

國際會計準則第 32 號 (2012 年版)

正 體 中 文 版 草 案

金 融 工 具：表 達

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 101 年 4 月 30 日
前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@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

國際會計準則第 32 號

金融工具：表達

(2012 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯委員會專案委員會 翻譯

國際會計準則第 32 號

金融工具：表達

國際會計準則理事會 (IASB) 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會 (IASC) 於 2000 年所發布之國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」。國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」原於 1995 年 6 月發布，其後並於 1998 年及 2000 年修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 32 號，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此修訂之國際會計準則第 32 號亦納入包含於相關解釋 (解釋公告第 5 號「金融工具之分類：或有交割條款」、解釋公告第 16 號「股本：再取得本身權益工具 (庫藏股)」及解釋公告第 17 號「權益：權益交易之成本」) 之指引。其亦納入先前於解釋公告草案第 34 號「金融工具：可由持有人贖回之工具或權利」所提出之指引。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2005 年 12 月修正國際會計準則第 32 號，將與金融工具相關之所有揭露移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。因而，國際會計準則第 32 號之名稱改為「金融工具：表達」。

國際會計準則第 32 號於 2008 年 2 月被修正以規定某些可賣回工具及清算所產生之義務應分類為權益。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 10 月修正國際會計準則第 32 號以規定某些以外幣計價之權利應分類為權益。國際會計準則第 32 號之應用指引於 2011 年 12 月被修正，以處理某些與金融資產及金融負債互抵條件相關之不一致。

其他國際財務報導準則已針對國際會計準則第 32 號作些微之配套修正。包括國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)、國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2004 年 3 月發布並於 2008 年 1 月修訂)、國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)、「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月及 2010 年 5 月發布)、國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月及 2010 年 10 月發布) 及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」(2011 年 5 月發布)。

目錄

	段 次
簡介	IN1
國際會計準則第 32 號	
金融工具：表達	
目的	2
範圍	4
定義	11
表達	15
負債及權益	15
可賣回工具	16A
課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一 方之義務之工具或工具組成部分	16C
重分類可賣回工具及課予企業僅於清算時按該企業淨資產之持分 比例份額交付予另一方之義務之工具	16E
無交付現金或另一金融資產之合約義務	17
以企業本身權益工具交割	21
或有交割條款	25
交割之選擇	26
複合金融工具	28
庫藏股	33
利息、股利、損失及利益	35
金融資產及金融負債之互抵	42
揭露	[已刪除]
生效日及過渡規定	96
其他公報之撤銷	98
附錄：應用指引	AG1



定義	AG3
金融資產及金融負債	AG3
權益工具	AG13
該類別工具之順位次於所有其他類別工具	AG14A
歸屬於工具存續期間之總期望現金流量	AG14E
由工具持有人 (非以企業業主身分) 所為之交易	AG14F
無其他金融工具或合約之總現金流量實質上固定或限制工具持有 人之剩餘報酬	AG14J
衍生金融工具	AG15
購買或出售非金融項目之合約	AG20
表達	AG25
負債及權益	AG25
無交付現金或另一金融資產之合約義務	AG25
以企業本身權益工具交割	AG27
或有交割條款	AG28
於合併財務報表之處理	AG29
複合金融工具	AG30
庫藏股	AG36
利息、股利、損失及利益	AG37
金融資產及金融負債之互抵	AG38A
企業「目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵」之條件 (第 42 段(a))	AG38A
企業「意圖以淨額基礎交割或同時實現資產及清償負債」之條件 (第 42 段(b))	AG38E

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 32 號之核准

理事會對國際會計準則第 32 號修正之核准：

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)

2009 年 10 月發布之「股份認購權之分類」(修正國際會計
準則第 32 號)

2011 年 12 月發布之「金融資產及金融負債之互抵」(修正
國際會計準則第 32 號)

結論基礎

反對意見

釋例

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」由第 2 至 100 段及附錄組成。各段均具同等效力。國際會計準則理事會 (IASB) 採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會 (IASB) 之準則格式。閱讀國際會計準則第 32 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

2003 年 12 月修訂國際會計準則第 32 號之理由

IN1 國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」¹取代 2000 年修訂之國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，並得提前適用。本準則亦取代下列解釋及解釋草案：

- 解釋公告第 5 號「金融工具之分類：或有交割條款」；
- 解釋公告第 16 號「股本：再取得本身權益工具（庫藏股）」；
- 解釋公告第 17 號「權益：權益交易之成本」；及
- 解釋公告草案第 34 號「金融工具：可由持有人贖回之工具或權利」。

IN2 國際會計準則理事會（IASB）制定本修訂之國際會計準則第 32 號，作為國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」改善計畫之一部分。此計畫之目的係藉由闡明與增加指引、消除內在不一致及將解釋常務委員會（SIC）之解釋公告與施行指引委員會（IGC）發布之國際會計準則第 39 號施行指引之基本原則納入準則，以降低複雜度。

IN3 針對國際會計準則第 32 號，理事會之主要目的係作有限度之修訂，以對被選取之事項提供額外之指引—諸如複合金融工具組成部分原始認列時之衡量，及以企業本身股份為基礎之衍生工具之分類—並將與金融工具有關之揭露全部置於同一準則中²。理事會並未重新考量國際會計準則第 32 號中金融工具表達與揭露之基本方法。

主要變動

IN4 前一版國際會計準則第 32 號之主要變動敘述如下。

範圍

¹ 此簡介所指之國際會計準則第 32 號為 2003 年 12 月修訂者。國際會計準則理事會於 2005 年 8 月修正國際會計準則第 32 號，將與金融工具相關之所有揭露移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。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，規定某些可賣回工具及某些課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之金融工具，應分類為權益。

² 國際會計準則理事會於 2005 年 8 月將與金融工具相關之所有揭露移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。

IN5 國際會計準則第 32 號之範圍 (在適當情況下) 已與國際會計準則第 39 號之範圍一致。

原則

IN6 簡言之，當發行人於決定金融工具究屬金融負債或權益工具時，僅於該工具同時符合下列(a)及(b)兩條件，方屬權益工具：

(a) 非具有下列合約義務之工具：

(i) 交付現金或另一金融資產予另一企業；或

(ii) 按潛在不利於發行人之條件與另一企業交換金融資產或金融負債。

(b) 若該工具將以或可能以發行人本身權益工具交割，則該工具係：

(i) 發行人無合約義務交付本身變動數量權益工具之非衍生工具；或

(ii) 發行人以固定金額現金或另一金融資產交換固定數量其本身權益工具之方式交割之衍生工具。基於此目的，該發行人本身權益工具不包括工具本身即為於未來收取或交付發行人本身權益工具之合約。

IN7 此外，若發行人具有以現金或另一金融資產購買其本身股份之義務時，則該發行人有義務支付之金額為一項負債。

IN8 對金融資產、金融負債之定義及對權益工具之說明係依此原則一致地進行修正。

以企業本身權益工具交割之合約分類

IN9 以企業本身權益工具為指數或以企業本身權益工具交割之衍生及非衍生合約之分類已一致地依前述第 IN6 段之原則予以闡明。特別是若企業於合約中使用本身權益「作為貨幣」，以收取或交付變動數量股份而其價值等於一個固定金額或一個基於標的變數 (如商品價格) 之變動金額，則該合約非權益工具，而為金融資產或金融負債。

可賣回工具

IN10 國際會計準則第 32 號納入先前於解釋公告草案第 34 號「金融工具：可由持有人贖回之工具或權利」所提出之指引。因此，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 (「可賣回工具」)，此工具屬發行人之金融負債。為回應對草案所收到之意見，本準則針對 (由於此規定而) 無權益之企業，或其股本非依國際會計準則第 32 號所定義之權益之企業提供額外指引及釋例。

或有交割條款

IN11 國際會計準則第 32 號納入先前於解釋公告第 5 號「金融工具之分類：或有交割條款」之結論，若金融工具交割之方式取決於不確定未來事件之發生或不發生，或不確定情況之結果，且該不確定未來事件或不確定情況之結果不受發行人及持有人之控制，則該金融工具為金融負債。惟若或有交割條款僅適用於發行人進行清算或不具真實性時，則不予以考慮。

交割之選擇

IN12 依國際會計準則第 32 號之規定，當衍生金融工具給與一方如何交割之選擇，除所有交割方式均將使其成為權益工具外，該衍生金融工具為金融資產或金融負債。

複合金融工具組成部分於原始認列時之衡量

IN13 本次之修訂刪除先前國際會計準則第 32 號中，複合金融工具負債組成部分於原始認列時之衡量，可選擇以拆分給權益組成部分後之剩餘金額或採相對公允價值法衡量之規定。因此，任何資產及負債組成部分均應先分離出來，而剩餘金額則為權益組成部分。分離複合金融工具負債及權益組成部分之規定，與將權益工具視為剩餘金額之定義及國際財務報導準則第 9 號衡量之規定一致。

庫藏股

IN14 國際會計準則第 32 號納入先前於解釋公告第 16 號「股本：再取得本身權益工具（庫藏股）」之結論，企業取得或後續再出售本身權益工具，將不會對企業產生利益或損失。而是表示已放棄其權益之權益工具持有人與繼續持有權益工具之持有人雙方間之移轉。

利息、股利、損失及利益

IN15 國際會計準則第 32 號納入先前於解釋公告第 17 號「權益：權益交易之成本」之指引。完成權益交易時所發生之必要交易成本，應視為該交易之一部分處理且自權益中減除。

