

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

(有意見者請於 101 年 6 月 20 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人  
會計研究發展基金會  
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## 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) 於 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
<b>國際會計準則第 32 號</b>	
<b>金融工具：表達</b>	
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



<b>定義</b>	<b>AG3</b>
<b>金融資產及金融負債</b>	<b>AG3</b>
<b>權益工具</b>	<b>AG13</b>
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
<b>衍生金融工具</b>	<b>AG15</b>
<b>購買或出售非金融項目之合約</b>	<b>AG20</b>
<b>表達</b>	<b>AG25</b>
<b>負債及權益</b>	<b>AG25</b>
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
<b>複合金融工具</b>	<b>AG30</b>
<b>庫藏股</b>	<b>AG36</b>
<b>利息、股利、損失及利益</b>	<b>AG37</b>
<b>金融資產及金融負債之互抵</b>	<b>AG38A</b>
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」<sup>1</sup>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<sup>2</sup>。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

<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 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。

## **草案中各項提議之潛在影響**

---

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。



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 CU100<sup>3</sup>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。

<sup>3</sup> 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)<sup>4</sup>。
- 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」。

<sup>4</sup> 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 CU1,000<sup>5</sup>8%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

<sup>5</sup> 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<sup>6</sup>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、

<sup>6</sup> 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之特徵時。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]

# 國際會計準則第 32 號

## 金融工具：表達

(2012 年版)

### B 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



財團法人  
會計研究發展基金會  
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

# 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) 所公布之隨附文件

國際會計準則第 32 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2005 年 1 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

**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**



## 理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 32 號之核准

國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」(2003 年修訂)由國際會計準則理事會 (IASB) 14 位理事中之 13 位理事贊成發布。Leisenring 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada





## 理事會對 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)之核准

「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)由國際會計準則理事會 (IASB) 13 位理事中之 11 位理事贊成發布。Barth 教授及 Garnett 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang



## 理事會對 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) 之核准

「股份認購權之分類」(修正國際會計準則第 32 號)由國際會計準則理事會 (IASB) 15 位理事中之 13 位理事贊成發布。Leisenring 先生及 Smith 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang



## 理事會對 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)之核准

「金融資產及金融負債之互抵」(修正國際會計準則第 32 號)由國際會計準則理事會 (IASB) 15 位理事中贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Wei-Guo Zhang



## 目錄

	段 次
<b>國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之結論基礎</b>	
<b>定義</b>	<b>BC4</b>
<b>金融資產、金融負債及權益工具</b>	<b>BC4</b>
<b>以外幣表達按比例發行之股份認購權</b>	<b>BC4A</b>
<b>表達</b>	<b>BC5</b>
<b>負債及權益</b>	<b>BC5</b>
<b>無交付現金或其他金融資產之合約義務</b>	<b>BC7</b>
可賣回工具	BC7
隱含義務	BC9
以企業本身權益工具交割	BC10
或有交割條款	BC16
交割選項	BC20
替代方法之考量	BC21
<b>複合金融工具</b>	<b>BC22</b>
<b>庫藏股</b>	<b>BC32</b>
<b>利息、股利、損失及利益</b>	<b>BC33</b>
權益交易之成本	BC33
<b>草案之變動彙總</b>	<b>BC49</b>
<b>對某些可賣回工具及某些僅於企業清算時始有義務將企業按持分比例計算之淨資產交付另一方之工具之修正</b>	<b>BC50</b>
對可賣回工具之修正	BC50
對僅於企業清算時始有義務將企業按持分比例計算之淨資產交付 另一方之修正	BC64
<b>非控制權益</b>	<b>BC68</b>



<b>成本與效益分析</b>	<b>BC69</b>
<b><u>對金融資產及金融負債互抵應用指引之修正</u></b>	<b>BC75</b>
<b>背景</b>	<b>BC75</b>
<b>金融資產及金融負債之互抵之規定</b>	<b>BC79</b>
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))	BC79
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))	BC94
<b>互抵擔保品金額</b>	<b>BC102</b>
<b>科目單位</b>	<b>BC105</b>
<b>成本效益考量</b>	<b>BC112</b>
<b>過渡規定及生效日</b>	<b>BC117</b>
<b>反對意見</b>	



# 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 32 號，但非屬其一部分。

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年修訂國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」<sup>1</sup>，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會於 2001 年 7 月宣布將進行改善多號準則之計畫，包含國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」<sup>2</sup>，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此改善計畫之目的在藉由闡明與增加指引、刪除內在不一致之處，並將解釋常務委員會之解釋公告及國際會計準則第 39 號之執行指引納入準則中，以減少準則之複雜程度。理事會於 2002 年 6 月發布國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露與表達」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之草案中公布其提議，意見截止日為 2002 年 10 月 14 日。理事會共收到超過 170 封對草案之意見函。
- BC3 由於理事會並未重新考量國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號對金融工具會計所建立之基本方法，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 32 號尚未重新考量之規範。
- BC3A 理事會於 2006 年 7 月發布國際會計準則第 32 號有關可賣回工具及於清算時產生義務之工具之分類提議修正草案。理事會後續確認該等提議，而於 2008 年發布之修正即構成目前國際會計準則第 32 號之一部分。第 BC50 至 BC74 段係彙整理事會對其所作結論之考量及理由。

## 定義 (第 11 至 14 段及第 AG3 至 AG24 段)

### 金融資產、金融負債及權益工具 (第 11 段及第 AG3 至 AG14 段)

- BC4 修訂之國際會計準則第 32 號闡述與企業本身權益工具連結或以企業本身權益工具交割之金融工具，應分類金融資產、金融負債或權益工具。於第 BC6 至 BC15 段

<sup>1</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2005 年 8 月將所有金融工具相關揭露移至國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。原發布於結論基礎中有關揭露之各段，若仍為攸關，亦移至國際財務報導準則第 7 號之結論基礎中。

<sup>2</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

有進一步之討論，理事會決定下列合約不得分類為權益(a)包含交付現金或其他金融資產，或按潛在不利於企業之條件交換金融資產或金融負債之義務、(b)非以收取或交付固定數量股份之非衍生工具，或(c)非以固定數量現金或其他金融資產交換固定數量股份之衍生工具。理事會亦決定不得將以企業本身權益為衍生工具之衍生工具合約分類為權益。與此決定一致，理事會亦決定修正國際會計準則第 32 號金融資產、金融負債或權益工具之定義，使其與有關企業本身權益工具合約之指引一致。於國際會計準則第 32 號之修訂計畫中，理事會未重新考量定義之其他方面，例如由理事會之前身，國際會計準則委員會 (IASB) 2000 年發布之準則草案「金融工具及類似項目」中，聯合作業小組對定義之其他更改提議。

## 以外幣表達按比例發行之股份認購權

- BC4A 2005 年時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 曾被問及嵌入於以外幣表達之可轉換債券之權益轉換選擇權，是否符合國際會計準則第 32 號分類為權益工具之規定。國際會計準則第 32 號敘明，有關購買或發行企業本身權益工具之衍生工具，僅於其將導致以固定數量權益工具交換固定數量現金或其他資產時，始為權益工具。當時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，若轉換選擇權係以發行企業功能性貨幣外之貨幣表達時，則所收到之功能性貨幣現金數量將是變動的。因此，該工具為衍生負債，應以公允價值衡量且其公允價值變動應列入損益。
- BC4B 惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦決議表示，此結果與其在國際會計準則第 32 號中提出「固定換固定」之概念時理事會所採用之方法並不一致。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定建議理事會修正國際會計準則第 32 號，以允許若轉換或單獨選擇權之執行價格為固定之任何貨幣者，分類為權益。理事會於 2005 年 9 月決定不繼續討論此提議之修正。
- BC4C 於 2009 年時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 要求理事會考量類似議題。此議題為賦予持有人收取固定數量發行企業本身權益工具以交換固定數量發行企業功能性貨幣以外幣 (外幣) 之權利，是否應按衍生負債處理。
- BC4D 此等權利通常被稱為「股份認購權」(包含權利、選擇權及認股證)。全世界許多轄區之法律或規定要求增加資本時應採用股份認購權。企業發行一個或多個權利使現存非衍生權益工具類別之股東得按比例取得固定數量額外股份。其執行價格通常會低於當時股份之市價。因此，若股東不希望其於企業中持股比例之權益被稀釋，則必須執行其權利。國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」及國際會計準則第 33 號「每股盈餘」有討論發行具該等特性之權利。
- BC4E 理事會得知於現實之經濟環境中，企業常發行具前述討論特性之權利。理事會亦得知，許多發行企業以其功能性貨幣以外之貨幣固定該權利之執行價格，因該等企業係於超過一個之轄區上市，且可能受法律或規定之要求而為。因此，會計處

理之結論，會影響於許多轄區之眾多企業。此外，由於此等交易通常為相對較大之交易，故對企業之財務報表金額可能具實質之影響。

- BC4F 理事會同意國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於 2005 年所作之決議，對以外幣表達執行價格之合約，將不會導致企業收取固定金額之現金。惟理事會亦同意國際財務報導解釋委員會 (IFRIC)，將該等權利分類為衍生負債與交易之實質不一致。股份認購權僅發行給現有股東，且以其既有之股份數量為發行之基礎。就此方面而言，股份認購權部分類似以股份給付之股利。
- BC4G 理事會決定，給予持有人有權取得固定數量企業本身權益工具以交換固定數量任何貨幣之金融工具，僅於該企業將其按比例提供予現存所有與其本身非衍生權益工具相同類別之持有人時，方屬權益工具。
- BC4H 在將具前述特性之權利之給付排除於國際財務報導準則第 2 號之範圍時，理事會明確指出，該權利之持有人如同權益工具之持有人 (即業者) 收取權利。理事會表示，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定，來自於與業主 (以其業主之身分) 之交易應認列於業主權益變動表而非綜合淨利表。
- BC4I 與國際財務報導準則第 2 號之決議一致，理事會決定，對所有現存股東按比例發行權利以取得額外股份者，係屬來自於與業主 (以其業主之身分) 之交易。因此，該等交易應認列於權益而非綜合淨利。由於理事會決議該等權利為權益工具，故決定修正金融負債之定義以排除該等權利。
- BC4J 部分回應者對草案之修正文字過於開放而可能導致操弄之風險表達關切。理事會反對此論點，因為該極端狹隘之修正要求企業對所有與其本身非衍生權益工具相同類別之現存股東作相同處理。理事會亦表示企業變更其資本結構以創造一個新的非衍生權益工具類別，將因國際財務報導準則對表達及揭露之規定而顯而易見。
- BC4K 理事會決定不擴大此決議至給予持有人權利購買企業本身權益工具之其他工具 (如可轉換債券之轉換特性)。理事會亦表示，長天期外幣之股份認購權基本上並非與業主 (以其業主身分) 之交易。對所有相同權益工具類別之業主作相同處理，亦為國際財務報導準則解釋委員會 (IFRIC) 於財務報導準則解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」中，區分對業主之無償分配與交換交易之基礎。將權利按比例分配予現存股東之事實，為理事會決議對國際會計準則第 32 號「固定換固定」觀念提供例外之關鍵，即其係侷限於與業主 (以其業主身分) 之特定交易。

## 表達 (第 15 至 50 段及第 AG25 至 AG39 段)

## 負債及權益 (第 15 至 27 段及第 AG25 至 AG29 段)

BC5 修訂之國際會計準則第 32 號闡述與企業本身權益工具連結或以企業本身權益工具交割之衍生及非衍生合約，係屬金融資產、金融負債或權益工具。原國際會計準則第 32 號僅零散地規範此議題之某些方面，而未清楚地規範各種不同交易（如以股份淨額交割之合約及具交割選項之合約）於此準則下應如何處理。理事會決議其應闡明此等交易之會計處理。

BC6 理事會同意之方法彙總如下：

以企業本身權益為標的之合約，僅於同時符合下列條件，方屬權益工具：

- (a) 其不具移轉現金或其他金融資產，或按潛在不利於企業之條件與另一個體交換金融資產或金融負債之合約義務；及
- (b) 若該工具將以或可能以企業本身權益工具交割，則其為(i)非衍生工具，該工具不包含交付變動數量本身權益工具之合約義務，或(ii)衍生工具，該工具係以固定數量現金或其他金融資產交換固定數量本身權益工具方式交割。

## 無交付現金或其他金融資產之合約義務（第 17 至 20 段及第 AG25 及 AG29 段）

### 可賣回工具（第 18 段(2)）

BC7 理事會決議，一項金融工具若賦予持有人有權將該工具賣回給企業以取得現金或其他金融資產，此工具屬企業之金融負債。該等金融工具通常由共同基金、單位信託基金、合作社及類似個體發行，且其贖回金額通常為企業淨資產之特定比例。雖然此等金融工具之法律形式通常包含此類工具持有人有權利取得企業資產之剩餘權益，惟其包含持有人擁有將金融工具賣回予企業以取得現金或其他金融資產之選擇權，即表示該工具符合金融負債之定義。分類為金融負債時，無須考量何時可執行該權利、執行該權利時如何決定應收或應付金額，及該可賣回工具是否有固定到期日。

