理理事會有權拒絕贖回。

分類

A3 該個體具無條件拒絕贖回權，故該社員股份為權益。國際會計準則第 32 號建立以金融工具之條款為基礎之分類原則，並提及裁量性支付之歷史經驗或意圖並不會啟動負債之分類。國際會計準則第 32 號第 AG26 段敘明：

當特別股不可贖回時，則應以附於該等特別股之其他權利決定適當之分類。分類係基於合約協議之實質及金融負債與權益工具之定義予以評估。當對特別股持有人（不論為累積或非累積特別股）之分配取決於發行人之裁量時，該特別股屬權益工具。將特別股分類為權益工具或金融負債，不受下列因素影響：

- (a) 分配之歷史紀錄；
- (b) 未來分配之意圖；
- (c) 若未進行分配，對發行人之普通股價格可能之負面影響（因若未支付股利予特別股，將限制普通股股利之支付）；
- (d) 發行人各種準備之金額；
- (e) 發行人對某一期間損益之預期；或

- (f) 發行人有能力（或沒有能力）影響當期損益之金額。

釋例 2

事實

- A4 個體之章程敘明贖回完全係個體之裁量，惟章程進一步敘明，除個體在不違反當地有關流動性或準備之法令下無法進行支付者外，將自動核准贖回之要求。

分類

- A5 該個體不具無條件拒絕贖回權，故該社員股份為金融負債。上述限制係以個體清償其負債之能力為基礎。該等限制僅於不符合流動性或準備規定且直到符合前述規定前，始限制贖回。因此，依據國際會計準則第 32 號所建立之原則，該等限制並未能使該金融工具分類為權益。國際會計準則第 32 號第 AG25 段敘明：

特別股之發行可能附有各種權利。於決定特別股究為金融負債或權益工具時，發行人應評估附於該特別股之特定權利以判斷其是否展現金融負債之基本特性。例如，將於特定日或依持有人之選擇而贖回之特別股包含金融負債，因發行人具有移轉金融資產予特別股持有人之義務。當合約規定其贖回而發行人潛在無法執行贖回特別股之義務時，不論其理由為缺乏資金、法令限制、利益或準備不足，均不能否定此一義務。[用斜體強調部分係附加]

禁止贖回（第 8 及 9 段）

釋例 3

事實

- A6 合作社過去於不同日期發行不同金額之股份予其社員之情形如下：
- (a) 20X1 年 1 月 1 日以每股 CU10 發行 100,000 股（CU1,000,000）；
 - (b) 20X2 年 1 月 1 日以每股 CU20 發行 100,000 股（增加 CU2,000,000，故總發行金額為 CU3,000,000）

股份係為被要求即依發行價格贖回。

- A7 該個體之章程敘明累積贖回不得超過其曾經流通在外社員股份最高數量之 20%。該個體於 20X2 年 12 月 31 日流通在外股份為 200,000 股，此為社員股份曾經流通在外之最高數量，且過去並未贖回任何股份。20X3 年 1 月 1 日該個體修正其治理章程，提高累積贖回限額為曾經流通在外社員股份最高數量之 25%。

分類

治理章程修正前

- A8 社員股份超過禁止贖回之部分為金融負債，於原始認列時，合作社應以公允價值衡量此金融負債。因此等股份為被要求即贖回，故該合作社應依國際會計準則第 39 號第 49 段規定決定此金融負債之公允價值，該段敘明：「具要求即付特性之金融負債（例如活期存款），其公允價值不可低於被要求須支付之金額...」因此，該合作社應依贖回條款下被要求即應付之最大金額分類金融負債。
- A9 於 20X1 年 1 月 1 日，依據贖回條款計算之最大應付金額為 20,000 股，每股 CU10，故個體將 CU200,000 分類為金融負債，CU800,000 分類為權益。惟於 20X2 年 1 月 1 日，由於以每股 CU20 發行新股份，依贖回條款計算之最大應付金額增加為 40,000 股，每股 CU20。以每股 CU20 發行新股將產生新負債，於原始認列時以公允價值衡量。此等股份發行之負債為總發行股份（200,000 股）之 20%，以每股 CU20 衡量，計 CU800,000，故須認列額外負債 CU600,000。本釋例中，並未認列任何損益。因此，該個體目前將 CU800,000 分類為金融負債，CU2,200,000 分類為權益。本釋例假設此等金額於 20X1 年 1 月 1 日至 20X2 年 12 月 31 日間並未改變。

治理章程修正後

- A10 治理章程修正後，該合作社現在可被要求贖回之最大股數為其流通在外股份之 25%，即 50,000 股，每股 CU20。因此，依國際會計準則第 39 號第 49 段規定，該合作社於 20X3 年 1 月 1 日將依贖回條款計算被要求即應付之最大金額 CU1,000,000 分類為金融負債。該個體因此於 20X3 年 1 月 1 日由權益移轉 CU200,000 至金融負債，權益之餘額為 CU2,000,000。本釋例中，個體並未對該移轉認列損益。