揭露

IN16- IN19 [已刪除]

IN19A 理事會於 2005 年 8 月修訂關於金融工具之揭露，並將其移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。

其他公報之撤銷

IN20 由於本準則修訂之結果，理事會撤銷於第 IN1 段所述由前常務解釋委員會所發布之三個解釋公告及一個解釋公告草案。

草案中各項提案之潛在影響

IN21 [已刪除]

2008 年 2 月修正國際會計準則第 32 號之理由

IN22 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 2 月修正國際會計準則第 32 號，規定符合金融負債定義之某些金融工具應分類為權益。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。

IN23 修正內容係用以分類某些：

- (a) 可賣回金融工具，及
- (b) 課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具或工具組成部分。

IN24 此目的為短期、有限範圍之修正以改善符合金融負債定義但代表企業淨資產剩餘權益之特定形式金融工具之財務報導。

國際會計準則第 32 號

金融工具：表達

目的

- 1 [已刪除]
- 2 本準則之目的係對金融工具表達為負債或權益及金融資產與金融負債之互抵，制定原則。本準則適用於基於發行人之角度將金融工具分類為金融資產、金融負債及權益工具；相關利息、股利、損失及利益之分類；及金融資產及金融負債應互抵之情況。
- 3 本準則之原則係補充國際財務報導準則第 9 號「金融工具」中對金融資產及金融負債之認列與衡量之原則，以及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」中對相關資訊之揭露之原則。

範圍

- 4 本準則適用於所有企業之所有金融工具，但下列各項除外：
 - (a) 依國際財務報導準則 10 號「合併財務報表」、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」或國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」。惟在某些情況下，國際會計準則第 27 號或國際會計準則第 28 號允許企業對子公司、關聯企業或合資之權益採用國際財務報導準則第 9 號之規定處理；在該等情況下，企業應適用本準則之規定。企業亦應將本準則適用於與子公司、關聯企業或合資之權益連結之所有衍生工具。
 - (b) 適用國際會計準則第 19 號「員工給付」在員工給付計畫下之雇主權利及義務。
 - (c) [已刪除]
 - (d) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」所定義之保險合約。惟若國際財務報導準則第 9 號規定企業應單獨對嵌入於保險合約之衍生工具作會計處理，則該等衍生工具應適用本準則之規定。此外，發行人若依國際財務報導準則第 9 號之規定認列及衡量財務保證合約，發行人對該等財務保證合約亦應適用本準則之規定；但發行人若依國際財務報導準則第 4 號第 4 段(d)之規定，選擇依國際財務報導準則第 4 號之規定認列與衡量該等財務保證合約，則應適用國際財務報導準則第 4 號之規定。

- (e) 因包含裁量參與特性而屬國際財務報導準則第 4 號範圍之金融工具。該等工具之發行人對該等特性之處理，係豁免適用本準則第 15 至 32 及 AG25 至 AG35 段有關區分金融負債及權益工具之規定。惟該等工具應適用本準則所有其他規定。再者，本準則適用於嵌入於此等工具之衍生工具（見國際財務報導準則第 9 號）。
- (f) 適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之股份基礎給付交易下之金融工具、合約及義務。但下列兩情況除外：
 - (i) 屬本準則第 8 至 10 段範圍內之合約且適用本準則者，
 - (ii) 本準則第 33 及 34 段適用於與員工股票選擇權計畫、員工認股計畫及所有其他股份基礎給付協議有關之庫藏股之購買、出售、發行或註銷。

5-7 [已刪除]

8 本準則應適用於以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約，亦即將該合約視為金融工具。但若該合約之簽訂並持續持有係依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的者，則屬前述之例外。

9 以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約，有多種交割方式，包括：

- (a) 合約條款允許任何一方以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割；
- (b) 合約條款雖未明訂得以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割，但企業對於類似合約具有以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之實務慣例（無論係與同一交易對方簽訂互抵合約，或於合約履行或失效前出售合約）；
- (c) 企業對類似合約具有收取標的並於收取後短期內出售，以賺取短期價格波動之利潤或自營商毛利之實務慣例；及
- (d) 合約標的之非金融項目可隨時變現。

前述(b)或(c)之合約之簽訂非屬依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的，故屬本準則之範圍。對於其他適用第 8 段之合約應予以評估，以決定該合約之簽訂並持續持有是否係依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的，並因而決定是否屬本準則之範圍。

10 為購買或出售非金融項目所發行之選擇權，若可按第 9 段(a)或(d)之方式，以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割，仍屬本準則之範圍。此

種合約之簽訂不可能係依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的。

定義 (另見第 AG3 至 AG23 段)

11 本準則用語定義如下：

金融工具係指某一企業產生金融資產，另一企業同時產生金融負債或權益工具之任何合約。

金融資產係指下列任何資產：

- (a) 現金；
- (b) 另一企業之權益工具；
- (c) 合約權利：
 - (i) 以自另一企業收取現金或另一金融資產；或
 - (ii) 以按潛在有利於企業之條件與另一企業交換金融資產或金融負債；或
- (d) 將以或可能以企業本身權益工具交割之合約，且該合約係：
 - (i) 企業有或可能有義務收取變動數量企業本身權益工具之非衍生工具；或
 - (ii) 將以或可能以固定金額現金或另一金融資產交換固定數量企業本身權益工具以外之方式交割之衍生工具。基於此目的，該企業本身權益工具不包括依第 16A 及 16B 段規定分類為權益工具之可賣回金融工具、課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具，且依第 16C 及 16D 段規定分類為權益工具者，或該工具係於未來收取或交付企業本身權益工具之合約。

金融負債係指下列負債：

- (a) 合約義務：
 - (i) 以交付現金或另一金融資產予另一企業；或
 - (ii) 以按潛在不利於企業之條件與另一企業交換金融資產或金融負債；或
- (b) 將以或可能以企業本身權益工具交割之合約，且該合約係：
 - (i) 企業有或可能有義務交付變動數量企業本身權益工具之非衍生工具；或
 - (ii) 將以或可能以固定金額現金或另一金融資產交換固定數量企業本身權益

工具以外之方式交割之衍生工具。基於此目的，以固定金額之任何貨幣取得固定數量企業本身權益工具之權利、選擇權或認股證，若企業對其本身非衍生權益工具之同類全部現有持有人按持分比例提供該等權利、選擇權或認股證，則其為權益工具。同時，基於前述目的，該企業本身權益工具不包括依第 16A 及 16B 段規定分類為權益工具之可賣回金融工具、課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具，且依第 16C 及 16D 段規定分類為權益工具者，或該工具係於未來收取或交付企業本身權益工具之合約。

惟符合金融負債定義之工具，若具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者，應分類為權益工具（此為前述之例外）。

權益工具係指表彰某一企業於資產減除所有負債後剩餘權益之任何合約。

公允價值係於衡量日，市場參與者間在有秩序之交易中出售資產所能收取或移轉負債所需支付之價格。（見國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」）

可賣回工具係指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之金融工具，或於某不確定之未來事件發生或工具持有人死亡或退休時，自動賣回給發行人之金融工具。

12 下列名詞係定義於國際財務報導準則第 9 號附錄 A 或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 9 段，並用於本準則，其意義依國際會計準則第 39 號及國際財務報導準則第 9 號之規定：

- 金融資產或金融負債之攤銷後成本
- 除列
- 衍生工具
- 有效利息法
- 財務保證合約
- 透過損益按公允價值衡量之金融負債
- 確定承諾
- 預期交易
- 避險有效性
- 被避險項目
- 避險工具

- 持有供交易
 - 慣例交易
 - 交易成本
- 13 本準則所稱「合約」及「合約性」係指兩方以上相互間之協議，該協議具有明確之經濟後果，且由於此協議通常具有法律上之強制性，使合約各方幾乎無法避免前述經濟後果。合約，因此包括金融工具，可能以各種形式呈現，不必然為書面形式。
- 14 本準則所稱「個體（企業）」，包括個人、合夥、公司組織、信託及政府機關。

表達

負債及權益（另見第 AG13 至 AG14J 段及第 AG25 至 AG29A 段）

- 15 金融工具之發行人於原始認列時，應依合約協議之實質與金融負債、金融資產及權益工具之定義，將該工具或其組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。
- 16 當發行人適用第 11 段之定義於決定金融工具究屬權益工具或金融負債時，僅於該工具同時符合下列(a)與(b)兩條件，方屬權益工具：
- (a) 非具有下列合約義務之工具：
- (i) 交付現金或另一金融資產予另一企業；或
 - (ii) 按潛在不利於發行人之條件與另一企業交換金融資產或金融負債。
- (b) 若該工具將以或可能以發行人本身權益工具交割，則該工具係：
- (i) 發行人無合約義務交付本身變動數量權益工具之非衍生工具；或
 - (ii) 發行人僅能以固定金額現金或另一金融資產交換固定數量其本身權益工具之方式交割之衍生工具。基於此目的，以固定金額之任何貨幣取得固定數量企業本身權益工具之權利、選擇權或認股證，若企業對其本身非衍生權益工具之同類全部現有持有人按持分比例提供該等權利、選擇權或認股證，則其為權益工具。同時，基於前述目的，該發行人本身權益工具不包括具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述之所有特性且符合其條件之工具，或該工具係於未來收取或交付發行人本身權益工具之合約。