BC7A 理事會重新考量有關其對某些可賣回工具之決議，並於 2008 年 2 月修正國際會計準則第 32 號（見第 BC50 至 BC74 段）。

BC8 理事會表示，將可賣回工具分類為金融負債，並不排除無權益之企業（例如某些共同基金或單位信託基金）或依國際會計準則第 32 號之規定股本為金融負債之企業（例如某些合作社）之財務報表使用「可歸屬於基金單位持有人之淨資產」及「可歸屬於基金單位持有人之淨資產變動」等項目名稱。理事會亦同意其應提供該等企業如何表達其損益表<sup>3</sup>及資產負債表<sup>4</sup>之釋例（見釋例 7 及 8）。

<sup>3</sup> 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）規定企業應將其所有收益及費損項目表達



## 隱含義務 (第 20 段)

BC9 理事會未討論一項義務是否可以隱含地建立而非明確地建立，因其非為改善計畫之範圍。此問題將於理事會對收入、負債及權益之計畫中予以考量。因此，理事會保留原有之看法，即工具可能間接藉由其條款及條件產生義務（見第 20 段）。例如以合約規定加速分配股利之特別股，且於可預見之未來已計畫分配之股利高到會使企業基於經濟上之考量而強制贖回該工具；惟理事會認為此釋例不夠清楚，因此已刪除該釋例，並由其他較為清楚且得處理實務上已出現問題之情況之釋例所取代。

## 以企業本身權益工具交割 (第 21 至 24 段及第 AG27 段)

BC10 修訂之國際會計準則第 32 號所採之方法，包含下列兩個主要結論：

- (a) 若企業具有以現金購買本身股份之義務（如購買其本身股份之遠期合約），則企業支付該現金金額之義務即為金融負債。
- (b) 若企業於合約中使用本身權益工具「作為貨幣」，以收取或交付變動數量股份，而其價值等於固定金額或基於標的變數之變動金額（如商品價格），則該合約非權益工具，而為金融資產或金融負債。換言之，若合約係以變動數量企業本身權益工具交割，或以固定數量本身權益工具交換變動金額現金或其他金融資產，則該合約非為權益工具，而為金融資產或金融負債。

*若企業具有以現金購買本身股份之義務，則企業有義務支付之現金金額即為金融負債*

BC11 企業購買本身股份之義務係對該合約所規範之股份建立一個到期日。因此，就該義務而言，當企業承擔此義務時，該等股份即不再是權益工具。此依國際會計準則第 32 號之處理方法與企業提供強制贖回股份之處理方法一致。若未要求將股份贖回金額之現值認列為金融負債，具有以交付現金交換其本身權益工具之相同義務之企業，將依該贖回條款是否係嵌入於權益工具或為獨立之衍生合約，而可能於其財務報告中報導不同之資訊。

BC12 部分草案回應者建議，當企業發行選擇權，若該選擇權被執行，將導致企業支付現金以收取本身股份，由於此義務係取決於選擇權之執行與否，故將此履約價格全部金額視為金融負債並不正確。理事會反對此論點，因企業具有支付全部贖回金額之義務，且無法避免以現金或其他金融資產交割全部贖回金額，除非交易對方決定不執行其贖回權，或不受企業控制之特定未來事件或情況發生或不發生。理事會亦表示，若作此改變，則國際會計準則第 32 號中對取決於不受企業控制之事件或選擇之義務作負債處理之其他規定亦可能須重新考量。此等規定包括，例

於一張綜合損益表或兩張報表上（單獨損益表及綜合損益表）。

<sup>4</sup> 國際會計準則第 1 號 (2007 年修訂) 以「財務狀況表」取代「資產負債表」。



如(a)具或有交割條款之金融工具，對其附條件義務之所有金額以金融負債處理，(b)持有人具有可贖回選擇權之特別股，對其附條件義務之所有金額以金融負債處理，及(c)賦予持有人有權要求發行人以現金或其他金融資產贖回給企業之金融工具（可賣回工具），其金額係參考某指數而決定，因而可能增加或減少，對其附條件義務之所有金額以金融負債處理。

*若企業於合約中以本身權益工具作為貨幣使用，以收取或交付變動數量股份，則該合約非為權益工具，而為金融資產或金融負債*

- BC13 理事會同意，企業若於合約中以本身權益工具作為貨幣使用，以收取或交付變動數量股份，其價值等於固定金額或基於標的變數之變動金額（如以股份淨額交割之黃金衍生合約或交付價值等於 CU10,000 股份之義務），則將此合約視為權益工具作相關之會計處理，並不適當。此合約係代表某特定金額之權利或義務，而非特定之權益。支付或收取特定金額（非特定權益）之合約，非屬權益工具。就此合約而言，於該交易交割前，企業並不知其將收取或交付多少本身股份（或多少現金），且企業甚至可能不知其是否將收取或交付本身股份。
- BC14 此外，理事會表示，排除對前述合約作權益工具之處理，可限制企業為使合約作權益之處理而安排潛在有利或不利交易之誘因。例如，理事會認為，當合約標的為一特定價值而非特定權益時，企業不應僅因交易包含股份交割條款即將其作權益之處理。
- BC15 理事會反對以下論點，以企業本身股份交割之合約，因其未改變資產或負債，且未因合約之交割而產生利益或損失，故必為權益工具。理事會表示，任何利益或損失將於交易交割前產生，而非於其交割時。

### **或有交割條款（第 25 及 AG28 段）**

- BC16 修訂之準則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，即金融工具交割之方式係基於不確定未來事件之發生或不發生，或發行人及持有人無法控制之不確定情況之結果（即「或有交割條款」），則該工具為金融負債。
- BC17 修正內容不包含先前於解釋公告第 5 號第 6 段所提出之例外情況，即金融工具發行時，企業被要求以現金或其他金融資產交割之可能性極低之情況。理事會決議，僅因以現金交割係很有可能時，方將交付現金或其他金融資產之義務分類為金融負債，並不符合金融負債及權益工具之定義。因除某事件於未來發生或不發生外，企業將無法避免以現金或其他金融資產交割，故其具有因過去事件而產生移轉經濟效益之合約義務。
- BC18 然而，理事會亦決議，僅適用於企業清算事件之或有交割條款，不應影響工具之分類，因如此作將與繼續經營假設不一致。僅於企業清算時方支付現金或其他金

融資產之或有交割條款，類似於清算時具有優先權之權益工具，因此於分類工具時不應予以考量。

- BC19 此外，理事會決定，若或有交割條款中之部分可要求以現金或變動數量本身股份交割不具真實性，於分類工具時不應予以考量。理事會亦同意對「不具真實性」於本文中之意義提供指引（見第 AG28 段）。

### 交割選項（第 26 及 27 段）

- BC20 修訂之準則規定，若合約給予任一方一種或多種交割方式之選擇權（如以現金淨額或以股份交換現金），除所有交割方式均將使其分類為權益外，該衍生工具為金融資產或金融負債。理事會決議，企業不得僅因合約中包含以固定數量股份交換固定金額交割合約之選擇權，而排除將其依金融資產及金融負債之會計處理。理事會已於草案中提議，於決定該等工具之分類時，過去慣例及管理階層之意圖均應加以考量。然而，草案回應者表示，此等規定之執行有其困難，因某些企業並不具任何類似交易之過去經驗，且評估是否存在已建立之實務經驗及管理階層之意圖為何，可能均屬主觀。理事會同意此等意見，因此決議過去慣例及管理階層之意圖不應為決定之因素。

### 替代方法之考量

- BC21 於完成國際會計準則第 32 號之修訂時，理事會考量過，但否決下列數個替代方法：
- (a) 所有將以企業本身股份交割之合約均分類為權益工具。理事會反對此方法，因其對企業以本身股份作為貨幣使用之交易（即當企業具有義務以變動數量本身股份交割以支付固定或可決定之金額），並未作適當之處理。
  - (b) 僅若(i)合約將以企業本身股份交割，及(ii)以交易對方之觀點而言，合約公允價值與股份公允價值成同方向之變動，方可將合約分類為權益工具。於此方法下，以交易對方之觀點而言，若合約價值與企業本身股份價值成反方向變動時，以企業本身股份交割之合約則為金融資產或金融負債。例如，企業買回本身股份之義務。理事會反對此方法，因採用此方法將代表對權益觀念根本上之改變。理事會亦表示與現有之「架構」<sup>5</sup>及國際會計準則第 32 號相較，此將導致未公開徵求意見之某些交易分類方法之改變。
  - (c) 將以企業本身權益交割之合約，應分類為權益工具，除非其價值係反映企業本身股份價格以外因素之變動。理事會為避免其違反以變動數量企業本身股份交割之非衍生合約應分類為金融資產或金融負債之原則，故反對此方法。

<sup>5</sup> 提及之「架構」，係指國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年所採用之國際會計準則委員會 (IASC) 之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

- (d) 僅限於將流通在外之普通股分類為權益工具，而將其他於未來收取或交付企業本身股份之所有合約分類為金融資產或金融負債。理事會反對此方法，因採用此方法將代表對權益觀念根本上之改變。理事會亦表示與現存國際會計準則第 32 號相較，此將導致未公開徵求意見之某些交易分類方法之改變。

## 複合金融工具 (第 28 至 32 段及第 AG30 至 AG35 段)

BC22 本準則規定應將單一金融工具之負債及權益組成部分分別表達於企業之資產負債表<sup>6</sup>。負債及權益兩者皆由單一金融工具而非兩項以上個別工具所產生，係關乎形式更勝於實質之問題。理事會認為，分別表達單一工具所包含之負債及權益組成部分，更能忠實表述企業之財務狀況。

### 分攤原始帳面價值至負債及權益組成部分 (第 31 及 32 段、第 AG36 至 AG38 段及釋例 9 至 12)

BC23 前一版國際會計準則第 32 號未規定分配複合金融工具原始帳面價值至其個別負債及權益組成部分之特定方法。然而，其建議可考慮之方法如下：

- (a) 自工具整體之金額中減除較容易單獨決定之組成部分金額，其剩餘金額則分配予較不易衡量之組成部分 (通常為權益組成部分) (「包含與不包含」法)；及
- (b) 單獨衡量負債及權益組成部分，且於必要時依比例調整其金額，以使組成部分之總額等於工具整體之金額 (「相對公允價值」法)。

BC24 基於國際會計準則第 32 號未規定金融資產、金融負債及權益工具之衡量，前述之選擇方法於當時係屬正當。

BC25 然而，自國際會計準則第 39 號<sup>7</sup>發布後，國際財務報導準則即包含金融資產及金融負債之衡量。因此，因缺乏對金融工具之衡量規定，而認為國際會計準則第 32 號不應規定分離複合金融工具之特定方法之觀點，已不再正確。國際會計準則第 39 號第 43 段規定金融負債原始認列時，應以公允價值衡量。是以，依相對公允價值法對負債組成部分所作之原始衡量，並不符合國際會計準則第 39 號之規定。

BC26 原始衡量後，依國際會計準則第 39 號<sup>8</sup>之規定，分類為以公允價值變動列入損益

<sup>6</sup> 國際會計準則第 1 號 (2007 年修訂) 以「財務狀況表」取代「資產負債表」。

<sup>7</sup> 理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際會計準則第 39 號第 43 段有關金融資產原始衡量之規定已移至國際財務報導準則第 9 號第 5.1.1 段。

<sup>8</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

之金融負債應以公允價值衡量，而其他金融負債則應以攤銷後成本衡量。若複合金融工具之負債組成部分被分類為以公允價值變動列入損益之類別時，企業採用相對公允價值法，則可於原始衡量後立即認列利益或損失。此則與國際會計準則第 32 號第 31 段，不因單獨原始認列金融工具之組成部分而產生利益或損失之規定不一致。

- BC27 依「架構」<sup>9</sup>、國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號之規定，權益工具之定義為表彰某一企業於資產減除負債後剩餘權益之任何合約。「架構」第 67 段進一步規定，資產負債表上所列示之權益金額係取決於資產及負債之衡量。
- BC28 理事會決議，國際會計準則第 32 號對複合金融工具負債組成部分之原始認列，應刪除得以分配予權益組成部分後之剩餘金額衡量，或得以相對公允價值法為基礎衡量之替代方法。而是應先衡量負債組成部分（包括任何嵌入式非權益衍生特性之價值，如嵌入買權特性），並將剩餘金額分配予權益組成部分。
- BC29 本次修正之目的係將企業對單一複合金融工具應拆分為負債及權益組成部分之相關規定，與國際會計準則第 39 號<sup>8</sup>對金融負債原始衡量及國際會計準則第 32 號與「架構」將權益定義為剩餘權益之規定一致。
- BC30 此方法無須估計輸入值及採用複雜之選擇權定價模式以衡量某些複合金融工具權益組成部分。理事會亦表示，缺乏指定之方法將導致採用國際會計準則第 32 號之企業不具可比性，因此，明確規定單一方法是令人滿意的。
- BC31 理事會表示，採用包含與不包含法之情況下，規定先決定負債組成部分，係與準則制定機構之聯合工作小組對「金融工具及類似項目」（國際會計準則委員會（IASB）於 2000 年 12 月發布）準則草案及結論基礎中之提議一致（見準則草案第 74 及 75 段，及應用補充第 318 段）。