釋例 4

事實

- A11 管理合作社營運之當地法律或個體之治理章程規定，若贖回社員股份將使來自社員股份之投入資本低於其來自社員股份之投入資本之最高金額之 75%，則禁止個體贖回社員股份。某特定合作社之前述最高金額為 CU1,000,000，於報導期間結束日投入資本餘額為 CU900,000。

分類

- A12 在此情況下，CU750,000 將分類為權益，CU150,000 將分類為金融負債。除已引用之段落外，國際會計準則第 32 號第 18(b)段之部分內容中敘明：

一項金融工具若賦予持有人有權將該工具賣回給發行人以取得現金或另一金融資產（「可賣回金融工具」），除依第16A 及16B 段或第16C 及16D 段分類為權益工具者外，此工具為金融負債。即使該現金或其他金融資產之金額係依某一指數或其他具有潛在增減變動之項目決定，該金融工具仍為金融負債。持有人擁有將金融工具賣回予發行人以取得現金或另一金融資產之選擇權，除該等工具依第16A 及16B 段或第16C 及16D 段分類為權益工具者外，即表示該可賣回工具符合金融負債之定義。

- A13 本釋例所述之禁止贖回不同於國際會計準則第 32 號第 19 及 AG25 段所述之限制。該等限制係對企業支付到期金融負債金額之能力之限制，即其僅於符合特定條件時，始禁止金融負債之支付。反之，本釋例描述無條件禁止贖回超過某特定金額，而不論該個體贖回社員股份之能力（例如，給定之現金資源、利潤或可分配之準備）。實際上，該禁止贖回係防止個體發生任何贖回超過投入資本之特定金額之金融負債，因此，受禁止贖回限制之該部分股份並非金融負債。雖每位社員之股份可能得個別贖回，但除因個體清算外，流通在外總股份之某一部份於任何情況下均不得贖回。

釋例 5

事實

- A14 本釋例之事實與釋例 4 所述者相同。此外，於報導期間結束日，除非個體持有之現金及短期投資大於某特定金額，否則當地管轄機關訂定之流動性要求禁止個體贖回任何社員股份。此流動性要求於報導期間結束日之影響為該個體不得支付超過 CU50,000 贖回其社員股份。

分類

- A15 同釋例 4，個體將 CU750,000 分類為權益，CU150,000 分類為金融負債。此係因分類為負債之金額係基於個體之無條件拒絕贖回權，而非以僅於不符合流動性或其他條件且直到符合前述條件前，始禁止贖回之有條件限制為基礎。本情況適用國際會計準則第 32 號第 19 及 AG25 段之規定。

釋例 6

事實

- A16 個體之治理章程規定禁止贖回其社員股份，但來自最近三年內對新社員或現有社員增加發行社員股份所收價款範圍內者除外。自發行社員股份所收取之價款，須用於贖回社員要求贖回之股份。最近三年內，自發行社員股份所收取之價款為 CU12,000，且未贖回任何社員股份。

分類

- A17 該個體將 CU12,000 之社員股份分類為金融負債。與釋例 4 所述之結論一致，受無條件禁止贖回限制之社員股份非屬金融負債。此無條件禁止適用在相當於最近三年之前發行股份所收價款之金額，因此，此金額分類為權益。惟自最近三年內發行之任何股份所收價款之金額，並未受無條件禁止贖回，因此，自最近三年發行社員股份所收取之價款產生金融負債，直到該價款不再可供贖回社員股份為止。因此，該個體之金融負債等於最近三年發行股份所收價款扣除該期間內任何贖回之金額。

釋例 7

事實

- A18 個體為合作銀行。管理合作銀行營運之當地法令規定，合作銀行之流通在外負債（法令所定義之用語包括社員股份帳戶）總額之至少 50%，應屬社員投入資本之形式。此法令之影響為，若合作銀行之所有流通在外負債均為社員股份之形式，則其可贖回全部社員股份。於 20X1 年 12 月 31 日，該個體之流通在外負債總額為 CU200,000，其中 CU125,000 代表社員股份帳戶。該社員股份帳戶之條款允許持有人要求即贖回該股份，且該個體之章程對贖回無任何限制。

分類

- A19 於本釋例中，社員股份應分類為金融負債。該禁止贖回與國際會計準則第 32 號第 19 及 AG25 段所描述之限制類似。該限制係有條件地限制個體支付金融負債到期金額之能力，即僅於符合特定條件時，該限制始禁止負債之支付。更明確地說，若該個體償還所有其他負債（CU75,000），則其可能被要求贖回其社員股份之全部金額（CU125,000）。因此，該禁止贖回並未防止該個體發生贖回超過社員股份之特定數量或投入資本之特定金額之金融負債。

其允許個體僅於符合某條件（即償還其他負債）前可遞延贖回。本釋例中之社員股份未受無條件禁止贖回之限制，因此分類為金融負債。