將導致或可能導致發行人於未來收取或交付發行人本身權益工具之合約義務，包括因衍生金融工具產生者，若不符合上述(a)及(b)之條件，則非屬權益工具。惟符

合金融負債定義之工具，若具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者，應分類為權益工具（此為前述之例外）。

可賣回工具

16A 可賣回金融工具包含當賣回權被行使時，發行人有以現金或另一金融資產再買回或贖回該工具之合約義務。包含前述義務之工具若具有下列所有特性，則應分類為權益（此為金融負債定義之例外）：

- (a) 於企業清算時，該工具之持有人有權取得按該企業淨資產之持分比例份額。企業之淨資產係指減除所有其他對其資產之請求後所剩餘之資產。持分比例份額決定如下：
 - (i) 將企業清算之淨資產均分為相等金額之單位；及
 - (ii) 將該金額乘以該金融工具持有人所持有之單位數。
- (b) 該類別工具之順位次於所有其他類別工具。符合此類別之工具：
 - (i) 於企業清算時對資產無任何優先請求權；且
 - (ii) 該類別工具在其順位次於所有其他類別工具前，無須轉換為另一工具。
- (c) 順位次於所有其他類別工具之所有金融工具均具相同特性。例如，該等工具必須全部為可賣回，且於計算再買回或贖回價格時所採用之公式或其他方法應對該類別中所有金融工具均相同。
- (d) 除以現金或另一金融資產再買回或贖回該工具之合約義務外，該工具並不包含任何須交付現金或另一金融資產予另一企業之合約義務，亦不包含任何須按潛在不利於企業之條件與另一企業交換金融資產或金融負債之合約義務，且該工具亦非金融負債定義段(b)所述，將以或可能以企業本身權益工具交割之合約。
- (e) 歸屬於工具存續期間之總期望現金流量絕大部分係基於該工具存續期間內企業之損益、已認列之淨資產變動、或已認列及未認列之淨資產公允價值變動（排除該工具之任何影響）。

16B 分類為權益工具者，除應具有前段之所有特性外，其發行人不得發行具有下列特性之其他金融工具或合約：

- (a) 總現金流量絕大部分係基於企業之損益、已認列之淨資產變動、或已認列及未認列之淨資產公允價值變動（排除該工具或合約之任何影響），及
- (b) 具有實質上限制或固定可賣回工具持有人剩餘報酬之效果。

企業與符合第 16A 段所述條件之工具持有人間若存有非金融合約，且該合約之條款及條件類似於非金融工具持有人與發行企業間可能簽訂之約當合約，企業於適用本段所述條件時不得考量該非金融合約。企業若無法決定其是否符合本段所述條件，則不得將該可賣回工具分類為權益工具。

課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具或工具組成部分

16C 某些金融工具包含一項發行企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之合約義務。該義務之發生係因企業清算確定會發生且企業無法控制(例如，存續期間有限之企業)，或不確定會發生但取決於該工具持有人之選擇。包含此種義務之工具若具有下列所有特性，則應分類為權益工具(此為金融負債定義之例外)：

- (a) 於企業清算時，該工具之持有人有權取得按該企業淨資產之持分比例份額。企業之淨資產係指減除所有其他對其資產之請求後所剩餘之資產。持分比例份額決定如下：
 - (i) 將企業清算之淨資產均分為相等金額之單位；及
 - (ii) 將該金額乘以該金融工具持有人所持有之單位數。
- (b) 該類別工具之順位次於所有其他類別工具。符合此類別之工具：
 - (i) 於企業清算時對資產無任何優先請求權；及
 - (ii) 該類別工具在其順位次於所有其他類別工具前，無須轉換為另一工具。
- (c) 順位次於所有其他類別工具之所有金融工具，必須均具有發行企業於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額之相同合約義務。

16D 分類為權益工具者，除應具有前段之所有特性外，其發行人不得發行具有下列特性之其他金融工具或合約：

- (a) 總現金流量絕大部分係基於企業之損益、已認列之淨資產變動、或已認列及未認列之淨資產公允價值變動(排除該工具或合約之任何影響)，及
- (b) 具有實質上限制或固定工具持有人剩餘報酬之效果。

企業與符合第 16C 段所述條件之工具持有人間若存有非金融合約，且該合約之條款及條件類似於非金融工具持有人與發行企業間可能簽訂之約當合約，企業於適用本段所述條件時不得考量該非金融合約。企業若無法決定其是否符合本段所述條件，則不得將該工具分類為權益工具。

重分類可賣回工具及課予企業僅於清算時按該企業淨資產之持分比例份額交付

予另一方之義務之工具

16E 企業應將金融工具自其具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件之日起，分類為權益工具。自該工具不再具有前述各段所定之所有特性或不再符合前述所有條件之日起，企業應重分類該金融工具。例如，當企業贖回所有已發行之不可賣回工具，而仍流通在外之任何可賣回工具均具有第 16A 及 16B 段之所有特性且符合其條件，則企業應自贖回該不可賣回工具之日起將可賣回工具重分類為權益工具。

16F 企業依第 16E 段規定重分類工具時，應按下列規定進行會計處理：

- (a) 企業應將權益工具自其不再具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性或不再符合其條件之日起，重分類為金融負債。該金融負債應以重分類日之公允價值衡量。企業應將該權益工具帳面價值與重分類日金融負債公允價值間之差額，認列為權益。
- (b) 企業應將金融負債自其具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件之日起，重分類為權益。該權益工具應以重分類日之金融負債帳面價值衡量。

無交付現金或另一金融資產之合約義務 (第 16 段(a))

17 除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述情況外，區分金融負債與權益工具之關鍵特性在於該金融工具之一方 (發行人) 存在交付現金或另一金融資產予另一方 (持有人)，或按潛在不利於發行人之條件與持有人交換金融資產或金融負債之合約義務。權益工具持有人雖可能具有按持分比例之份額收取股利或其他權益分配之權利，惟因發行人不能被要求交付現金或另一金融資產予另一方，故發行人並不具有進行分配之合約義務。

18 金融工具之實質 (而非其法律形式) 主導其於企業財務狀況表中之分類。實質與法律形式通常一致，但非一律如此。某些金融工具，其法律形式上為權益但實質上卻為負債，而某些金融工具則可能結合權益工具之特性與金融負債之特性。例如：

- (a) 發行人於固定或可決定之未來日期按固定或可決定之金額強制贖回之特別股，或持有人有權要求發行人於特定日期或之後按固定或可決定金額贖回該工具之特別股，係為金融負債。
- (b) 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。例如，開放式共同基金、單位信託基金、合夥及某些合作社可能允許其基金單位持有人或社員有權於任何時點以現金贖回其對發行人之權益，除依第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段分類為權益工具外，將導致基金單位持有人或社員之權益分類為金融負債。惟在無投入權益之企業（如某些共同基金或單位信託基金，見釋例 7），其財務報表中金融負債之分類並不排除使用如「可歸屬於基金單位持有人之淨資產價值」及「可歸屬於基金單位持有人之淨資產價值變動」等敘述，或採用額外揭露以表示全部社員權利所包含之項目，如符合權益定義之準備及不符合權益定義之可賣回工具（見釋例 8）。

19 企業若沒有無條件避免交付現金或另一金融資產以清償合約義務之權利，除依第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段分類為權益工具者外，此義務符合金融負債之定義。例如：

- (a) 企業清償合約義務之能力受限時（如無法取得外匯或付款須取得主管機關之核准），並不能否定於該工具中企業之合約義務或持有人之合約權利。
- (b) 取決於交易對方是否執行其贖回權利之合約義務，係為金融負債，因為企業沒有無條件避免交付現金或另一金融資產之權利。

20 未明確建立交付現金或另一金融資產之合約義務之金融工具，可能間接透過其條款及條件而建立義務。例如：

- (a) 一項金融工具可能包含一項僅於企業無法進行分配或贖回工具時必須清償之非金融義務。若企業僅能藉由非金融義務之清償，以避免移轉現金或另一金融資產者，該金融工具仍為金融負債。
- (b) 一項金融工具應列為金融負債，若其約定企業於清償時將交付下列兩者之一：
 - (i) 現金或另一金融資產；或
 - (ii) 企業本身股份，其價值經決定會顯著超過前述之現金或其他金融資產。

雖然企業並無交付現金或另一金融資產之明確合約義務，但用以清償之股份價值會使企業必然選擇將以現金清償。在任何情況下，持有人實質上被保證可收取之金額至少等於選擇以現金清償之金額（見第 21 段）。

以企業本身權益工具交割（第 16 段(b)）

21 企業不得僅因合約可能導致收取或交付其本身權益工具，而將該合約列為權益工具。企業可能具有收取或交付變動數量之本身股份或其他權益工具之合約權利或

義務，而使所收取或交付之企業本身權益工具之公允價值等於合約權利或義務之金額。該合約權利或義務可能為一固定金額，或者部分或全部隨企業本身權益工具市價以外之變數（如利率、商品價格或金融工具價格）而波動。茲舉兩例如下：(a)合約約定交付價值等於 CU100³之企業本身權益工具，及(b)合約約定交付價值等於 100 盎司黃金之企業本身權益工具。儘管企業必須或能夠以交付本身權益工具清償，該合約仍為金融負債，因該企業係以變動數量之企業本身權益工具交割該合約，故其非為權益工具。因此，該合約並非表彰企業資產減除其所有負債後之剩餘權益。