## 庫藏股（第 33、34 及 AG36 段）

- BC32 修訂後之準則納入解釋公告第 16 號「股本：再取得本身權益工具（庫藏股）」之指引。企業取得或後續再出售本身權益工具，係表示已放棄其權益之權益工具持有者與繼續持有權益工具者間之移轉，而非企業之利益或損失。

## 利息、股利、損失及利益（第 35 至 41 段及第 AG37 段）

### 權益交易之成本（第 35 段及第 37 至 39 段）

- BC33 修訂後之準則納入解釋公告第 17 號「權益：權益交易之成本」之指引。於完成權

<sup>9</sup> 現在觀念架構第 4.22 段。



益交易時所發生之必要交易成本應視為與該交易有關之一部分。將權益交易與交易成本連結，可於權益中反映交易之總成本。

BC34 [已刪除]

BC48

## 草案之變動彙總

BC49 對草案提議所作之主要變動如下：

- (a) 草案提議將金融負債定義為，具有交付現金或其他金融資產予另一企業或按潛在不利之條件與另一企業交換金融工具之合約義務。本準則將該定義擴充至包含將以或可能以企業本身權益工具交割之合約。本準則對金融資產之定義亦作類似之擴充。
- (b) 草案提議，一項金融工具若賦予持有人有權將該工具賣回給企業以取得現金或其他金融資產，此工具為金融負債。本準則保留此結論，但提供額外之指引及釋例以協助於此規定之下，將不具有國際會計準則第 32 號定義之權益或其股本並非國際會計準則第 32 號定義之權益之企業。
- (c) 本準則保留並闡明草案中對金融工具可間接產生義務之條款及條件之提議。
- (d) 草案提議於國際會計準則第 32 號納入先前於解釋公告第 5 號之結論。即金融工具交割之方式係基於不確定未來事件之發生或不發生，或發行人及持有人無法控制之不確定情況之結果，則該工具為金融負債。本準則規定無須考慮僅於企業清算時方適用或不具真實性之或有交割條款，以闡明此結論。
- (e) 草案提議，若企業符合下列所有條件，則其包含交割選項之衍生合約係符合權益工具之定義：(i) 具有無條件之權利且具有能力以總額交割合約；(ii) 具有以總額交割之實務慣例；及(iii) 具有以總額交割之意圖。前述條件未保留於本準則中。然而，本準則規定，具有交割選項之衍生工具，除所有交割方式均將使其分類為權益外，該衍生工具為金融資產或金融負債。
- (f) 本準則對再買回可轉換工具之會計提供明確之指引。
- (g) 本準則對修改可轉換工具條款以誘導提前轉換之會計提供明確之指引。
- (h) 草案提議，屬於子公司權益工具之金融工具，若為母公司所持有時，應於合併中予以銷除，或若非為母公司所持有時，應於合併資產負債表之權益中予以表達（即少數股權<sup>10</sup>，並與母公司權益分別表達）。本準則規定，於決定集

<sup>10</sup>國際會計準則理事會於 2008 年 1 月發布修正之國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，將

團整體是否具有可能產生金融負債之義務時，應考量集團成員與工具持有人間約定之所有條款及條件。只要存在此義務，該工具（或承擔該義務之工具組成部分）於合併財務報表中為金融負債。

- (i) [已刪除]
- (j) [已刪除]
- (k) 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2005 年 8 月發布國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。因此，金融工具相關之揭露（若仍為攸關），已移至國際財務報導準則第 7 號。

## 對某些可賣回工具及某些僅於企業清算時始有義務將企業按持分比例計算之淨資產交付另一方之工具之修正

### 對可賣回工具之修正

BC50 如第 BC7 及 BC8 段之討論，可賣回工具符合金融負債之定義，且理事會決議所有此等工具應分類為負債。然而，若此等工具代表對企業淨資產之剩餘請求權，而將其分類為金融負債時，有成員提出下列疑慮：

- (a) 於繼續經營之基礎下，負債之認列不應低於要求即付之金額。此將導致整個企業之市價總值將取決於金融工具贖回價值之計算基礎而認列為負債。
- (b) 將負債帳面價值之變動認列為損益。此將導致不合常理之會計（若贖回價值與企業績效相連結），理由如下：
  - (i) 當企業績效良好，負債交割金額之現值增加，因而認列損失。
  - (ii) 當企業績效不佳，負債交割金額之現值減少，因而認列利益。
- (c) 再次取決於贖回價值之計算基礎，可能使企業因未認列之無形資產及商譽，及非以公允價值衡量所認列之資產及負債，而報導負的淨資產。
- (d) 發行企業之財務狀況表呈現出該企業整體（或大部分）係由債務提供資金。
- (e) 將分配予股東之利益認列為費用。因此，將使損益之作用看似為分配政策之函數而非績效。

再者，有成員主張，額外之揭露及採用綜合損益表與財務狀況表之格式，並無法

---

「少數股權」修正為「非控制權益」。國際會計準則第 27 號之合併規定已被 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則 10 號「合併財務報表」取代。「非控制權益」之用語及對非控制權益之規定並未改變。



解決前述問題。

- BC51 理事會同意成員所述，許多可賣回工具雖符合金融負債之定義，仍代表企業淨資產之剩餘權益。理事會亦同意成員所述，額外之揭露及改造企業財務報表之格式，並無法解決現行會計處理下缺乏攸關性及可瞭解性之問題。因此，理事會決定修正國際會計準則第 32 號，以改善此等工具之財務報導。
- BC52 理事會考量下列方法以改善代表企業淨資產剩餘權益之工具之財務報導：
- (a) 繼續將該等工具分類為金融負債，但修正其衡量而使其公允價值之變動不予認列；
  - (b) 修正國際會計準則第 32 號為規定將所有可賣回工具拆分為賣權及主工具；或
  - (c) 修正國際會計準則第 32 號以提供有限範圍之例外，以使符合特定條件之可按公允價值賣回之金融工具將分類為權益。

#### 修正某些可賣回金融工具之衡量而不予認列其公允價值之變動

- BC53 理事會決定反對此方法，理由如下：
- (a) 其與國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號<sup>11</sup>規定僅權益工具於原始認列後無須再衡量之原則不一致；
  - (b) 其仍存在若企業之工具均屬可賣回時，將無權益工具之缺點；及
  - (c) 其對國際會計準則第 39 號引進新的金融負債類別，因而增加複雜度。

#### 將所有可賣回工具拆分為賣權及主工具

- BC54 理事會認為，對可賣回股份拆分為權益組成部分及發行賣權組成部分（金融負債）研究進一步之方法，將會重複理事會對負債及權益長期計畫之努力。因此，理事會決定此階段不著手進行決定是否可賣回股份應拆分為權益組成部分及發行賣權組成部分之計畫。

#### 將代表企業剩餘權益之可賣回工具分類為權益

- BC55 理事會決定進行修正國際會計準則第 32 號之提議，規定於符合特定條件下，將代表企業淨資產剩餘權益之可賣回金融工具分類為權益。此提議代表對金融負債定義作有限範圍之例外，且為一短期解決方案，因而先不對負債及權益長期計畫作結論。理事會於 2006 年 6 月發布草案提議可按公允價值賣回之金融工具，於符合特定條件時應分類為權益。

<sup>11</sup> 國際會計準則理事會(IASB)於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

- BC56 為回應收到之草案回應者之意見，理事會將包含於第 16A 及 16B 段中辨認代表企業剩餘權益之可賣回工具之條件加以修正。理事會決定該等條件之理由如下：
- (a) 確保可賣回工具為代表企業淨資產剩餘權益之一個類別；
  - (b) 確保提議之修正與金融負債定義之有限範圍之例外一致；及
  - (c) 減少因此修正而可能產生操弄之機會。
- BC57 理事會決定該工具必須為持有人有權取得企業清算時按持分比例計算之淨資產，因清算時之淨資產代表企業最終之剩餘權益。
- BC58 理事會決定該工具類別必須為企業清算時順位次於所有其他工具之類別，以代表企業之剩餘權益。
- BC59 理事會決定順位次於所有其他工具類別中之所有工具，必須具有相同之合約條款及條件。為確保該工具類別整體屬剩餘類別，理事會決定該類別之工具持有人不得以企業業主身分而有優先權之條款或條件。
- BC60 理事會決定，可賣回工具應不具交付金融資產（除賣權外）予其他企業之合約義務。因此次之修正代表金融負債定義有限範圍之例外，若擴充該例外至其他合約義務之工具並不適當。再者，理事會決議，若可賣回工具包含其他合約義務，則該工具可能非代表剩餘權益，因可賣回工具持有人可能對部分企業淨資產之請求權優先於其他工具。
- BC61 不但要求將可賣回工具直接與企業績效連結，理事會亦決定不應存在金融工具或合約之報酬係較可賣回工具更屬剩餘之性質。理事會決定規定，不應存在其他金融工具或合約之總現金流量實質上係基於企業績效，且具重大限制或固定可賣回工具持有人報酬之效果。納入此條件係為確保可賣回工具之持有人即代表企業淨資產之剩餘權益。
- BC62 工具持有人可能以業主以外之身分與發行企業進行交易。理事會決議，於評估金融工具是否具有第 16A 或 16C 段所規定之特性時，不宜考量與非業主身分之工具持有人有關之現金流量與合約特性。因該等現金流量與合約特性係獨立於可賣回金融工具之現金流量與合約特性之外且不相同。
- BC63 理事會亦決定，以所發行之可賣回金融工具交割之合約（如認股證及其他衍生工具），不應分類為權益。理事會表示因此次之修正代表金融負債定義有限範圍之例外，而擴充該例外至前述合約並不適當。

**對僅於企業清算時始有義務將企業按持分比例計算之淨資產交付另一方之修正**

BC64 前述成員所提與可賣回金融工具分類有關之類似議題亦適用於僅於企業清算時始產生義務之某些金融工具。

BC65 理事會於 2006 年 6 月發布之草案提議，將金融負債之定義排除僅於企業清算時，持有人始有權按持分比例取得企業淨資產之合約義務。企業之清算可能為：

- (a) 確定會發生且企業無法控制（訂有經營年限之企業）；或
- (b) 不確定會發生但取決於持有人之選擇（例如某些合夥人權益）。

BC66 對該草案之回應者，普遍係支持提議之修正。

BC67 理事會決定，金融負債定義之例外應適用於符合特定要求下，僅於企業清算時，持有人有權按持分比例取得企業淨資產之工具。該等要求及其理由之多數，均與可賣回工具類似。其中具有差異之要求如下：

- (a) 此處並未要求不存在其他合約義務；
- (b) 此處並未要求考量工具存續期間之總預計現金流量；
- (c) 該工具類別中唯一應具有之相同特性為，發行企業於清算時按持分比例交付持有人企業淨資產之義務。

前述差異之理由為該義務交割之時點。金融工具之存續期間與發行企業存續期間相同；該義務之終止僅於企業清算時才會發生。因此，理事會決議，僅著重於清算時所存在之義務，係屬適當。該工具必須為順位次於所有其他工具類別，且僅於該時點時方代表企業之剩餘權益。然而，若該工具包含其他合約義務，則該等義務可能須依國際會計準則第 32 號之規定予以單獨處理。

## 非控制權益

BC68 理事會決定，可賣回金融工具或課予企業僅於清算時按持分比例交付企業淨資產予另一方之義務之工具，若其代表工具之剩餘類別（且符合所有相關規定），則應於發行人之單獨財務報表上分類為權益。理事會決議，該等工具非屬合併財務報表中之剩餘權益，因此於合併財務報表中之非控制權益若包含移轉金融資產予其他企業之義務，則應分類為金融負債。

## 成本與效益分析

BC69 理事會承認於 2008 年 2 月所作之修正與「架構」中負債之定義，或與國際會計準則第 32 號中基於該定義之基本原則不一致。因此，該等修正使國際會計準則第 32 號之複雜度增加並產生對詳細規則之需要。然而，理事會亦表示，國際會計準則

第 32 號包含其他對原則 (及「架構」中對負債定義) 之例外規定, 而要求將原應視為權益之工具分類為負債。該等例外突顯對負債與權益之區分尚須廣泛地重新考量, 理事會正於其長期計畫中處理此議題。

- BC70 理事會決議, 於此過渡期間將具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件之工具分類為權益, 可改善提供予財務報表使用者之資訊之可比性。此係因與普通股大致相同之金融工具將遍及不同結構之企業 (例如某些合夥組織、訂有經營年限之企業及合作社) 予以一致地分類。該特定工具與普通股有一點不同之處為交付現金 (或其他金融資產) 之義務。然而, 理事會決議, 該特定工具之其他特性與普通股相當類似, 而足以分類為權益。因此, 理事會認為, 修正之規定將提供財務報表使用者更具可瞭解及攸關之財務報導。
- BC71 再者, 於制訂此次修正時, 理事會考量企業取得必要資訊以決定依規定分類之成本。理事會相信任何新資訊之取得成本係微不足道, 因所有必要之資訊均應為隨時可得。
- BC72 理事會亦承認對金融負債定義引進例外規定之成本與風險之一為可能造成操弄之機會。理事會之結論為, 財務操弄之機會可藉由對權益之分類規定詳細之條件及相關揭露予以最小化。
- BC73 因此, 理事會相信此次修正之效益係大於成本。
- BC74 理事會採納之觀點為, 於大多數情況下, 企業應可追溯適用此次之修正。理事會表示, 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」對追溯適用新規定所造成之會計政策變動於實務上不可行時, 有提供放寬之規定。此外, 理事會採納之觀點為, 具有僅於清算時按持分比例將企業淨資產交付予另一方之義務之複合金融工具, 若其負債組成部分於首次適用日已不再流通在外, 則要求分離此複合金融工具之成本將超過其產生之效益。因此, 於過渡性規定中, 並未要求分離此等複合工具。

## **對金融資產及金融負債互抵應用指引之修正**

### **背景**

- BC75 依財務報表使用者之要求及金融穩定理事會之建議, 國際會計準則理事會 (IASB) 與美國國家準則制定機構—美國財務會計準則理事會 (FASB) 於 2010 年 6 月新增一項計畫至其各自之議程, 以改善金融資產及金融負債之互抵規定並潛在達成該等規定之趨同。雙方理事會作成此決議係因其對金融資產及金融負債互抵規定之差異, 造成依國際財務報導準則規定所編製財務狀況表表達之金額, 與依美國一般公認會計原則規定所編製財務狀況表表達之金額兩者間之重大差異。特別是



對有大額衍生工具活動之企業更是如此。

- BC76 因而，理事會於 2011 年 6 月發布「金融資產及金融負債之互抵」之草案。草案中各項提議會與美國財務會計準則理事會 (FASB) 建立一個共通方法。該草案亦提議對受抵銷權及相關協議 (如擔保協議) 規範之金融資產及金融負債，及該等權利與協議對企業財務狀況影響之相關揭露。
- BC77 基於所收到對草案之回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 與美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定維持其現有之互抵模式。惟雙方理事會注意到所規定總額及淨額資訊之共通揭露，對財務報表使用者係為有用。因此，雙方理事會藉由修正原始於草案中提議之揭露並將其定案，同意共通揭露之規定。2011 年 12 月發布「揭露—金融資產及金融負債之互抵」之修正 (修正國際財務報導準則第 7 號)。
- BC78 此外，國際會計準則理事會 (IASB) 決定於國際會計準則第 32 號新增應用指引，以處理適用部分之互抵條件時所發現之不一致。此包括闡明「目前有法律上可執行之抵銷權」之意義及部分總額交割制度可能被視為等同淨額交割。

## 金融資產及金融負債之互抵之規定

### 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))

- BC79 為符合國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之條件，企業須目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵。惟國際會計準則第 32 號先前並未提供「目前有法律上可執行之權利以互抵」之意義為何的指引。來自草案之回饋意見揭示國際財務報導準則之編製者適用此條件之不一致。因而，理事會決定於國際會計準則第 32 號納入應用指引 (第 AG38A 至 AG38D 段) 以闡明此條件之意義。
- BC80 理事會認為財務狀況表表達之金融資產及金融負債之淨額應表述企業於正常營業過程中之暴險，及若其中某一方依合約條款將不執行或無法執行之暴險。因此理事會闡明第 AG38B 段以符合於國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之條件，於企業本身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，抵銷權須為法律上可執行。該權利須存在於全部交易對方，若某一交易對方之事件發生 (包括企業)，其他一個或多個交易對方可對已延滯、無力償還或破產之一方執行抵銷權。
- BC81 若於延滯時及無償債能力或破產時無法執行抵銷權，則互抵將無法反映企業權利及義務之經濟實質，且因此將無法符合國際會計準則第 32 號第 43 段互抵之目的。理事會採用「延滯時及無償債能力或破產時」之用語以說明企業依合約將不執行或無法執行之情境。
- BC82 國際會計準則第 32 號第 42 段(a)「目前」用語之採用係意指抵銷權不得取決於未



來事項。若抵銷權取決於未來事項或以未來事項為條件，企業目前不具有（法律上可執行之）抵銷權。抵銷權直到或有事項發生（若可能的話）才會存在。

- BC83 此外，理事會認為隨時間經過或所支付金額之不確定性並不妨礙企業目前具有（法律上可執行之）抵銷權。受抵銷權限制之支付於未來日期始會發生之事實，本身並非屬依國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之規定而須排除互抵之一個條件或一個或有事項之形式。
- BC84 惟當金額到期且應付時，若抵銷權當期無法行使，因為企業並不具有權利以互抵該等支付，則企業未符合互抵條件。同樣地，於正常營業過程中、延滯時及無償債能力或破產時（如調降評等），發生某一未來事項後可能消失或可能不再可執行之抵銷權，將不符合國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之「目前」（法律上可執行）之條件。
- BC85 國際會計準則第 32 號第 42 段(a)「目前」用語之適用並非實務上不一致之來源，而係因草案用語所產生之問題。因而，理事會決定僅須對條件中之法律上可執行性部分提供進一步之應用指引。
- BC86 於草案中各項提議之制定過程中，理事會之結論為淨額可表述企業之權利或義務，若(a)企業有能力要求淨額交割或於所有情況下執行淨額交割（即權利之行使並未取決於未來事項）、(b)該能力是確定的及(c)企業意圖收取或支付單一淨額或同時實現資產及清償負債。
- BC87 部分回應者擔心第 BC86 段提及之「所有情況」及「能力是確定的」之用語與現今國際會計準則第 32 號相比，會創造較高之門檻。惟理事會認為草案之結論與國際會計準則第 32 號中之條件及原則一致，特別於第 42、43、46 及 47 段。此外，國際會計準則第 32 號第 AG38B 段之應用指引藉由闡明企業於何種情況下應能互抵（即「所有情況」之意義為何）及規定此類情況下之法律上可執行性（適用現今國際會計準則第 32 號時，常使用之用語），以解決回應者之考量。

### 全部交易對方之適用

- BC88 草案中之各項提議要求抵銷權於「某一交易對方」（包括企業本身）延滯時及無償債能力或破產時須屬法律上可執行。關於企業延滯時及（或）無償債能力或破產時抵銷權必須可執行之規定是否會改變現今國際會計準則第 32 號之條件，存有不同之觀點。
- BC89 部分回應者不同意企業於延滯時及無償債能力或破產時抵銷權必須可執行。雖然依國際會計準則第 32 號之規定須考量現今之可執行性以達到互抵，部分回應者僅注重交易對方無償債能力或破產之影響。此等回應者質疑對於其本身無償債能力或破產時是否可取得關於可執行性之法律意見，並且認為這在實務上會改變國際會計準則第 32 號，因而可能增加編製者之成本及負擔。他們亦認為此項規定將與

財務報表編製所按之繼續經營基礎不一致。

- BC90 惟其他回應者同意為隨時表述企業之淨暴險，於合約之全部交易對方無償債能力或破產時，抵銷權必須可執行。
- BC91 理事會認為限制交易對方（且非企業本身）於延滯時及無償債能力或破產時抵銷權之執行與國際會計準則第 32 號互抵之原則及目的不一致。
- BC92 若於企業延滯時及無償債能力或破產時無法亦執行抵銷權，則互抵將無法反映企業權利與義務之經濟實質或企業之財務狀況（即互抵將無法依國際會計準則第 32 號第 43 段之規定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），因而將不符合國際會計準則第 32 號互抵之目的。
- BC93 因而，理事會決定闡明企業及其交易對方兩者於延滯時及無償債能力或破產時抵銷權必須可執行（國際會計準則第 32 號第 AG38A 及 AG38B 段），以符合國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之互抵條件。

#### 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)）

- BC94 於草案中理事會指出僅於企業實際上具有只以淨額表達之一項權利或義務（即企業實際上具有單一淨金融資產或淨金融負債）時，金融資產及金融負債之互抵屬適當且反映企業之財務狀況。互抵產生之金額亦須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。此與國際會計準則第 32 號第 43 段之原則一致。
- BC95 於制定該原則之過程中，理事會了解企業可能目前有法律上可執行之權利且欲以淨額交割，但可能不具有操作能力以實現淨額交割。於同一時點以總額部位交割之結果與淨額交割將不會有所差異。因此理事會納入同時交割以作為淨額交割之實務上例外。同時交割係意圖獲得實質上等同實際淨額交割之支付。草案中之提議亦將同時交割定義為「於同一時點」交割。
- BC96 同時交割指「於同一時點」於國際會計準則第 32 號第 48 段係一既存之觀念，其能使企業符合國際會計準則第 32 號第 42 段(b)之條件。惟在對外說明會活動中所收到之回饋意見，對於國際會計準則第 32 號「同時交割」之解釋在實務上有所分歧。許多編製者及會計師事務所將國際會計準則第 32 號第 48 段解釋為透過交易所之交割一向符合同時交割條件，即使未於同一時點發生。
- BC97 回應者亦指出精確地於同一時點（同時）交換總額現金流量以進行兩個部位之交割，於現今實務極少發生。該等回應者主張「同時」係無法操作，且忽略為達到經濟上被視為淨暴險而建立之交割制度。
- BC98 部分編製者亦指出透過某些總額交割機制之交割（雖然並未同時），對於以淨額

交割或於同一時點交割 (目前視為符合國際會計準則第 32 號之規定, 而未真實地「於同一時點」發生) 均可有效產生相同暴險。對於特定交割機制, 一旦交割流程開始, 企業不會暴露於超過淨額之信用或流動性風險, 因此該程序等同淨額交割。

- BC99 國際會計準則第 32 號第 48 段說明同時交割將產生「無信用風險之暴險或流動性風險之暴險」。經過再研議後, 理事會認為總額交割機制同時具有兩項特徵(i)銷除信用與流動性風險; 及(ii)於單一交割流程中處理應收款與應付款。理事會同意具有此等特徵之總額交割制度係有效地等同淨額交割。
- BC100 為闡明國際會計準則第 32 號互抵條件之應用及降低實務上之分歧, 因而理事會闡明淨額交割背後之原則, 並將具有符合國際會計準則第 32 號有關淨額交割條件之特性之總額交割制度之釋例納入國際會計準則第 32 號第 AG38F 段中。
- BC101 惟為抵銷條件之目的, 於描述可能被視為等同淨額交割之制度時, 理事會決定不特別提及交易所或中央交易及結算機制。符合國際會計準則第 32 號第 AG38F 段原則之制度於不同轄區可能有不同之名稱。提及特定交割制度類型, 可能排除亦被視為等同淨額交割之其他制度。此外, 理事會並不想暗示透過特定制度之交割總是會符合淨額交割條件。企業須藉由判定制度是否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, 且於同一交割流程或循環中處理應收款與應付款, 以決定制度是否符合國際會計準則第 32 號第 AG38F 段之原則。

## 互抵擔保品金額

- BC102 草案中之提議特別禁止將質押作為擔保品之資產 (或收回質押擔保品之權利) 或返還出售擔保品之義務與相關之金融資產及金融負債互抵。數位回應者不同意對擔保品所提議之處理, 並指出所提議之禁止相較於國際會計準則第 32 號第 42 段之互抵條件有更多之限制。
- BC103 國際會計準則第 32 號之互抵條件對於作為「擔保品」之項目並不賦予特殊考量。理事會確認作為擔保品之一項已認列之金融工具, 僅於其符合國際會計準則第 32 號第 42 段之互抵條件時, 始應於財務狀況表中與相關金融資產或金融負債互抵。理事會亦指出若企業可被要求返還或收回擔保品, 顯示企業目前並非在下列所有情況下具有法律上可執行之抵銷權: 某一交易對方於正常營業過程中、延滯時及無償債能力或破產時。
- BC104 因無特殊實務考量或不一致性, 可使理事會對依國際會計準則第 32 號之互抵條件之擔保品之處理產生注意, 且該等考量係源自於草案之提議, 理事會不認為有必要對擔保品之處理增加應用指引。



## 科目單位

- BC105 無論是國際會計準則第 32 號或是草案均未明訂應適用互抵規定之科目單位。在對草案舉行公聽活動中，關於依國際會計準則第 32 號之規定於互抵使用之科目單位，在實務上存有明顯分歧。
- BC106 某些產業（例如能源製造商及貿易商）之企業將互抵條件適用於可辨認現金流量。其他企業將互抵條件適用於整體金融資產及金融負債。對該等企業（例如金融機構）而言，將互抵條件適用於合約中之個別可辨認現金流量（金融資產及金融負債之部分）係於實務上不可行且繁瑣，即使要求將互抵條件適用於整體金融工具會導致財務狀況表中之互抵減少。
- BC107 理事會了解互抵模式之重點在於相關金融工具交割所產生之企業之淨暴險與預期未來現金流量。
- BC108 理事會亦注意到，互抵規定最為攸關之某些企業即為將該模式適用於個別現金流量在營運上具有最重大挑戰之企業（諸如有大額衍生工具活動之金融機構）。考量此事項甚為重要，因若符合互抵條件，則依國際會計準則第 32 號之規定，必須互抵。
- BC109 另一方面，若禁止將互抵條件適用於個別現金流量，某些產業（例如能源製造商及貿易商）將國際會計準則第 32 號之條件適用於金融工具之個別現金流量，且現今已於該基礎下達成互抵之企業，將不會再被允許如此處理。
- BC110 理事會曾考量闡明國際會計準則第 32 號之應用指引，以指出互抵應適用於金融工具之個別現金流量。惟假使作此闡明，理事會認為基於營運上之複雜度，必須考量該規定有豁免之必要，此將導致互抵規定於企業間之適用仍然有異。
- BC111 雖然現今適用於科目單位之解釋不同，理事會之結論為如此並不導致互抵條件之不當應用。修正國際會計準則第 32 號之效益不會超過編製者之成本，因此就此項主題理事會決定不予修正國際會計準則第 32 號之應用指引。