- 22 除第 22A 段所述情況外，企業之合約將以（收取或）交付固定數量之本身權益工具之方式交割，以交換固定數量之現金或另一金融資產者，係屬權益工具。例如一項已發行之股票選擇權，賦予交易對方有權以固定價格或固定面額債券購買該企業固定數量股份者，係屬權益工具。因市場利率變動所導致之合約公允價值變動，不會影響合約交割時支付或收取現金或其他金融資產之數量，或收取或交付權益工具之數量，故不排除該等合約成為權益工具。任何所收取對價（如發行以企業本身股份為標的之選擇權或認股證所收取之權利金）直接計入權益。任何所支付對價（如購買選擇權所支付之權利金）則直接自權益減除。權益工具公允價值之變動不認列於財務報表中。
- 22A 若將以收取或交付本身權益工具交割之合約，且該工具係具有第 16A 及 16B 段之所有特性且符合其條件之可賣回工具，或課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務工具（即具有第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者），則該合約為金融資產或金融負債。前述情況包括，企業將以收取或交付固定數量此等工具交換固定數量現金或另一金融資產交割之合約。
- 23 除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述情況外，企業有以現金或另一金融資產購買本身權益工具義務之合約，將產生一項金額為贖回金額現值之金融負債（例如遠期再買回價格、選擇權履約價格或其他贖回金額之現值）。於此情況下，即使該合約本身為權益工具亦然。例如，企業以現金購買其本身權益工具之遠期合約義務。該金融負債應按贖回金額之現值原始認列，並自權益中重分類。其後，該金融負債之衡量應依國際財務報導準則第 9 號規定處理。若合約到期未交割，金融負債之帳面金額應重分類為權益。企業購買其本身權益工具之合約義務，將會產生金額為贖回金額現值之金融負債，即使該義務係以交易對方是否執行贖回權利為條件（例如發行使交易對方有權以固定價格出售該企業本身權益工具之賣權）。
- 24 企業將以交付或收取固定數量之本身權益工具，交換變動金額之現金或另一金融資產交割之合約，為金融資產或金融負債。其中一例為合約約定企業必須交付 100 單位之本身權益工具，以交換價值等於 100 盎司黃金之現金。

³ 於本準則中，貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。

或有交割條款

- 25 金融工具可能視不確定未來事件之發生或不發生（或不確定情況之結果），而要求企業以交付現金、另一金融資產或另以產生金融負債之方式交割；該不確定未來事件（或不確定情況之結果）不受該工具發行人及持有人之控制，如股價指數、消費者物價指數、利率或課稅規定之變動、或發行人之未來收入、淨利或負債對權益之比率。此一金融工具之發行人未具無條件避免交付現金或另一金融資產（或另以產生金融負債之方式交割）之權利。因此，該金融工具為發行人之金融負債，除非：
- (a) 可要求以現金或另一金融資產（或另以產生金融負債之方式）交割之或有交割條款部分不具真實性；
 - (b) 僅於發行人進行清算時，始能要求發行人以現金或另一金融資產（或另以產生金融負債之方式交割）清償此義務；或
 - (c) 該工具具有第 16A 及 16B 段之所有特性且符合其條件。

交割之選擇

- 26 當衍生金融工具給與一方選擇如何交割（如發行人或持有人可選擇以現金淨額交割或以股份交換現金），除所有交割方式均將使其成為權益工具外，該衍生金融工具為金融資產或金融負債。
- 27 具交割選項之衍生金融工具屬金融負債之例包括，發行人可選擇以現金淨額交割或以本身股份交換現金方式交割之股票選擇權。同樣地，某些交換企業本身權益工具以購買或出售非金融項目之合約係屬本準則之範圍，因其得以非金融項目交付或以現金或另一金融工具淨額交割（見第 8 至 10 段）。該等合約為金融資產或金融負債而非權益工具。

複合金融工具（另見第 AG30 至 AG35 段及釋例 9 至 12）

- 28 非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款，以決定其是否同時包含負債及權益組成部分。前述組成部分應依第 15 段之規定分別分類為金融負債、金融資產或權益工具。
- 29 金融工具(a)使企業產生金融負債，且(b)給與持有人將該工具轉換為企業權益工具之選擇權時，企業應分別認列此金融工具之組成部分。例如，可轉換為企業固定數量普通股之債券或類似工具，係屬複合金融工具。基於企業之角度，此等工具包含兩項組成部分：金融負債（交付現金或另一金融資產之合約協議）及權益工具（在一特定期間內，給與持有人有權轉換為企業固定數量普通股之買權）。發行該金融工具之經濟效果，實質上等於同時發行具提前清償條款之債務工具及可

認購普通股之認股證，或發行一項附可分離認股權證之債務工具。因此，於所有情況下，企業應於其財務狀況表分別表達負債及權益組成部分。

- 30 可轉換工具並不因轉換選擇權是否執行之可能性變動，而修正對其負債及權益組成部分之分類，即使執行選擇權對某些持有人而言可能於經濟上看似有利。持有人並非都會以預期之方式執行選擇權，例如，因轉換產生之稅負效果對不同之持有人可能有異。再者，轉換之可能性亦將隨時間經過而改變。企業未來支付之合約義務依然存在，直到該轉換選擇權經由轉換、工具之到期或其他交易始得以消滅。
- 31 國際財務報導準則第 9 號處理金融資產及金融負債之衡量。權益工具為表彰某一企業於資產減除所有負債後剩餘權益之工具。因此當複合金融工具之原始帳面金額分攤至其權益及負債組成部分時，權益組成部分之金額等於該複合工具整體之公允價值減除經單獨決定之負債組成部分金額後之剩餘金額。嵌入複合金融工具之衍生特性（如買權）之價值，除屬權益組成部分（如權益轉換選擇權）外，應包含於負債組成部分。原始認列時，分攤予負債及權益組成部分之帳面金額總額一律等於歸屬於該工具之整體公允價值。原始分別認列複合工具之組成部分並不會產生利益或損失。
- 32 依第 31 段所述之方法，可轉換為普通股之債券發行人應先衡量無相關權益組成部分之類似負債（包括任何嵌入式非權益衍生特性）之公允價值，以決定負債組成部分之帳面金額。將工具轉換為普通股之選擇權所代表之權益工具，其帳面金額為複合金融工具之整體公允價值減除金融負債之公允價值。

庫藏股（另見第 AG36 段）

- 33 若企業再取回其本身之權益工具，該等工具（「庫藏股」）應自權益中減除。企業本身權益工具之購買、出售、發行或註銷，均不得於損益中認列利益或損失。此種庫藏股可能由企業或合併集團之其他成員取得並持有。所支付或所收取對價應直接認列於權益。
- 34 企業應依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之規定，於財務狀況表或附註中單獨揭露持有庫藏股之金額。若企業自關係人再取回其本身之權益工具，應依國際會計準則第 24 號「關係人」之規定揭露。

利息、股利、損失及利益（另見第 AG37 段）

- 35 屬金融負債之金融工具或組成部分，其相關之利息、股利、損失及利益，應於損益中認列為收益或費損。企業對權益工具持有人之分配，應以扣除所有相關所得稅利益後之淨額直接借記權益。權益交易之交易成本，應按扣除所有相關所得稅

利益後之淨額作為權益之減項處理。

- 36 將金融工具分類為金融負債或權益工具，將決定該工具相關利息、股利、損失及利益是否於損益中認列為收益或費損。因此，對整體認列為負債之股份所支付之股利，應比照債券之利息，將其認列為費用。同樣地，有關金融負債之贖回或再融資之利益及損失應認列為損益，權益工具之贖回或再融資則應認列為權益之變動。權益工具之公允價值變動不得認列於財務報表中。
- 37 企業於發行或取得其本身之權益工具時，通常會發生各種成本。該等成本可能包括登記費與其他規費，支付予法律、會計與其他專業顧問之費用，印刷成本及印花稅。權益交易之交易成本，應按扣除所有相關所得稅利益後之淨額作為權益之減項處理，但以直接可歸屬於該權益交易之可避免增額成本為限。已取消權益交易之成本應認列為費用。
- 38 發行複合金融工具之相關交易成本，應按價款分攤比例分攤至該工具之負債及權益組成部分。一項以上之交易所共同發生之相關交易成本（例如同時發行某些股票及其他股票於證券交易所掛牌之成本），應以合理且與類似交易一致之分攤基礎，分攤至該等交易。
- 39 於當期作為權益減項處理之交易成本，應依國際會計準則第 1 號之規定單獨揭露。直接認列於權益之所得稅相關金額，係包含於借記或貸記權益之當期及遞延所得稅彙總金額中，且該彙總金額應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定揭露。
- 40 分類為費用之股利可能於損益及其他綜合損益表中與其他負債之利息費用一起或以單獨項目表達。除本準則之規定外，利息及股利之揭露受國際會計準則第 1 號及國際財務報導準則第 7 號之規定所規範。某些情況下，由於利息及股利於某些事項（例如可否作為課稅減除項目）間存有差異，故宜將利息及股利於損益及其他綜合損益表分別揭露。所得稅影響數應依國際會計準則第 12 號之規定揭露。
- 41 金融負債帳面金額變動之利益及損失，即使其與一項包含有權以企業資產之剩餘權益交換現金或另一金融資產之工具有關（見第 18 段(b)），亦應於損益中認列為收益或費損。依國際會計準則第 1 號之規定，當再衡量此類工具所產生之利益或損失與了解企業經營績效有關時，企業應將其於綜合損益表中單獨表達。

金融資產及金融負債之互抵（另見第 AG38A 至 AG38F 及 AG39 段）

- 42 企業僅於同時符合下列條件時，始應將金融資產及金融負債互抵，並於財務狀況表中以淨額表達：
- (a) 企業目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵；且
 - (b) 企業意圖以淨額基礎交割或同時實現資產及清償負債。

對不符合除列規定之金融資產移轉之會計處理，企業不得將該已移轉之資產與相關負債互抵（見國際財務報導準則第 9 號第 3.2.22 段）。

- 43 當金融資產及金融負債互抵以淨額基礎表達，可反映交割兩項以上個別金融工具所產生之企業預期未來現金流量時，本準則規定該金融資產及金融負債應以淨額基礎表達。當企業有權且意圖收取或支付單一淨額，則實際上企業僅擁有單一金融資產或單一金融負債。在其他情況下，金融資產及金融負債應一致地依其為企業之資源或義務之特性，予以分別表達。企業應對屬國際財務報導準則第 7 號第 13A 段範圍內之已認列金融工具揭露國際財務報導準則第 7 號第 13B 至 13E 段規定之資訊。
- 44 已認列之金融資產及已認列之金融負債互抵並以淨額表達，不同於金融資產或金融負債之除列。雖然互抵不會產生利益或損失之認列，但金融工具之除列不僅會從財務狀況表中移除先前已認列之項目，亦可能會導致利益或損失之認列。
- 45 抵銷權係債務人依合約或其他形式之法定權利，以對債權人之應收金額清償或銷除對債權人之部分或全部應付金額。於不尋常之情況下，若三方間之協議明確建立債務人之抵銷權，則債務人可能具有法定權利將其對第三方之應收金額與其對債權人之應付金額互抵。因抵銷權係法定權利，故支持該權利之條件可能會因法律轄區而有所不同，且合約各方間之關係所適用之法律均須加以考量。
- 46 當可抵銷金融資產及金融負債之可執行權利存在時，將影響金融資產及金融負債相關之權利及義務，且可能影響企業之信用及流動性風險之暴險。惟僅存在抵銷權時，並不足以構成互抵之基礎。當企業缺乏意圖執行該權利或不意圖同時交割，將不影響企業未來現金流量之金額及時點。當企業意圖執行該權利或同時交割，以淨額基礎表達之資產及負債，將更能反映企業未來現金流量之金額、時點及該等現金流量所暴露之風險。在一方或雙方意圖以淨額基礎交割但未具法定權利之情況下，因個別金融資產及金融負債相關之權利及義務維持不變，故仍不足以作為互抵之依據。
- 47 企業交割特定資產及負債之意圖，可能受到正常營業慣例、金融市場規範與限制企業淨額交割或同時交割能力之其他情況之影響。當企業具有抵銷權，但不意圖以淨額交割或同時變現資產並清償負債者，該抵銷權對企業信用風險之暴險之影響則依國際財務報導準則第 7 號第 36 段之規定揭露。
- 48 兩項金融工具之同時交割，可能透過例如組織化金融市場中之交易所結算或面對面交換而完成。在此等情況下，現金流量相當於單一淨額，且無信用風險之暴險或流動性風險之暴險。在其他情況下，企業可能以收取及支付個別金額之方式交割兩項金融工具，而同時承擔金融資產總額所暴露之信用風險及金融負債總額所暴露之流動性風險。該等暴險即使相對短暫但卻可能重大。因此，僅於金融資產之變現及金融負債之清償於同一時點發生，始能視為同時交割。

- 49 企業於下列情況時，通常不符合第 42 段所述之條件，因此互抵通常並不適當：
- (a) 使用數種不同金融工具以模仿單一金融工具之特性（「合成工具」）；
 - (b) 自具有相同之主要暴險（例如遠期合約或其他衍生工具之投資組合中之資產及負債）但涉及不同之交易對方之金融工具所產生之金融資產及金融負債；
 - (c) 質押金融資產或其他資產為無追索權金融負債之擔保品；
 - (d) 債務人為解除債務將金融資產交付信託，而債權人並未同意以該等資產清償該債務（例如償債基金之協議）；或
 - (e) 產生損失之事件所發生之義務，預期可憑保險合約向第三人請求保險理賠而回收。
- 50 企業與單一交易對方進行多項金融工具交易，可能與該交易對方簽訂「淨額交割總約定」。於任一合約發生延滯或解約時，該總約定允許對所有涵蓋之金融工具以單一淨額交割。金融機構常使用該等約定以減少破產事件及其他情況導致交易對方無法履行義務所造成之損失。淨額交割總約定通常產生抵銷權，該抵銷權僅於特定延滯事件或其他於正常營業過程中預期不會發生之情況發生後，始可執行而影響個別金融資產之變現及個別金融負債之清償。淨額交割總約定僅於符合第 42 段所述之兩項條件時始可作為互抵之基礎。當淨額交割總約定之金融資產及金融負債未互抵時，該約定對企業信用風險之暴險之影響則依國際財務報導準則第 7 號第 36 段之規定揭露。

揭露

51-95 [已刪除]

生效日及過渡規定

- 96 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本準則，並得提前適用。企業於 2005 年 1 月 1 日前開始之年度期間適用本準則，亦應同時適用國際會計準則第 39 號（2003 年 12 月發布，包括 2004 年 3 月發布之修正）。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露該事實。
- 96A 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）規定，包含第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件之金融工具應分類為權益工具，並修正第 11、16、17 至 19、22、23、25、AG13、AG14 及 AG 27 段之規定，增加第 16A 至 16F、22A、96B、96C、97C、AG14A 至 AG14J 及 AG29A 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1

日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露此一事實，且應同時適用國際會計準則第 1 號、國際會計準則第 39 號、國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導解釋第 2 號之相關修正內容。

- 96B 「可賣回金融工具及清算所產生之義務」引進一有限範圍之例外；因此，企業不得將該例外類推適用。
- 96C 於前述例外下對工具所作之分類，應限於國際會計準則第 1 號、國際會計準則第 32 號、國際會計準則第 39 號、國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號對該工具之會計處理。該工具不應依其他指引（例如國際財務報導準則第 2 號）而被視為權益工具。
- 97 本準則應追溯適用。
- 97A 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正國際財務報導準則所使用之專用術語，並修正第 40 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該等修正內容亦應提前適用。
- 97B 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）刪除第 4 段(c)之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該修正內容。企業若提前適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），該修正內容亦應提前適用。惟該修正內容不適用於收購日在適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）前之企業合併所產生之或有對價。反之，企業應依國際財務報導準則第 3 號（2010 年修正）第 65A 至 65E 段處理此對價。
- 97C 企業於適用第 96A 段之修正內容時，應將具有僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之複合金融工具，區分為個別負債及權益組成部分。若負債組成部分不再流通在外，則追溯適用國際會計準則第 32 號之該等修正內容時，將涉及將權益區分為兩個組成部分。第一個組成部分將在保留盈餘中並代表負債組成部分之累計利息。另一個組成部分則代表原始權益組成部分。因此，若企業之負債組成部分於適用該等修正時已不再流通在外，則無須區分該兩個組成部分。
- 97D 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 4 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。如企業提前適用該修正內容，應揭露此一事實，並提前時適用 2008 年 5 月發布之國際財務報導準則第 7 號第 3 段、國際會計準則第 28 號第 1 段及國際會計準則第 31 號第 1 段之修正內容。企業得推延適用該修正內容。
- 97E 2009 年 10 月發布之「所發行權利之分類」，修正第 11 及 16 段之規定。企業應於 2010 年 2 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。如企業

提前適用該修正內容，應揭露此一事實。

- 97F [已刪除]
- 97G 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 97B 段之規定。企業應於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。
- 97H 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正第 3、4、12、23、31、42、96C、AG2 及 AG30 段，並刪除第 97F 段。企業應於適用 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。
- 97I 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則 10 號及國際財務報導準則 11 號「聯合協議」修正第 4 段(a)及第 AG29 段。企業應於適用國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則 11 號時，同時適用該等修正內容。
- 97J 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則 13 號修正第 11 段公允價值之定義及修正第 23 及 AG31 段。企業應於適用國際財務報導準則第 13 號時，同時適用該等修正內容。
- 97K 2011 年 6 月發布之「其他綜合損益項目之表達」(修正國際會計準則第 1 號)修正第 40 段。企業應於適用 2011 年 6 月修正之國際會計準則第 1 號時，同時適用該等修正內容。
- 97L 2011 年 12 月發布之「金融資產及金融負債之互抵」(修正國際會計準則第 32 號)，刪除第 AG38 段並新增第 AG38A 至 AG38F 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。企業應追溯適用該等修正內容，並得提前適用。企業若自較早日適用該等修正內容，應揭露該事實，且亦應依 2011 年 12 月發布之「揭露：金融資產及金融負債之互抵」(修正國際財務報導準則第 7 號)之規定揭露。

其他公報之撤銷

- 98 本準則取代國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」(2000 年修訂)⁴。
- 99 本準則取代下列解釋：
- (a) 解釋公告第 5 號「金融工具之分類：或有交割條款」；
 - (b) 解釋公告第 16 號「股本：再取得本身權益工具(庫藏股)」；及
 - (c) 解釋公告第 17 號「權益：權益交易之成本」。