## 成本效益考量

- BC112 發布某一國際財務報導準則或對某一國際財務報導準則之修正前，理事會欲求確保此將符合重大需求，以及所產生資訊之整體效益能合理化提供該資訊之成本。理事會發布「金融資產及金融負債之互抵」（對國際會計準則第 32 號之修正），藉由闡明「目前有法律上可執行之抵銷權」之意義及某些總額交割制度可能被視為等同淨額交割，以消除於適用國際會計準則第 32 號第 42 段之互抵條件時之不一致。

- BC113 某些回應者擔心，規定抵銷權於企業延滯時及無償債能力或破產時為可執行，會增加適用國際會計準則第 32 號中互抵條件之成本，若（例如）這些回應者須取得可執行性之額外法律意見。惟理事會注意到，若不作此闡明，則互抵條件將持續被不一致地適用，且所產生之互抵會與國際會計準則第 32 號互抵之目的不一致。此對財務報表使用者而言，亦會減少可比性。因而，理事會之結論為闡明此條件之效益超過編製者適用此等修正之成本。
- BC114 於理事會再研議之過程中亦有考量所收到之回饋意見中，對草案中有關擔保品及科目單位處理之提議。惟如同本結論基礎之其他小節有更詳細之敘述，理事會並不認為新增處理此等項目之應用指引係屬必要。
- BC115 對國際會計準則第 32 號應用指引之修正（國際會計準則第 32 號第 AG38A 至 AG38F 段）意圖闡明理事會對互抵條件之目的，因而可消除適用國際會計準則第 32 號第 42 段時所指出之不一致。
- BC116 基於此等修正之結論基礎所述與第 BC112 至 BC115 段所彙總之考量，理事會之結論為「金融資產及金融負債之互抵」（對國際會計準則第 32 號之修正）之效益超過編製者適用該等修正之成本。

## 過渡規定及生效日

- BC117 於再研議之過程中，理事會原先決定於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，要求追溯適用國際會計準則第 32 號第 AG38A 至 AG38F 段之應用指引。由於對應用指引所作之闡明，以及因而使此等修正之生效日及過渡規定與 2011 年 12 月發布之「揭露：金融資產及金融負債之互抵」（對國際財務報導準則第 7 號之修正）之生效日及過渡規定一致，理事會原先並不預期於實務上有重大之改變。
- BC118 惟理事會收到某些編製者額外之回饋意見，即對應用指引之闡明可能會改變其實務。這些編製者指出，他們需要更多時間評估此等修正內容之影響。他們指出，及時作出此評估俾於首次比較報導期間適用該修正之應用指引，對他們是困難的。
- BC119 編製者因此要求理事會考量使此修正之生效日與國際財務報導準則第 9 號「金融工具」修訂後之生效日（2015 年 1 月 1 日）一致，但得提前適用。此將給他們有足夠之時間以決定對其財務報表是否會有任何變動。
- BC120 理事會認為對國際會計準則第 32 號應用指引之修正應儘速生效，以確保依國際財務報導準則之規定所編製之財務報表之可比性。此外，理事會並未考量其生效日是否須與國際財務報導準則第 9 號之生效日一致。惟理事會亦了解編製者之考量。理事會因此決定對國際會計準則第 32 號應用指引之修正內容，要求於 2014 年 1 月 1 日開始之期間生效（但得提前適用）。如此一來，施行此等修正內容所需之時間及國際會計準則第 32 號互抵規定一致適用之需求，兩者取得平衡。



## 反對意見

### James J Leisenring 對國際會計準則第 32 號 (2003 年 12 月發布) 之反對意見

- DO1 Leisenring 先生反對國際會計準則第 32 號，因其認為有關以發行人權益工具為標的且合約要求以實物交換現金之方式交割之遠期購買合約及發行之賣權之會計結論，並不適當。國際會計準則第 32 號規定應將遠期購買合約視為未來交易已發生而予以認列。同樣地，其規定應將發行賣權視為選擇權已執行以進行會計處理。此兩種合約均將導致單獨之遠期合約及發行賣權與流通在外之股份結合以創造一項合成負債。
- DO2 將遠期合約以固定遠期價格之現值記錄為負債之會計係與其他遠期合約之會計不一致。以選擇權行使價格之現值記錄負債與「架構」<sup>12</sup>之規定不一致，因企業對該行使價格不具現時義務。於前述兩情況下，歸屬於該等合約之股份均屬流通在外且與其他股份具有相同之權利，應將其視為流通在外以進行會計處理。遠期合約及選擇權合約符合衍生工具之定義，應視為衍生工具以進行會計處理，而非對國際會計準則第 39 號<sup>13</sup>規定之會計另建立例外規定。同樣地，若贖回特性嵌入於權益工具（例如，可贖回之特別股）而非為獨立之衍生合約，則該贖回特性應視為衍生工具以進行會計處理。
- DO3 Leisenring 先生亦反對，購買以發行人固定數量權益工具為標的之賣權或買權非屬資產之結論。由該等合約產生之權利符合資產之定義，應視為資產以進行會計處理，而非視為權益之減項。該等合約亦符合衍生工具之定義，因此其會計處理應與國際會計準則第 39 號之規定一致。

<sup>12</sup> 提及之「架構」，係指國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年所採用之國際會計準則委員會 (IASC) 之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會 (IASB) 於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

<sup>13</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

## Mary E Barth 與 Robert P Garnett 對 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)之反對意見

- DO1 Barth 教授與 Garnett 先生投票反對發布「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「財務報表之表達」)。其反對之理由列示如下。
- DO2 前述兩位理事會成員認為，決定允許企業對某些可賣回工具，及某些僅於清算時持有人有權按持分比例取得企業淨資產之工具，分類為權益，係與「架構」<sup>14</sup>之規定不一致。此等工具附帶之合約條款給予持有人有權將該工具賣回給企業並取得現金。「架構」定義之負債為企業因過去事件而產生之現時義務，負債之清償預期將造成企業資源之流出。因此，此修正範圍內之金融工具明顯符合「架構」中負債之定義。
- DO3 前述兩位理事會成員不同意理事會於此情況下對「架構」所作之例外是合理的。首先，理事會對「架構」已有積極之計畫，並將重新檢視負債之定義。雖然此兩位理事會成員同意準則計畫可超前「架構」計畫中所作之決定，惟「架構」計畫之討論到目前為止，對理事會將修正現有組成部分之定義，以使該等工具可分類為權益，尚不明確。其次，此修正要求揭露贖回或再買回分類為權益之可賣回工具之預期現金流出。該等揭露與金融負債之揭露類似；而現存之準則未要求對權益工具作類似之揭露。理事會要求此等揭露之決定，顯示其隱含此等工具實際上為負債之觀點。另「架構」亦明確規定，不可以揭露替代認列。第三，此兩位理事會成員不認為作此例外具有成本效益或實務上之理由。此次修正規定應取得並揭露若將此等義務分類為負債情況下，所應提供之相同或類似資訊。對不具有「架構」所定義之權益之企業，現存準則已提供其他表達方法。
- DO4 前述兩位理事會成員亦不同意理事會認為發布此等修正將產生效益之意見。首先，結論基礎第 BC70 段說明，修正之規定將提供財務報表使用者更具可瞭解及攸關之財務報導。然而，如前所述，此兩位理事會成員不認為將符合「架構」負債定義之項目，作權益項目之表達可提供攸關之資訊。亦如前述，現存準則已提供其他表達方法，而可產生具可瞭解之財務報導。
- DO5 其次，第 BC70 段說明此次修正藉由規定與普通股大部份相當之金融工具作較一致地分類，可增加可比性。惟此兩位理事會成員認為，此次修正會降低可比性。此等工具與普通股不可比較，因為該等工具使企業有義務移轉其經濟資源；而普

<sup>14</sup>提及之「架構」，係指國際會計準則理事會(IASB)於 2001 年所採用之國際會計準則委員會(IASC)之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會(IASB)於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

通股並不需要。而且，可賣回工具及僅於清算時持有人有權按持分比例取得企業淨資產之工具將被某些企業分類為權益，而被其他企業分類為負債，視其是否符合此次修正規定之其他條件而定。因此，此等修正係對經濟上不同之工具作類似之會計處理，此將降低可比性。

DO6 最後，此兩位理事會成員不認為此修正係基於明確之原則。更確切地說，其包含數個精心設計用以達成預期會計結果之詳細規則之段落。雖然理事會試圖仔細設計此等規則，以最小化操弄之機會，惟於缺乏明確之原則下，將有可能對經濟上類似之情況作不同會計處理，而對經濟上不同之情況作類似會計處理。此兩種結果亦皆會導致可比性之欠缺。

## James J Leisenring 與 John T Smith 對「股份認購權之分類」於 2009 年 10 月之反對意見

- DO1 Leisenring 先生與 Smith 先生反對「股份認購權之分類」之修正。其反對之理由列示如下。
- DO2 Smith 先生同意將股份認購權於特定情況下作為權益之會計處理之觀念，並支持國際財務報導準則解釋委員會及幕僚人員於 2009 年 7 月，建議理事會就此議題對國際會計準則第 32 號作「極端限制之修正」。惟 Smith 先生表示反對，係因其認為此次之變更未作極端之限制，而將使企業得以利用其權益工具作為從事投機性外幣交易之手段且將其建構成權益交易；理事會於國際會計準則第 32 號之結論基礎中確認此一疑慮。
- DO3 於草案之意見函中，部分回應者對草案之修正文字過於開放而可能導致操弄之風險表達關切。因未對符合權益類別之資格加以限制，故 Smith 先生認為此等疑慮具有充分之理由。由於未加以限制，企業可能，例如，成立一外幣交易子公司，發行股份予非控制權益，並於合併集團中將該股份認定為權益類別。
- DO4 幕僚人員認同意見函所表達之關切，即為達成期望之會計處理目的而可能創造出新的權益類別。惟理事會決定不試圖限制此操弄之機會。理事會之疑慮為，按比例提供之權利必須針對所有現存權益工具之持有人（而非僅對所有現存特定類別之持有人）之規定，可能表示修正規定將不適用於理事會預期其應適用之多數交易。
- DO5 理事會並未試圖限制此修正規定，取而代之係僅承認於此一修正規定下「企業將可於今日設立一新股份類別而於下一分鐘即對該類別發行股份，並…對外幣作投機買賣而無須透過損益表。」Smith 先生認為理事會應研究其他替代方法。Smith 先生認為，理事會於對適當交易予以考慮之時，應提出解決方案可以實際上提供限縮修正規定以限制操弄。
- DO6 Smith 先生認為，若對符合豁免之權益類型作某些限制，則可大幅削減操弄之機會。有很多可納入修正規定以限制此例外之因素或指標。例如，修正規定應可規定非控制權益並不構成一個類別。修正規定可進一步要求符合豁免條件者係限於該等具下列條件之一之權益工具類別：(a)該類別之股東分散、(b)該類別係於交易所註冊且股份於市場上交易，或(c)該類別之股份於發行時係提供予社會大眾，並於超過一個之轄區銷售且並無後續提供認購企業股份權利之協議；以及該類別所提供之資本額相對於其他權益類別係屬重大。明顯地，結合前述及其他替代方法之各種組合，應可用以限制操弄之機會。Smith 先生認為應可找出一個較佳之解決方案，且無須對符合權益工具類型者設以部分限制，而理事會並未訂出一個極端限制之修正規定。

- DO7 Leisenring 先生同意，當企業發行權利以取得其本身權益工具時，該等權利應分類為權益。惟其不接受該發行必須按比例給予現存所有非衍生權益工具類別之股東。Leisenring 先生不接受於決定交易是否符合負債之定義時，不論此給予是否按比例均屬攸關。
- DO8 第 BC4J 段提出，由於對操弄風險之疑慮，理事會限縮其決議至該等按比例基礎發行之交易。若此確實為一疑慮，相較而言，引入一慣例使得給予此類權利之交易僅須為按比例給予即認為係與業主（以其業主身分）之交易，則 Smith 先生於反對意見中所提出之建議可能更有效且令人滿意。
- DO9 Leisenring 先生偏好之決議為，給予權利以交換固定數量之貨幣，屬「固定換固定」之交換，而非對負債之決定創造額外之條件。