⁴ 國際會計準則理事會於 2005 年 8 月將與金融工具相關之所有揭露移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。

100 本準則撤銷解釋公告草案第 34 號「金融工具：可由持有人贖回之工具或權利」。

附錄

應用指引

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

本附錄係屬本準則之一部分。

- AG1 本應用指引係說明本準則之特定層面之應用。
- AG2 本準則不處理金融工具之認列或衡量。金融資產及金融負債認列與衡量之規定係列示於國際財務報導準則第 9 號。

定義 (第 11 至 14 段)

金融資產及金融負債

- AG3 貨幣 (現金) 為金融資產，因其代表交換之媒介，故為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎。於銀行或類似金融機構中之現金存款為金融資產，因其代表存款戶之合約權利，使存款戶可自該機構取得現金或對其餘額簽發支票或類似工具以對債權人償付金融負債。
- AG4 代表於未來收取現金之合約權利之金融資產，及相對代表於未來交付現金之合約義務之金融負債，其常見之例為：
- (a) 應收及應付帳款；
 - (b) 應收及應付票據；
 - (c) 應收貸款及應付借款；及
 - (d) 應收及應付債券。

在每一情況下，一方收取現金之合約權利 (或支付義務) 係與另一方相對之支付義務 (或收取權利) 相配合。

- AG5 另一形式之金融工具係其所收取或所放棄之經濟利益為現金以外之金融資產。例如，以政府債券支付之應付票據賦予持有人有收取政府債券之合約權利，且發行人有交付政府債券而非現金之合約義務。該等債券因代表發行之政府支付現金之義務，故為金融資產。因此，該票據為票據持有人之金融資產及票據發行人之金融負債。

- AG6 「永久」債務工具（如「永久」債券、債券憑證及資本票據）通常提供持有人具有於未來無限期之固定日期收取利息之合約權利，且持有人無權收回本金，或雖有權收回本金但合約條款將使其非常不可能或於極遙遠之未來方有權收回本金。例如，企業可能發行一規定其按等於該工具面額或本金 CU1,000⁵8%之票面利率每年永續支付利息之金融工具。假設該工具發行時之市場利率為 8%，該發行人承擔於未來支付一系列利息之合約義務，其原始認列時之公允價值（現值）為 CU1,000。該工具之持有人及發行人分別具有一項金融資產及金融負債。
- AG7 收取、交付或交換金融工具之合約權利或合約義務，其本身即為金融工具。若一連串之合約權利或合約義務，最終將導致現金之收取或支付，或權益工具之取得或發行，則其符合金融工具之定義。
- AG8 執行合約權利之能力或滿足合約義務之要求可能是絕對的，或可能取決於未來事項之發生。例如，財務保證係貸款人向保證人收取現金之合約權利，及若借款人延滯時，保證人應支付給貸款人之相對合約義務。合約權利及義務係因過去之交易或事項（保證之承擔）而存在，即使貸款人執行其權利之能力及保證人執行其義務之要求，均取決於借款人未來之延滯行為。或有權利及義務符合金融資產及金融負債之定義，即使該等資產及負債不必然認列於財務報表中。某些此等或有權利及義務可能屬國際財務報導準則第 4 號範圍內之保險合約。
- AG9 依國際會計準則第 17 號「租賃」之規定，融資租賃主要被視為出租人有權收取且承租人有義務支付之一系列款項，而該款項幾乎與借款合同之本金與利息合計支付相同。出租人就此租賃合約中應收金額之投資而非該租賃資產本身作會計處理。另一方面，營業租賃主要被視為一項未完成之合約，該合約由出租人承諾提供資產於未來期間予承租人使用，以交換類似勞務費之對價。出租人持續對該租賃資產本身而非該合約未來之應收金額作會計處理。因此，融資租賃應被視為金融工具，而營業租賃則非為金融工具（個別已到期之應付款除外）。
- AG10 實體資產（如存貨、不動產、廠房及設備）、租賃資產及無形資產（如專利權及商標）非為金融資產。控制此等實體資產及無形資產，能創造產生現金流入或另一金融資產之機會，但不會產生收取現金或另一金融資產之現有權利。
- AG11 資產（如預付費用）之未來經濟效益在於收取商品或勞務而非收取現金或另一金融資產之權利者，則非為金融資產。同樣地，如遞延收入及大多數之保固義務等項目均非為金融負債，因與其有關之經濟效益流出為交付商品及勞務，而非支付現金或另一金融資產之合約義務。
- AG12 非合約性之負債或資產（如因政府法令要求而課徵之所得稅）非為金融負債或金融資產。所得稅之會計應依國際會計準則第 12 號之規定處理。同樣地，國際會計

⁵ 於本指引中，貨幣金額均以「貨幣單位」（CU，即 Currency Units）表達。

準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」所定義之推定義務非由合約產生，故非為金融負債。

權益工具

AG13 權益工具之例包括不可賣回普通股、某些可賣回工具（見第 16A 及 16B 段）、某些課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具（見第 16C 及 16D 段）、某些類型之特別股（見第 AG25 及 AG26 段）及認股證或發行之買權（允許持有人以固定數量現金或另一金融資產向發行企業認購或購買固定數量之不可賣回普通股）。企業以發行或購買固定數量本身權益工具交換固定數量現金或另一金融資產之義務，屬企業之權益工具（除第 22A 段所述情況外）。惟若此合約包含企業支付現金或另一金融資產之義務（依第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段分類為權益之合約者，不在此限），則會產生贖回金額之現值之負債（見第 AG27 段(a)）。不可賣回普通股之發行人於正式進行分配且形成對股東支付之法定義務時，即承擔一項負債。於宣告股利後，或企業結束且清償負債後之所有剩餘資產，即可分配予股東，可能屬此情況。

AG14 企業買進買權或取得之其他類似合約，使其有權支付固定數量現金或另一金融資產，以交換再取回固定數量之本身權益工具，非為企業之金融資產（除第 22A 段所述情況外）。相反地，任何所支付此合約之對價應列為權益之減項。

該類別工具之順位次於所有其他類別工具（第 16A 段(2)及第 16C 段(2)）

AG14A 第 16A 及 16C 段之特性之一為，該類別金融工具之順位次於所有其他類別工具。

AG14B 企業於決定一項工具是否為次順位類別時，應於其分類該工具之日評估企業假使於該日清算時該工具之請求權順位。若相關情況改變時，企業應重新評估其分類。例如，若企業發行或贖回另一金融工具，則此可能影響所涉及之工具是否仍為該類別工具之順位次於所有其他類別工具者。

AG14C 於企業清算時具有優先權之工具，非屬有權取得按該企業淨資產之持分比例份額之工具。例如，若一項工具使其持有人於企業清算時，除有權取得該企業淨資產之份額外，另可取得固定股利，而其他有權取得按該企業淨資產之持分比例份額之次順位類別工具於企業清算時不具有相同權利，則該工具於清算時具有優先權。

AG14D 若企業僅有一個金融工具類別，則應將該類別視為順位次於所有其他類別者。

歸屬於工具存續期間之總期望現金流量（第 16A 段(e)）

AG14E 歸屬於工具存續期間之總期望現金流量必須絕大部分係基於該工具存續期間內之企業損益、企業已認列之淨資產之變動或企業已認列及未認列之淨資產公允價值之變動。損益及已認列淨資產之變動應依相關之國際財務報導準則衡量。

由工具持有人 (非以企業業主身分) 所為之交易 (第 16A 及 16C 段)

- AG14F 可賣回工具持有人或課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具持有人，可能非以業主身分與企業進行交易。例如，工具持有人可能亦為該企業之員工。於評估該工具是否應依第 16A 或 16C 段規定分類為權益時，僅於與該工具之現金流量及合約條款及條件有關之工具持有人係以企業業主身分為之時，始應予以考量。
- AG14G 其中一例為具有限及普通合夥人之有限合夥。部分普通合夥人可能對企業提供保證，且可能因提供該保證而收到酬勞。於此等情況下，與保證及現金流量相關之工具持有人，扮演保證人之角色而非企業業主。因此，此保證及相關現金流量將不會使普通合夥人被視為順位次於有限合夥人，且於評估有限合夥人工具與普通合夥人工具之合約條款是否相同時，亦將不予考量。
- AG14H 另一例為以當期及以前年度提供之勞務或產生之營業額為基礎分攤損益予工具持有人之損益分配協議。此等協議係與非業主身分之工具持有人間之交易，故於評估第 16A 段或第 16C 段所列之特性時，不得予以考量。惟基於所持有工具之名目金額相對於該類別中其他工具之名目金額比例分攤損益予工具持有人之損益分配協議，則代表該交易之工具持有人係以業主身分為之，因而於評估第 16A 段或第 16C 段所列之特性時，應予以考量。
- AG14I 工具持有人 (非以業主身分) 與發行企業間之交易，其現金流量及合約條款與條件應類似於可能發生於非工具持有人與發行企業間之約當交易之現金流量及合約條款與條件。

無其他金融工具或合約之總現金流量實質上固定或限制工具持有人之剩餘報酬 (第 16B 及 16D 段)