## 目錄

段 次

### 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

#### 釋例

以企業權益工具為標的之合約之會計	IE1–IE31
釋例 1：購買股份之遠期合約	IE2–IE6
釋例 2：出售股份之遠期合約	IE7–IE11
釋例 3：購買股份買權	IE12–IE16
釋例 4：發行股份買權	IE17–IE21
釋例 5：購買股份賣權	IE22–IE26
釋例 6：發行股份賣權	IE27–IE31
企業（如共同基金及合作社）之股本非屬國際會計準則第 32 號所定義之權益	IE32–IE33
釋例 7：不具有權益之企業	IE32
釋例 8：具部分權益之企業	IE33
複合金融工具之會計	IE34–IE50
釋例 9：原始認列時對複合金融工具之分離	IE34–IE36
釋例 10：具有多項嵌入式衍生特性之複合金融工具之分離	IE37–IE38
釋例 11：再買回可轉換工具	IE39–IE46
釋例 12：修改可轉換工具之條款以誘導提前轉換	IE47–IE50



## 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

### 釋例

本釋例附於國際會計準則第 32 號，但非屬其一部分。

#### 以企業權益工具為標的之合約之會計

IE1 下列釋例<sup>15</sup>係說明以企業本身權益工具為標的之合約之會計（除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述之金融工具外），對本準則第 15 至 27 段及國際財務報導準則第 9 號之適用。

#### 釋例 1：購買股份之遠期合約

IE2 本釋例說明以企業本身股份為標的之遠期購買合約之會計分錄，此遠期購買合約將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)交付現金以交換股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述(d)）。為簡化本釋例，假設標的股份在合約期限內不支付股利（即「帳面報酬」為零），因此，當遠期合約之公允價值為零時，遠期價格折現值等於即期價格。遠期合約之公允價值係股票市價及固定遠期價格折現值間之差異數。

假設：

簽約日	20X2 年 2 月 1 日
到期日	20X3 年 1 月 31 日
20X2 年 2 月 1 日每股市價	CU100
20X2 年 12 月 31 日每股市價	CU110
20X3 年 1 月 31 日每股市價	CU106
20X3 年 1 月 31 日固定遠期支付價格	CU104
20X2 年 2 月 1 日遠期價格之現值	CU100
遠期合約之股數	1,000
20X2 年 2 月 1 日遠期合約之公允價值	CU0

<sup>15</sup> 於本釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位」(CU) 表達。

20X2 年 12 月 31 日遠期合約之公允價值	CU6,300
20X3 年 1 月 31 日遠期合約之公允價值	CU2,000

**(a) 現金換現金 (「現金淨額交割」)**

IE3 於此小節中，假設以企業本身股份為標的遠期購買合約將以現金淨額交割，亦即於遠期合約交割時，不收取或交付企業本身股份。

A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一遠期合約，A 公司將於 20X3 年 1 月 31 日支付 CU104,000 之現金 (即每股價格為 CU104)，以收取 A 公司流通在外普通股 1,000 股於 20X3 年 1 月 31 日之公允價值。此合約將以現金淨額交割。A 企業所作之分錄如下：

**20X2 年 2 月 1 日**

20X2 年 2 月 1 日簽訂遠期合約時之每股價格為 CU100。20X2 年 2 月 1 日遠期合約之原始公允價值為零。

A 企業無須作任何分錄，因衍生工具之公允價值為零，且未發生現金之收取或交付。

**20X2 年 12 月 31 日**

20X2 年 12 月 31 日 A 企業每股市價上升至 CU110，而使遠期合約之公允價值上升至 CU6,300。

借 遠期資產	CU6,300
貸 利益	CU6,300

記錄遠期合約之公允價值上升。

**20X3 年 1 月 31 日**

20X3 年 1 月 31 日每股市價下跌至 CU106，遠期合約公允價值為 CU2,000 ( $[(CU106 \times 1,000) - CU104,000]$ )。

同日，此合約以現金淨額交割。A 企業具有交付 CU104,000 現金予 B 企業之義務，而 B 企業具有交付 CU106,000 (CU106×1,000) 予 A 企業之義務，故 B 企業交付淨額 CU2,000 之現金予 A 企業。

借 損失	CU4,300
貸 遠期資產	CU4,300

記錄遠期合約之公允價值下跌 (即  $CU4,300=CU6,300-CU2,000$ )。

借 現金	CU 2,000
貸 遠期資產	CU 2,000

記錄遠期合約之交割。

(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)

IE4 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割而非以現金淨額交割。A 企業之會計分錄同上述(a)，但記錄遠期合約之交割應改為下列分錄：

**20X3 年 1 月 31 日**

此合約以股份淨額交割。A 企業具有交付價值 CU104,000 (CU104×1,000) 之本身股份予 B 企業之義務，而 B 企業具有交付價值 CU106,000 (CU106×1,000) 之股份予 A 企業之義務。故 B 企業必須交付價值 CU2,000 (CU106,000-CU104,000) 之股份予 A 企業，即 18.9 股 (CU2,000/CU106)。

借 現金	CU 2,000
貸 遠期資產	CU 2,000

記錄遠期合約之交割。

(c) 現金換股份 (「實體總額交割」)

IE5 假設情況同(a)，但交割方式改為以交付固定數量現金及收取固定數量 A 企業股份進行交割。同前述(a)及(b)，A 企業將於一年後支付之每股價格固定為 CU104。因此，A 企業具有交付 CU104,000 (CU104×1,000) 之現金予 B 企業之義務，而 B 企業於一年後具有交付 1,000 股 A 企業流通在外股份予 A 企業之義務，A 企業作以下分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

借 權益	CU100,000
貸 負債	CU100,000

記錄一年期之交付義務 CU104,000，假設使用適當利率計算之折現值為 CU100,000 (見國際財務報導準則第 9 號第 B5.1.1 段)。

**20X2 年 12 月 31 日**

借 利息費用	CU3,660
--------	---------

貸	負債	CU3,660
---	----	---------

以有效利息法計算贖回股份金額之應計利息。

**20X3 年 1 月 31 日**

借	利息費用	CU 340
---	------	--------

貸	負債	CU 340
---	----	--------

以有效利息法計算贖回股份金額之應計利息。

A 企業交付 CU 104,000 之現金予 B 企業，B 企業交付 1,000 股 A 企業股份予 A 企業。

借	負債	CU 104,000
---	----	------------

貸	現金	CU 104,000
---	----	------------

記錄以現金交割贖回 A 企業本身股份之義務。

#### (d) 交割選項

IE6 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此遠期再買回合約成為金融資產或金融負債。若其可選擇之交割方式中包含以現金換股份（上述(c)），則 A 企業應將交付現金之義務認為負債，如前述(c)所示。否則，A 企業應將此遠期合約視為衍生工具作會計處理。

### 釋例 2：出售股份之遠期合約

IE7 本釋例說明以企業本身股份為標的之遠期出售合約之會計分錄，此遠期出售合約將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)收取現金以交換股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述(d)）。為簡化本釋例，假設標的股份在合約期限內不支付股利（即「帳面報酬」為零），因此，當遠期合約之公允價值為零時，遠期價格折現值等於即期價格。遠期合約之公允價值係股票市價及固定遠期價格折現值間之差異數。

假設：

簽約日	20X2 年 2 月 1 日
到期日	20X3 年 1 月 31 日
20X2 年 2 月 1 日每股市價	CU100
20X2 年 12 月 31 日每股市價	CU110



20X3 年 1 月 31 日每股市價	CU106
20X3 年 1 月 31 日固定遠期支付價格	CU104
20X2 年 2 月 1 日遠期價格之現值	CU100
遠期合約之股數	1,000
20X2 年 2 月 1 日遠期合約之公允價值	CU 0
20X2 年 12 月 31 日遠期合約之公允價值	(CU 6,300)
20X3 年 1 月 31 日遠期合約之公允價值	(CU 2,000)

(a) 現金換現金 (「現金淨額交割」)

IE8 A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一遠期合約，A 企業將於 20X3 年 1 月 31 日交付 1,000 股本身流通在外股份之公允價值予 B 企業，並向 B 企業收取 CU104,000 之現金 (即每股價格為 CU104)。此合約將以現金淨額交割。A 企業作下列分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

無須作任何紀錄，因衍生工具之公允價值為零且無現金之收取或交付。

**20X2 年 12 月 31 日**

借 損失	CU6,300
貸 遠期負債	CU6,300

記錄遠期合約之公允價值下跌。

**20X3 年 1 月 31 日**

借 遠期負債	CU4,300
貸 利益	CU4,300

記錄遠期合約之公允價值增加 (即  $CU4,300 = CU6,300 - CU2,000$ )。

此合約係以現金淨額交割。B 企業具有交付 CU 104,000 現金予 A 企業之義務，A 企業具有交付 CU106,000 (CU106×1000) 予 B 企業之義務。因此，A 企業須支付淨額 CU2,000 予 B 企業。

借 遠期負債	CU2,000
--------	---------

貸 現金 CU2,000

記錄遠期合約之交割。

(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)

IE9 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割而非以現金淨額交割。除下述外，A 企業之會計分錄同上述(a)：

**20X3 年 1 月 31 日**

此合約係以股份淨額交割。A 企業具有收取價值 CU104,000 (CU104×1,000) A 企業股份之權利，及交付價值 CU106,000 (CU106×1,000) 本身股份予 B 企業之義務。故 A 企業須交付價值 CU2,000 (CU106,000-CU104,000) 之股份予 B 企業，即 18.9 股 (CU2,000/CU106)。

借 遠期負債 CU2,000

貸 權益 CU2,000

記錄遠期合約之交割。企業本身股份之發行視為權益交易。

(c) 股份換現金 (「實體總額交割」)

IE10 假設情況同(a)，但交割方式改為以收取固定數量現金及交付固定數量企業本身股份進行交割。同前述(a)及(b)，A 企業將於一年後支付之每股價格固定為 CU104。因此，A 企業具有收取 CU104,000 (CU104×1,000) 現金之權利及一年後交付 1,000 股本身流通在外股份之義務，A 企業作以下分錄

**20X2 年 2 月 1 日**

2 月 1 日無須作任何分錄，因遠期合約之原始公允價值為零，故未收取或支付任何現金。交付固定數量 A 企業本身股份以交換固定數量現金或其他金融資產之遠期合約，符合權益工具之定義，因其無法以交付股份交換現金以外之方式交割。

**20X2 年 12 月 31 日**

12 月 31 日無須作任何分錄，因未收取或支付任何現金，且交付固定數量 A 企業本身股份以交換固定數量現金或其他金融資產之遠期合約符合企業權益工具之定義。

**20X3 年 1 月 31 日**

於 20X3 年 1 月 31 日，A 企業收取 CU104,000 之現金及交付 1,000 股股份。

借 現金 CU104,000

貸 權益

CU104,000

記錄遠期合約之交割。

(d) 交割選項

IE11 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此遠期合約成為金融資產或金融負債。該遠期合約因其交割方式不限於 A 企業再買回固定數量本身股份以交換支付固定數量現金或其他金融資產，故不符合權益工具之定義。A 企業應認列衍生資產或衍生負債，如前述(a)及(b)所示。交割分錄則應視遠期合約實際交割情形作適當紀錄。

**釋例 3：購買股份買權**

IE12 本釋例說明購買企業本身股份買權之會計分錄，此買權將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)以交付現金交換企業本身股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述(d)）。

假設：

簽約日 20X2 年 2 月 1 日

履約日 20X3 年 1 月 31 日

（歐式條款，即其僅能於到期日履約）

買權之持有者 報導企業（A 企業）

20X2 年 2 月 1 日每股市價 CU100

20X2 年 12 月 31 日每股市價 CU104

20X3 年 1 月 31 日每股市價 CU104

20X3 年 1 月 31 日支付之固定履約價格 CU102

買權合約之股數 1,000

20X2 年 2 月 1 日買權之公允價值 CU5,000

20X2 年 12 月 31 日買權之公允價值 CU3,000

20X3 年 1 月 31 日買權之公允價值 CU2,000

(a) 現金換現金（「現金淨額交割」）

IE13 A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一合約，約定於 20X3 年 1 月 31 日若 A 企業執行其買權，則 B 企業具有義務交付而 A 企業具有權利收取 1,000 股之公允價值 A 企業本身股份並支付 CU102,000 現金（每股 CU102）。此合約將以現金淨額交割。A 企業若不執行買權，將無須支付任何款項。A 企業作下列分錄：

#### 20X2 年 2 月 1 日

20X2 年 2 月 1 日簽訂買權合約時，A 企業之每股市價為 CU100。買權合約 20X2 年 2 月 1 日之原始公允價值為 CU5,000，於該日由 A 企業支付現金予 B 企業而取得。於該日，因履約價格 CU102 超過每股市價 CU100，A 企業執行買權將對本身不利，故該買權無內含價值，僅有時間價值。亦可稱該買權係屬價外。

借 買權資產	CU5,000	
		貸 現金
		CU5,000

認列購買之買權。

#### 20X2 年 12 月 31 日

20X2 年 12 月 31 日 A 企業之每股市價上升為 CU104。買權之公允價值下跌為 CU3,000，其中內含價值為 CU2,000（〔CU104-CU102〕×1,000），剩餘時間價值為 CU1,000。