- AG14J 分類為權益之金融工具除符合第 16A 或 16C 段之條件外，尚須符合企業不得發行同時具有下列特性之金融工具或合約：(a)總現金流量絕大部分係基於企業之損益、已認列之淨資產變動、或已認列及未認列之淨資產公允價值變動，及(b)具有實質上限制或固定剩餘報酬之效果。下列工具若為企業與非關係人間簽訂之正常商業條款，其係屬符合第 16A 或 16C 段之條件，而較不可能使其無法分類為權益：
- (a) 工具之總現金流量絕大部分係基於企業之特定資產。
 - (b) 工具之總現金流量係基於收入之百分比。
 - (c) 合約之設計係用以獎勵個別員工對企業所提供之勞務。
 - (d) 合約規定對勞務或商品之提供，係依利益不具重大之百分比支付。

衍生金融工具

- AG15 金融工具包括基本工具（如應收款、應付款及權益工具）及衍生金融工具（如金融選擇權、期貨與遠期合約、利率交換及貨幣交換）。衍生金融工具符合金融工具之定義，因此屬本準則之範圍。
- AG16 衍生金融工具產生之權利與義務具有使標的基本金融工具內含之一項或多項財務風險於合約雙方間移轉之作用。開始時，衍生金融工具給與一方按潛在有利之條件與另一方交換金融資產或金融負債之合約權利，或給與一方按潛在不利之條件與另一方交換金融資產或金融負債之合約義務。惟於合約開始時，衍生金融工具通常⁶不會導致標的基本金融工具之移轉，於合約到期時，此移轉亦未必會發生。某些工具具有執行此交換之權利及義務。由於交換之條款係於衍生工具開始時決定，而隨著金融市場價格之改變，該等條款可能變得有利或不利。
- AG17 交換金融資產或金融負債（即企業本身權益工具以外之金融工具）之賣權或買權，賦予持有人取得與合約標的金融工具公允價值之變動相關之潛在未來經濟效益之權利。反之，選擇權之發行人承擔放棄與標的金融工具公允價值變動相關之潛在未來經濟效益，或承受與該變動相關之潛在經濟效益損失之義務。持有人之合約權利及發行人之合約義務分別符合金融資產及金融負債之定義。選擇權合約之標的金融工具可能為任何金融資產，包括其他企業之股票及付息工具。選擇權可能要求發行人發行債務工具，而非移轉金融資產，但如果執行該選擇權，則其標的工具將構成持有人之金融資產。選擇權持有人按潛在有利之條件以交換金融資產之權利，及發行人按潛在不利之條件以交換金融資產之義務，係與選擇權執行時交換之標的金融資產不同。持有人之權利及發行人之義務之性質不受選擇權執行與否之可能性所影響。
- AG18 衍生金融工具之另一例為將於六個月後交割之遠期合約，合約之一方（買方）承諾交付 CU1,000,000 現金以交換面額 CU1,000,000 之固定利率政府債券，而另一方（賣方）承諾交付面額 CU1,000,000 之固定利率政府債券以交換 CU1,000,000 現金。於此六個月之期間，雙方均具有交換金融資產之合約權利及合約義務。若政府債券市價超過 CU1,000,000，則合約條件將有利於買方而不利於賣方；若市價低於 CU1,000,000，其影響則相反。買方具有之合約權利（金融資產）類似於持有買權之權利，而同時具有之合約義務（金融負債）類似於發行賣權之義務；賣方具有之合約權利（金融資產）則類似於持有賣權之權利，而同時具有之合約義務（金融負債）則類似於發行買權之義務。如同選擇權，此等合約權利及義務構成之金融資產及金融負債係獨立且不同於標的金融工具（被交換之債券及現金）。遠期合約之雙方有在約定時點執行之義務，而選擇權合約之執行僅於當選擇權之買方選擇執行時才會發生。
- AG19 許多其他類型之衍生工具內含於未來交換之權利或義務，包括利率與貨幣交換、

⁶ 大多數（但並非所有）衍生金融工具之情況為此，例如在某些跨幣別之利率交換，本金係於合約開始時即交換（且於到期時再換回）。

利率上限、上下限與下限、放款承諾、票據發行額度及信用狀。利率交換合約可能被視為遠期合約之變化形式，該合約雙方同意於未來對現金進行一系列之交換，其中一方金額之計算係參考浮動利率而另一方則參考固定利率。期貨合約為遠期合約另一變化形式，主要差異為期貨合約為標準化合約且於交易市場進行交易。

購買或出售非金融項目之合約 (第 8 至 10 段)

- AG20 購買或出售非金融項目之合約不符合金融工具之定義，因一方收取非金融資產或勞務之合約權利與另一方相對之義務，並未構成任何一方收取、交付或交換金融資產之現有權利或義務。例如，僅以收取或交付非金融項目為交割之合約（如白銀之選擇權、期貨或遠期合約），非屬金融工具。許多商品合約均為此類型。部分商品合約採標準化形式，且於組織化之市場採用與某些衍生金融工具大致相同之方式進行交易。例如，商品期貨合約因其於交易所掛牌交易而可隨時以現金購買或出售且可經多次交易。惟購買及出售該合約之雙方實際上係在交易標的商品。以現金購買或出售商品合約之能力、買賣之方便性，及協議以現金交割收取或交付商品義務之可能性，並不會改變該合約之基本特性而產生金融工具。惟某些購買或出售非金融項目之合約，得以淨額交割或以交換金融工具方式結清，或該非金融項目可隨時轉換為現金者，應視為金融工具而屬本準則之範圍（見第 8 段）。
- AG21 涉及收取或交付實體資產之合約，不會產生一方之金融資產及另一方之金融負債，除非任何相對之支付係遞延至移轉實體資產日以後。以信用交易購買或銷售商品者即為此例。
- AG22 某些合約係與商品連結，但不涉及以實體收取或交付商品之方式交割。該等合約明訂以現金支付交割，且所支付之現金係依合約公式決定，而非支付固定金額。例如，債券之本金可能係以債券到期日之當時石油市價乘以固定數量石油計算。該本金係以參照商品價格為指數，但僅能以現金交割。此種合約構成一項金融工具。
- AG23 金融工具之定義除產生金融資產或金融負債外，亦包含產生非金融資產或非金融負債之合約。此種金融工具通常給與一方以金融資產交換非金融資產之選擇權。例如，與石油連結之債券給與持有人有權定期收取一系列固定期間利息之給付及到期時收取固定數量現金，及以債券本金交換固定數量石油之選擇權。此選擇權執行之意願將隨時間而異，取決於石油之公允價值相對隱含在債券中之現金與石油交換比率（交換價格）。債券持有人執行該選擇權之意願，並不影響該資產組成部分之實質。金融資產之持有人及金融負債之發行人使該債券成為金融工具，不論其是否亦同時產生其他類型之資產及負債。
- AG24 [已刪除]

表達

負債及權益 (第 15 至 27 段)

無交付現金或另一金融資產之合約義務 (第 17 至 20 段)

AG25 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權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。發行人得以現金贖回特別股之選擇權，並不符合金融負債之定義，因發行人不具移轉金融資產予股東之現有義務。於此情況下，特別股之贖回僅取決於發行人之裁量。惟義務可能於特別股發行人執行其選擇權時產生（通常經由正式通知股東其贖回該特別股之意願）。

AG26 當特別股為不可贖回時，則應以附於該等特別股之其他權利決定適當之分類。分類係基於對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）之分配取決於發行人之裁量時，該特別股為權益工具。將特別股分類為權益工具或金融負債，不受下列因素影響，例如：

- (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。

以企業本身權益工具交割 (第 21 至 24 段)

AG27 下列釋例說明如何對標的為企業本身權益工具之不同類型合約予以分類：

- (a) 合約將以企業收取或交付固定數量本身股份而無未來之對價，或以固定數量本身股份交換固定數量現金或另一金融資產之方式交割者，係屬權益工具（除第 22A 段所述情況外）。因此，對此合約收取或交付之任何對價係直接計入權益或自權益減除。例如，發行之股票選擇權賦予交易對方有權以固定數量

現金購買固定數量企業股份。惟若該合約要求企業於固定或可決定之日或對方要求時，以現金或另一金融資產購買（贖回）其本身股份，則企業亦應以贖回金額之現值認列金融負債（具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者除外）。例如，遠期合約中，企業以固定數量現金再買回固定數量本身股份之義務。

- (b) 企業以現金購買其本身股份之義務將產生贖回金額現值之金融負債，即使企業應再買回股份之數量非屬固定或該義務取決於交易對方是否執行贖回之權利（除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述情況外）。例如，發行之選擇權要求若交易對方執行選擇權時，企業應以現金再買回其本身股份，即為有條件之義務。
- (c) 將以現金或另一金融資產交割之合約，為金融資產或金融負債，即使將收取或交付之現金或另一金融資產之金額係基於企業本身權益市價之變動（除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述情況外）。例如，淨現金交割之股票選擇權。
- (d) 將以變動數量企業本身股份交割，且該等股份之價值等於一個固定金額或一個基於標的變數變動之金額（如商品價格）之合約，為金融資產或金融負債。例如，發行可購買黃金之選擇權，若執行時，係以交付等於該選擇權合約價值之企業本身權益工具淨額交割。即使標的變數為企業本身股價而非黃金，此合約仍為金融資產或金融負債。同樣地，將以固定數量企業本身股份交割之合約，但附屬於該等股份之權利將會變動，以致使交割價值等於一個固定金額或一個基於標的變數變動之金額，則該合約為金融資產或金融負債。

或有交割條款（第 25 段）

AG28 第 25 段規定，若可要求以現金或另一金融資產（或導致該工具成為金融負債之另一方式）交割之或有交割條款部分不具真實性，則該交割條款將不影響金融工具之分類。因此，僅於發生極為罕見、高度異常及極不可能發生之事件，始能要求以現金或變動數量企業本身股份交割之合約，係為權益工具。同樣地，以固定數量企業本身股份交割，可能在合約規定企業無法控制之情況下予以排除，但若該等情況之發生不具真實性時，將該合約分類為權益工具係屬適當。

於合併財務報表之處理

AG29 於合併財務報表中，企業應依國際會計準則第 1 號及國際財務報導準則第 10 號表達非控制權益—即他方對其子公司之權益及收益。企業於合併財務報表中分類金融工具（或其組成部分）時，應考量集團成員與工具持有人間同意之所有條款及條件，以決定該集團整體是否將因該工具而有交付現金或另一金融資產之義務，或該工具將以導致分類為負債之方式交割。當集團中之子公司發行金融工具，且母公司或其他集團企業直接與該工具持有人同意額外條款（如保證），則該集團

可能不具分配或贖回之裁量權。雖然子公司之個別財務報表可不考量此等額外條款，而將金融工具作適當之分類，但為確保合併財務報表可反映集團整體所簽訂之合約與交易，集團成員與工具持有人間其他協議之影響均應於合併財務報表中予以考量。於存在此義務或交割條款之範圍內，該工具（或承擔該義務之組成部分）應於合併財務報表中分類為金融負債。

AG29A 某些對企業具有合約義務之工具類型，係依第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之規定而分類為權益工具。依該各段規定所作之分類係本準則對工具分類原則之例外。此例外不得延伸至合併財務報表中對非控制權益之分類。因此，於單獨或個別財務報表中，依第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之規定分類為權益工具之非控制權益，於集團之合併財務報表中應分類為負債。

複合金融工具（第 28 至 32 段）

AG30 第 28 段僅適用於非衍生複合金融工具之發行人。第 28 段不處理基於持有人之角度之複合金融工具。國際財務報導準則第 9 號基於持有人之角度，處理屬複合金融工具之金融資產之分類與衡量。

AG31 複合金融工具之一般形式為具有嵌入式轉換選擇權而無其他任何嵌入式衍生特性之債務工具，如可轉換為發行人普通股之債券。第 28 段規定此種金融工具之發行人應依下列規定於財務狀況表中分別表達負債組成部分及權益組成部分：

- (a) 發行人定期支付利息及本金之義務係屬金融負債，且於該工具轉換前，負債均存在。原始認列時，負債組成部分之公允價值為合約規定之未來現金流量按一定利率折現之現值，該利率係依據當時市場上可比之信用等級與在相同條件下提供幾乎相同現金流量，但不具有轉換選擇權之工具所適用之利率決定。
- (b) 權益工具係指將負債轉換為發行人權益之嵌入式選擇權。該選擇權於原始認列時有價值，即使其為價外時亦然。

AG32 可轉換工具於到期轉換時，企業應除列負債組成部分並將其認列為權益。原權益組成部分仍為權益（雖其可自權益之一個單行項目轉換為另一單行項目）。到期轉換時並不會產生利益或損失。

AG33 若企業於到期日前藉由提前贖回或再買回而消滅仍具可轉換優先權之可轉換工具，企業應於交易日將贖回或再買回所支付對價及任何交易成本分攤至該工具之負債及權益組成部分。分攤所支付對價及交易成本至個別組成部分所採用之方法，應與企業發行可轉換工具時依第 28 至 32 段之規定將收取之金額原始分攤至個別組成部分之方法相同。

AG34 於分攤對價後，任何所產生之利益或損失應依相關組成部分適用之會計原則處

理，其方法如下：

- (a) 與負債組成部分有關之利益或損失金額應認列於損益；及
- (b) 與權益組成部分有關之對價金額應認列於權益。

AG35 企業可能修改可轉換工具之條款以誘導提前轉換，例如於特定日前轉換則提供更有利之轉換比率或支付其他額外對價。於修改條款之日，持有人依修訂後條款將工具轉換可收取對價之公允價值，與持有人若依原條款可收取對價之公允價值兩者之差額，應於損益中認列為損失。

庫藏股 (第 33 及 34 段)

AG36 企業本身之權益工具，不論其再取回之原因為何，均不應認列為金融資產。第 33 段規定企業再取回其本身權益工具時，應自權益中減除該等權益工具。惟當企業代他人持有本身權益時 (如金融機構代客戶持有其本身權益)，此為代理之關係，因而所持有之權益工具並不包含於企業之財務狀況表。

利息、股利、損失及利益 (第 35 至 41 段)

AG37 下列釋例說明第 35 段對複合金融工具之應用。假設某非累積特別股須於 5 年內以現金贖回，但於贖回日前股利之支付屬企業之裁量權。此工具為複合金融工具，其負債組成部分為贖回金額之現值。此負債組成部分折價之攤銷應認列為損益並分類為利息費用，而與權益組成部分相關之股利支付應認列為損益之分配。類似之處理亦可適用於特別股之贖回並非強制性而屬持有人之選擇權，或若該特別股強制轉換為變動數量普通股，且該變動數量普通股為一個固定金額或一個基於標的變數 (如商品) 變動之金額。惟若任何未支付之股利應加計至贖回金額時，則該工具整體係屬負債。於此情況下，所有支付之股利均應分類為利息費用。

金融資產及金融負債之互抵 (第 42 至 50 段)

AG38 [已刪除]

企業「目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵」之條件 (第 42 段(a))

AG38A 抵銷權可能為目前可得或可能取決於未來事項 (例如，該權利可能僅於某些未來事項發生時方能被啟動或可行使，諸如某一交易對方延滯、無償債能力或破產等事項)。即使抵銷權並非取決於未來事項，亦可能僅於某一或全部交易對方之正常營業過程中、延滯時、或無償債能力或破產時，方屬法律上可執行。

AG38B 為符合第 42 段(a)之條件，企業必須目前有法律上可執行之抵銷權。此意指該抵銷

權：

- (a) 必須不取決於未來事項；且
- (b) 於企業及全部交易對方之下列任一情況下，均必須為法律上可執行：
 - (i) 正常營業過程中；
 - (ii) 延滯時；及
 - (iii) 無償債能力或破產時。

AG38C 抵銷權之性質及範圍（包括對於其行使所附加之任何條件，以及於延滯或無償債能力或破產時是否仍有抵銷權）可能因法律轄區而有所不同。因而，不能假設於正常營業過程之外抵銷權係自動可得。例如，某一轄區之破產或喪失償債能力之法律可能會禁止或限制某些情況下於破產或無償債能力時之抵銷權。

AG38D 企業應考量適用於各方間關係之法律（例如適用於各方之合約條款、規範合約之法律、或延滯、喪失償債能力或破產之法律），以確定抵銷權於企業及全部交易對方之正常營業過程中、延滯時、及無償債能力或破產時（如第 AG38B 段(b)所明訂），是否屬法律上可執行。

企業「意圖以淨額基礎交割或同時實現資產及清償負債」之條件（第 42 段(b)）

AG38E 為符合第 42 段(b)之條件，企業必須意圖以淨額基礎交割或同時實現資產及清償負債。雖然企業可能有權利以淨額交割，仍可能分別實現資產及清償負債。

AG38F 若企業能以某一方式清償各金額，而其結果事實上等同淨額交割，則企業將符合第 42 段(b)中淨額交割之條件。此將僅發生於總額交割機制具備銷除信用與流動性風險或導致不重大之信用與流動性風險及於單一交割流程或循環中處理應收款與應付款等特徵時。例如，具備下列所有特性之總額交割制度符合第 42 段(b)中之淨額交割條件：

- (a) 符合互抵資格之金融資產及金融負債於同一時點被送交處理；
- (b) 一旦金融資產及金融負債被送交處理，各方即承諾履行交割義務；
- (c) 一旦資產及負債已被送交處理，該等資產及負債所產生之現金流量即無改變之可能性（除非處理失敗一見下列(d)）；
- (d) 以證券擔保之資產及負債將以證券移轉或類似制度交割（例如款券同步交割），以致若證券之移轉失敗，則以該等證券作為擔保品之相關應收款或應付款之處理亦將失敗（且反之亦然）。
- (e) 任何失敗之交易（如(d)所列）將再進入交割制度處理直至交割；

- (f) 交割係透過同一交割機構（例如，交割銀行、中央銀行或中央證券保管所）完成；及
- (g) 備有提供足夠透支金額之當日拆款額度以使能夠處理交割日每一方之付款，且幾乎確定若有需求時當日拆款額度將會被承付。

AG39 本準則未對所謂「合成工具」提供特別之處理，合成工具係為模仿另一工具之特性而取得並持有，屬個別金融工具組合。例如，浮動利率長期負債與包含收取浮動利息及支付固定利息之利率交換結合，合成一固定利率長期負債。構成「合成工具」之每一財務工具，代表各自擁有其條款及條件之合約權利或義務，且每一工具均可單獨移轉或交割。每一金融工具所暴露之風險可能與其他金融工具不同。因此，當「合成工具」中之一項金融工具為資產而另一項為負債時，除其符合第 42 段互抵之條件外，兩者不得互抵而於企業財務狀況表以淨額基礎表達。

揭露

透過損益按公允價值衡量之金融資產及金融負債（第 94 段(f)）

AG40 [已刪除]