借 損失	CU2,000	
		貸 買權資產
		CU2,000

記錄買權公允價值之下跌。

#### 20X3 年 1 月 31 日

20X3 年 1 月 31 日之每股市價仍為 CU104。買權之公允價值下跌為 CU2,000，因無時間價值，故全為內含價值（〔CU104-CU102〕×1,000）。

借 損失	CU1,000	
		貸 買權資產
		CU1,000

記錄買權公允價值之下跌。

同日，A 企業執行買權，且合約係以現金淨額交割。B 企業具有交付 CU104,000（CU104×1,000）之現金予 A 企業之義務，以交換 A 企業支付之 CU102,000（CU102×1,000），故 A 企業可收取 CU2,000 之現金差額。

借 現金	CU2,000	
------	---------	--

貸 買權資產 CU2,000

記錄買權合約之交割。

(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)

IE14 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割，而非以現金淨額交割。除於記錄買權合約之交割分錄外，A 企業之會計分錄同上述(a)：

20X3 年 1 月 31 日

A 企業執行買權，且合約係以股份淨額交割。B 企業具有交付價值相當於 CU104,000(CU104×1,000)之 A 企業股份予 A 企業，以交換價值相當於 CU102,000 (CU102×1,000) 之 A 企業股份之義務。因此，B 企業須交付價值相當於 CU2,000 差額之 A 企業股份予 A 企業，即 19.2 股 (CU2,000/CU104)。

借 權益 CU2,000

貸 買權資產 CU2,000

記錄買權合約之交割。此交割視為庫藏股交易 (即不產生當期損益)。

(c) 現金換股份 (「實體總額交割」)

IE15 假設情況同(a)，但交割方式改為 A 企業執行買權時，以交付固定數量現金及收取固定數量股份進行交割。如同(a)及(b)所述，每股履約價格固定為 CU102。因此，A 企業若執行買權，則 A 企業具有收取 1,000 股 A 企業本身流通在外股份，以交換 CU102,000 (CU102×1,000) 現金之權利。A 企業作以下分錄：

20X2 年 2 月 1 日

借 權益 CU5,000

貸 現金 CU5,000

記錄為換取一年到期時有權以固定價格取得 A 企業本身股份而支付之現金。支付之權利金係認列為權益。

20X2 年 12 月 31 日

12 月 31 日無須作任何分錄，因未收取或支付任何現金，且有權收取固定數量 A 企業本身股份以交換固定數量現金之合約，符合企業權益工具之定義。

20X3 年 1 月 31 日

A 企業執行買權且合約以總額交割。B 企業具有交付 1,000 股 A 企業股份以交換



CU102,000 現金之義務。

借 權益	CU102,000
貸 現金	CU102,000

記錄買權合約之交割。

#### (d) 交割選項

IE16 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此買權成為金融資產。因其交割方式不限於 A 企業再買回固定數量本身股份以交換支付固定數量現金或其他金融資產，故不符合權益工具之定義。A 企業應認列衍生資產，如前述(a)及(b)所示。交割分錄則應視買權合約之實際交割情形作適當紀錄。

### 釋例 4：發行股份買權

IE17 本釋例說明發行企業本身股份買權之會計分錄，此買權將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)以交付現金交換股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述 (d)）。

假設：

簽約日	20X2 年 2 月 1 日
履約日	20X3 年 1 月 31 日 (歐式條款，即其僅能 於到期日履約)
買權之持有者	交易對方 (B 企業)

20X2 年 2 月 1 日每股市價	CU100
20X2 年 12 月 31 日每股市價	CU104
20X3 年 1 月 31 日每股市價	CU104
20X3 年 1 月 31 日支付之固定履約價格	CU102
買權合約之股數	1,000
20X2 年 2 月 1 日買權之公允價值	CU5,000

20X2 年 12 月 31 日買權之公允價值	CU3,000
20X3 年 1 月 31 日買權之公允價值	CU2,000

(a) 現金換現金 (「現金淨額交割」)

IE18 假設情況同釋例 3(a)，但交易方式改為 A 企業發行本身股份買權，而非買進本身股份買權。A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一合約，約定於 20X3 年 1 月 31 日若 B 企業執行其買權，則 B 企業具有權利收取而 A 企業具有義務於 20X3 年 1 月 31 日交付 1,000 股 A 企業本身股份，以交換 CU102,000 現金(每股 CU102)。此買權合約將以現金淨額交割。B 企業若不執行買權，將無須支付任何款項。A 企業作下列分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

借 現金	CU5,000	
	貸 買權負債	CU5,000

認列發行之買權。

**20X2 年 12 月 31 日**

借 買權負債	CU2,000	
	貸 利益	CU2,000

記錄買權公允價值之下跌。

**20X3 年 1 月 31 日**

借 買權負債	CU1,000	
	貸 利益	CU1,000

記錄買權公允價值之下跌。

同日，B 企業執行買權，且合約係以現金淨額交割。A 企業具有交付 CU104,000 (CU104×1,000) 予 B 企業之義務，以交換 B 企業支付之 CU102,000 (CU102×1,000)，故 A 企業須支付 CU2,000 之現金差額。

借 買權負債	CU2,000	
	貸 利益	CU2,000

記錄買權合約之交割。

**(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)**

IE19 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割，而非以現金淨額交割。除於記錄買權合約之交割分錄外，A 企業之會計分錄同上述(a)：

**20X3 年 12 月 31 日**

B 企業執行買權，且合約係以股份淨額交割。A 企業具有交付價值相當於 CU104,000(CU104×1,000)之 A 企業股份予 B 企業，以交換價值相當於 CU102,000 (CU102×1,000) 之 A 企業股份之義務。因此，A 企業須交付相當於 CU2,000 差額之 A 企業股份予 B 企業，即 19.2 股 (CU2,000/CU104)。

借	買權負債	CU2,000
	貸	利益
		CU2,000

記錄買權合約之交割。此交割視為權益交易。

**(c) 現金換股份 (「實體總額交割」)**

IE20 假設情況同(a)，但交割方式改為 B 企業執行買權時，以收取固定數量現金及交付固定數量股份進行交割。如同(a)及(b)所述，每股履約價格固定為 CU102。因此，B 企業若執行買權，則有權收取 1,000 股 A 企業流通在外股份，以交換 CU102,000 (CU102×1,000) 之現金。A 企業作以下分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

借	現金	CU5,000
	貸	權益
		CU5,000

記錄所收取之現金以交換於一年到期時以固定價格交付固定數量 A 企業本身股份之義務。所收取之權利金認列為權益。當買權執行時，A 企業將發行固定數量之股份，以交換固定數量現金。

**20X2 年 12 月 31 日**

12 月 31 日無須作任何分錄，因未收取或支付任何現金，且交付固定數量 A 企業本身股份以交換固定數量現金之合約，符合企業權益工具之定義。

**20X3 年 1 月 31 日**

B 企業執行買權且合約以總額交割。A 企業具有交付 1,000 股股份以交換 CU102,000 現金之義務。

借	現金	CU102,000
---	----	-----------

貸 權益 CU102,000

記錄買權合約之交割。

(d) 交割選項

IE21 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此買權成為金融負債。因其交割方式不限於 A 企業發行固定數量本身股份並收取固定數量現金或其他金融資產，故不符合權益工具之定義。A 企業應認列衍生負債，如前述(a)及(b)所示。交割分錄則應視買權合約之實際交割情形作適當紀錄。

**釋例 5：購買股份賣權**

IE22 本釋例說明購買企業本身股份賣權之會計分錄，此賣權將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)以交付現金交換股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述(d)）。

假設：

簽約日	20X2 年 2 月 1 日
履約日	20X3 年 1 月 31 日 (歐式條款，即其僅能於到期日履約)
賣權之持有者	報導企業 (A 企業)

20X2 年 2 月 1 日每股市價	CU100
20X2 年 12 月 31 日每股市價	CU95
20X3 年 1 月 31 日每股市價	CU95
20X3 年 1 月 31 日支付之固定履約價格	CU98
賣權合約之股數	1,000
20X2 年 2 月 1 日賣權之公允價值	CU5,000
20X2 年 12 月 31 日賣權之公允價值	CU4,000
20X3 年 1 月 31 日賣權之公允價值	CU3,000

(a) 現金換現金 (「現金淨額交割」)

IE23 A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一合約，約定於 20X3 年 1 月 31 日若 A 企業執行其賣權，則 A 企業具有權利出售而 B 企業具有義務購買 A 企業 20X3 年 1 月 31 日本身普通股 1,000 股之公允價值，並收取行使價格 CU98,000 (每股 CU98)。此合約將以現金淨額交割。A 企業若不執行賣權，將不收取任何款項。A 企業作下列分錄：

### 20X2 年 2 月 1 日

20X2 年 2 月 1 日簽訂合約時之每股價格為 CU100。賣權合約 20X2 年 2 月 1 日之原始公允價值為 CU5,000，於該日由 A 企業支付現金予 B 企業而取得。於該日，因履約價格 CU98 低於每股市價 CU100，A 企業執行賣權將對本身不利，故該賣權無內含價值，僅有時間價值。亦可稱該賣權係屬價外。

借	賣權資產	CU5,000	
	貸	現金	CU5,000

認列買進之賣權。

### 20X2 年 12 月 31 日

20X2 年 12 月 31 日 A 企業之每股市價下跌為 CU95。賣權之公允價值下跌為 CU4,000，其中內含價值為 CU3,000 ( $[(CU98-CU95) \times 1,000]$ )，剩餘時間價值為 CU1,000。

借	損失	CU1,000	
	貸	賣權資產	CU1,000

記錄賣權公允價值之下跌。

### 20X3 年 1 月 31 日

20X3 年 1 月 31 日 A 企業之每股市價仍為 CU95。賣權之公允價值下跌為 CU3,000，因無時間價值，故全為內含價值  $[(CU98-CU95) \times 1,000]$ 。

借	損失	CU1,000	
	貸	賣權資產	CU1,000

記錄賣權公允價值之下跌。

同日，A 企業執行賣權，且合約係以現金淨額交割。B 企業具有交付 CU98,000 予 A 企業之義務，而 A 企業具有支付 CU95,000 ( $CU95 \times 1,000$ ) 予 B 企業之義務，故 B 企業交付 CU3,000 之現金差額予 A 企業。



借	現金	CU3,000	
	貸	賣權資產	CU3,000

記錄賣權合約之交割。

(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)

IE24 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割，而非以現金淨額交割。除下述外，A 企業之會計分錄同上述(a)：

**20X3 年 1 月 31 日**

A 企業執行賣權，且合約係以股份淨額交割。B 企業具有交付價值相當於 CU98,000A 企業股份予 A 企業之義務，而 A 企業具有交付價值相當於 CU95,000 (CU95×1,000) A 企業股份之義務。因此，B 企業須交付價值相當於 CU3,000 差額之 A 企業股份予 A 企業，即 31.6 股 (CU3,000/CU95)。

借	權益	CU3,000	
	貸	賣權資產	CU3,000

記錄賣權合約之交割。

(c) 現金換股份 (「實體總額交割」)

IE25 假設情況同(a)，但交割方式改為 A 企業執行賣權時，以收取固定數量現金及交付固定數量 A 企業股份進行交割。如同(a)及(b)所述，每股履約價格固定為 CU98。因此，若 A 企業執行賣權，則 B 企業具有交付 CU98,000 (CU98×1,000) 現金予 A 企業，以交換 1,000 股 A 企業流通在外股份之義務。A 企業作以下分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

借	權益	CU5,000	
	貸	現金	CU5,000

記錄為換取一年到期時能以固定價格交付 A 企業本身股份而支付之現金。支付之權利金係認列為權益。當賣權執行時，A 企業將發行固定數量之股份，並收取固定價格。

**20X2 年 12 月 31 日**

12 月 31 日無須作任何分錄，因未收取或支付任何現金，且有權交付固定數量 A 企業本身股份以交換固定數量現金之合約，符合 A 企業權益工具之定義。

20X3 年 1 月 31 日

A 企業執行賣權且合約以總額交割。B 企業具有交付現金 CU98,000 以交換 1,000 股 A 企業股份之義務。

借	現金	CU98,000
	貸	權益
		CU98,000

記錄賣權合約之交割。

#### (d) 交割選項

IE26 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此賣權成為金融資產。因其交割方式不限於 A 企業發行固定數量本身股份並收取固定數量現金或其他金融資產，故不符合權益工具之定義。A 企業應認列衍生資產，如前述(a)及(b)所示。交割分錄則應視賣權合約之實際交割情形作適當紀錄。

### 釋例 6：發行股份賣權

IE27 本釋例說明發行企業本身股份賣權之會計分錄，此賣權將以(a)現金淨額交割、(b)股份淨額交割或(c)以交付現金交換股份等三種方式交割。本釋例亦討論交割選項所造成之影響（見下述(d)）。

假設：

簽約日	20X2 年 2 月 1 日
履約日	20X3 年 1 月 31 日 (歐式條款，即其僅能於到期日履約)
賣權之持有者	交易對方 (B 企業)

20X2 年 2 月 1 日每股市價	CU100
20X2 年 12 月 31 日每股市價	CU95
20X3 年 1 月 31 日每股市價	CU95
20X3 年 1 月 31 日支付之固定履約價格	CU98
20X2 年 2 月 1 日履約價格之現值	CU95

賣權合約之股數	1,000
20X2 年 2 月 1 日賣權之公允價值	CU5,000
20X2 年 12 月 31 日賣權之公允價值	CU4,000
20X3 年 1 月 31 日賣權之公允價值	CU3,000

(a) 現金換現金 (「現金淨額交割」)

IE28 假設情況同釋例 5(a)，但交易方式改為 A 企業發行本身股份賣權，而非購買本身股份賣權。A 企業於 20X2 年 2 月 1 日與 B 企業簽訂一合約，約定於 20X3 年 1 月 31 日若 B 企業執行其賣權，則 B 企業具有權利收取而 A 企業具有義務支付 20X3 年 1 月 31 日 A 企業流通在外普通股 1,000 股之公允價值，以交換 CU98,000 現金 (每股 CU98)。此賣權合約將以現金淨額交割。B 企業若不執行賣權，將無須支付任何款項。A 企業作下列分錄：

**20X2 年 2 月 1 日**

借	現金	CU5,000	
	貸	賣權負債	CU5,000

認列發行之賣權。

**20X2 年 12 月 31 日**

借	賣權負債	CU1,000	
	貸	利益	CU1,000

記錄賣權公允價值之下跌。

**20X3 年 1 月 31 日**

借	賣權負債	CU1,000	
	貸	利益	CU1,000

記錄賣權公允價值之下跌。

同日，B 企業執行賣權，且合約係以現金淨額交割。A 企業具有交付 CU98,000 予 B 企業之義務，而 B 企業僅須支付 CU95,000 (CU95×1,000) 予 A 企業，故 A 企業須支付 CU 3,000 之現金差額。

借	賣權負債	CU3,000	
---	------	---------	--

貸	現金	CU3,000
---	----	---------

記錄賣權合約之交割。

(b) 股份換股份 (「股份淨額交割」)

IE29 假設情況同(a)，但交割方式改為以股份淨額交割，而非以現金淨額交割。除下述外，A 企業之會計分錄同上述(a)：

20X3 年 1 月 31 日

B 企業執行賣權，且合約係以股份淨額交割。A 企業具有交付價值相當於 CU98,000 A 企業股份予 B 企業之義務，而 B 企業具有交付價值相當於 CU95,000 (CU95×1,000) A 企業股份予 A 企業之義務。因此，A 企業須交付價值相當於 CU3,000 差額之 A 企業股份予 B 企業，即 31.6 股 (3,000/95)。

借	賣權負債	CU3,000	
	貸	現金	CU3,000

記錄賣權合約之交割。A 企業本身股份之發行視為權益交易。

(c) 現金換股份 (「實體總額交割」)

IE30 假設情況同(a)，但交割方式改為 B 企業執行賣權時，以收取固定數量現金及交付固定數量 A 企業股份進行交割。如同(a)及(b)所述，每股履約價格固定為 CU98。因此，若 B 企業執行賣權，則 A 企業具有交付 CU98,000 (CU98×1,000) 現金予 B 企業，以交換 1,000 股 A 企業流通在外股份之義務。A 企業作以下分錄：

20X2 年 2 月 1 日

借	現金	CU5,000	
	貸	權益	CU5,000

記錄所收取之權利金 CU5,000，並認列為權益。

借	權益	CU95,000	
	貸	負債	CU95,000

記錄一年到期時交付 CU98,000 現金之義務，將其現值 CU95,000 認列為負債。

20X2 年 12 月 31 日

借	利息費用	CU2,750
---	------	---------

貸 負債 CU2,750

認列依有效利息法計算之股份贖回負債應計利息。

20X3 年 1 月 31 日

借 利息費用 CU250

貸 負債 CU250

認列依有效利息法計算之股份贖回負債應計利息。

同日，B 企業執行賣權且合約以總額交割。A 企業具有交付 CU98,000 現金予 B 企業之義務，以交換價值 CU95,000 (CU95×1,000) 之 A 企業股份。

借 負債 CU98,000

貸 現金 CU98,000

記錄賣權合約之交割。

#### (d) 交割選項

- IE31 若存在交割選項（例如以現金淨額交割、股份淨額交割或以現金及股份交換），將使此發行之賣權成為金融負債。若其可選擇之交割方式中包含以現金換股者（上述(c)），則 A 企業應認列交付現金義務之負債，如(c)所述。否則，A 企業應將該賣權認列為衍生負債。

## 企業（如共同基金及合作社）之股本非屬國際會計準則第 32 號所定義之權益

### 釋例 7：不具有權益之企業

- IE32 本釋例說明不具有國際會計準則第 32 號所定義權益之企業（例如共同基金），其可能之綜合損益表及財務狀況表格式。惟亦可能存在其他格式。

#### 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之綜合損益表

	20X1	20X0
	CU	CU
收入	2,956	1,718
費用(依性質或功能分類)	(644)	(614)
營業活動淨利	2,312	1,104
財務成本		



—其他財務成本	(47)	(47)
—分配予基金單位持有人	(50)	(50)
可歸屬於基金單位持有人淨資產 之變動	2,215	1,007

**20X1 年 12 月 31 日財務狀況表**

	<b>20X1</b>		<b>20X0</b>	
	CU	CU	CU	CU
<b>資產</b>				
非流動資產 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	91,374		78,484	
<b>非流動資產合計</b>		91,374		78,484
流動資產 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	1,422		1,769	
<b>流動資產合計</b>		1,422		1,769
<b>資產合計</b>		92,796		80,253
<b>負債</b>				
流動負債 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	647		66	
<b>流動負債合計</b>		(647)		(66)
非流動負債排除可歸屬於基金單位持有人之淨資產部分 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	280		136	
		(280)		(136)
<b>可歸屬於基金單位持有人之淨資產</b>		91,869		80,051



## 釋例 8：具某些權益之企業

IE33 本釋例說明企業之股本非屬 IAS32 所定義之權益，因該企業具有經要求即須退還股本之義務，但不具第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性或符合其條件，企業可能採用之綜合損益表及財務狀況表格式。惟亦可能存在其他格式。

### 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之綜合損益表

	20X1	20X0
	CU	CU
收入	472	498
費用(依性質或功能分類)	(367)	(396)
營業活動淨利	105	102
財務成本		
— 其他財務成本	(4)	(4)
— 分配予受益人	(50)	(50)
歸屬於受益人淨資產之變動	51	48

### 20X1 年 12 月 31 日財務狀況表

	20X1		20X0	
	CU	CU	CU	CU
<b>資產</b>				
非流動資產 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	908		830	
<b>非流動資產合計</b>		908		830
流動資產 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	383		350	
<b>流動資產合計</b>		383		350
<b>資產合計</b>		1,291		1,180
<b>負債</b>				
流動負債 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	372		338	
<b>要求即須退還之股本</b>	202		161	
<b>流動負債合計</b>		(574)		(499)
<b>資產合計減流動負債</b>		717		681



非流動負債 (依國際會計準則第 1 號之規定分類)	187	196
	(187)	(196)
<b>其他權益組成部分<sup>16</sup></b>		
準備 (如重估增值)、保留盈餘等	530	485
	530	485
	717	681
<b>註一成員之權益合計</b>		
要求即須退還之股本準備	202	161
	530	485
	732	646

## 複合金融工具之會計處理

### 釋例 9：原始認列時對複合金融工具之分離

- IE34 第 28 段說明複合金融工具之組成部分於原始認列時應如何分離。以下釋例則說明如何進行分離之做法。
- IE35 某企業於第一年之年初發行 2,000 張面額 CU1,000 之三年期可轉換債券，發行總金額為 CU2,000,000，自發行日起依名目年利率 6% 每年付息一次。每張可轉換債券得於到期日前之任何時間轉換為 250 股普通股。該可轉換債券發行時，不具轉換選擇權之類似債券，其市場利率為 9%。
- IE36 首先衡量負債組成部分公允價值，再將發行可轉換債券總金額及負債組成部分公允價值間之差異視為權益組成部分。負債組成部分之現值依 9% 折現率 (即不具轉換選擇權之類似債券之市場利率 9%) 計算而得。其計算過程如下：

	CU
本金現值—於第三年底應付之 CU2,000,000	1,544,367
利息現值—三年欠款期內每年應付之 CU120,000	303,755
負債組成部分公允價值	1,848,122
權益組成部分	151,878

<sup>16</sup>於本例中，企業無義務對其成員交付其準備中之持股比例。

發行可轉換債券總金額

2,000,000

### 釋例 10：具有多項嵌入式衍生特性之複合金融工具之分離

- IE37 以下釋例係說明第 31 段之應用，係對具有多項嵌入式衍生特性之複合金融工具負債及權益組成部分之分離。
- IE38 假設發行可買回可轉換債券所募集之金額為 CU60。類似之無買權且無權益轉換選擇權債券之價值為 CU57。基於選擇權定價模式，估算出無權益轉換選擇權之類似債券中所嵌入之買回特性對企業之價值為 CU2。此例中，依第 31 段規定分攤至負債組成部分之價值為 CU55 (CU57 - CU2)，分攤至權益組成部分之價值為 CU5 (CU60 - CU55)。

### 釋例 11：再買回可轉換工具

- IE39 以下釋例係說明企業再買回可轉換工具之會計處理。為簡化起見，假設開始時該工具之面額與財務報表負債及權益之彙總帳面價值相等，即無原始之發行溢價或折價。另亦為簡化起見，本釋例不對稅加以考量。
- IE40 A 企業於 20X0 年 1 月 1 日按面額發行 CU1,000 之十年期可轉換債券，票面利率為 10%，到期日為 20X9 年 12 月 31 日，此可轉換債券可以每股 CU25 之轉換價格，轉換為 A 企業之普通股。自發行日起每半年現金付息一次。於發行日，假設 A 企業發行十年期不可轉換債券，則息票利率為 11%。
- IE41 A 企業財務報表中，該可轉換債券發行時帳面價值之分攤如下：

	CU
<b>負債組成部分</b>	
每半年付息 CU50，共 20 期之利息年金現值 (折現率 11%，)	597
10 年到期之 CU1,000 現值 (折現率 11%，每半年複利一次)	343
	940
<b>權益組成部分 (可轉換債券實收金額 CU1,000 與上述負債組成部分 CU940 之差異)</b>	60
<b>總實收金額</b>	1,000

- IE42 20X5 年 1 月 1 日，可轉換債券之公允價值為 CU1,700。
- IE43 A 企業對債券持有人提出公開收購，以 CU1,700 再買回該債券，且持有人亦同意。於再買回日，假設 A 企業發行五年期不可轉換債券，則息票利率為 8%。

IE44 再買回價格之分攤如下

	帳面價值	公允價值	差額
負債組成部分	CU	CU	CU
剩餘 10 次每半年付息 CU50 之利息年金現值 (折現率分別為 11% 及 8%)	377	405	
5 年到期之 CU1,000 之現值 (折現率分別為 11% 及 8%，每半年複利一次)	585	676	
	962	1081	(119)
權益組成部分	60	619 <sup>17</sup>	(559)
合計	1,022	1,700	(678)

IE45 A 企業認列再買回此可轉換債券之分錄如下：

借 負債組成部分	CU962
借 債券收回費用 (列為損益)	CU119
貸 現金	CU1,081

認列再買回負債組成部分。

借 權益	CU619
貸 現金	CU619

認列權益組成部分之現金支付。

IE46 權益組成部分仍認列為權益，但可自權益中之某一個單行項目移轉至另一個單行項目。

## 釋例 12：修改可轉換工具之條款以誘導提前轉換

IE47 以下釋例係說明企業為誘導可轉換工具提前轉換而修改其條款，對所支付額外對價之會計處理。

IE48 A 企業於 20X0 年 1 月 1 日發行面額 CU1,000 之可轉換債券，票面利率 10%，其他發行條款同釋例 11。20X1 年 1 月 1 日時，A 企業為誘導持有人立即轉換可轉換債券，乃修改發行條款，約定若於 20X1 年 3 月 1 日前轉換 (60 天內) 者，轉換

<sup>17</sup>此金額代表分攤予負債組成部分之公允價值金額與再買回價格 CU1,700 間之差額。



價格降為 CU20。

IE49 假設 A 企業於修改發行條款當日之普通股市價為每股 CU40，A 企業計算所支付額外對價之公允價值如下：

依 <b>修改後</b> 之轉換條款，發行予債券持有人之普通股股數	
面額	CU1,000
修改後之轉換價格	每股 CU20
執行轉換後須發行之普通股股數	50 股

依 <b>原始</b> 轉換條款，發行予債券持有人之普通股股數	
面額	CU1,000
原始轉換價格	每股 CU25
執行轉換後須發行之普通股股數	40 股

執行轉換後增額發行之普通股股數	10 股
-----------------	------

執行轉換後 <b>增額</b> 發行普通股股數之價值	
每股 CU40 × 增額股數 10 股	CU400

IE50 增加之對價為 CU400 應於損益中認列為損失。