

可賣回金融商品與清算時負債義務的金融商品— IAS 32 & 1 之修訂

IAS 32 & 1 (Amendments) Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008.2.14 發布《IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*》(以下簡稱“IAS 32 (修訂版)”)與《IAS 1 *Presentation of Financial Statements*》(以下簡稱“IAS 1 (修訂版)”)之微幅修訂內容，此次修訂內容係有關於：

- (1) 可賣回金融商品(puttable financial instrument)；及
- (2) 在公司清算(liquidation)時，發行公司具交付持有人其持股比例淨資產之義務之金融商品或其組成要素。

依現行 IAS 32 之規定，上述金融商品必須分類為金融負債，IAS 32 (修訂版) 規定於符合特定條件下，未來將可分類為權益商品。

IAS 32 (修訂版) 適用於會計年度開始日於 2009.1.1(含)以後之財務報告，企業得選擇提前適用之。

修訂目的

依現行 IAS 32 之規定，若金融商品持有人要求贖回或要求發行公司買回其所發行之金融商品，而發行公司有義務交付現金或其他金融資產者，即使發行公司應交付的金額等於發行公司淨資產按持有人持有比率計算之金額，抑或交付現金或其他金融資產的義務僅發生於發行公司清算時，而該清算日期已事先決定(例如清算日期已確立)，前述金融商品皆須視為金融負債。

現行 IAS 32 的規定，對於金融商品的分類與直覺判斷的分類背馳。例如，企業發行之可賣回金融商品，持有人得依其持股比例淨資產的公平價值將金融商品賣回，若依現行 IAS 32 規定，可賣回金融商品應列為金融負債，並以不低於持有人要求贖回時之應付金額衡量，亦即以可賣回金融商品之公平價值衡量。然而將此類金融商品列為金融負債可能導致發行公司之所有資本皆分類為負債，在發行公司可能存有未認列之無形資產及商譽，或已認列的部分資產或負債未以公平價值衡量之情況下，可能導致淨資產為負數。而其他情況下，企業的清算日期早已確立，或者清算日期由金融商品持有人決定，該金融商品持有人僅能主張發行公司淨資產的剩餘權利，即使此類金融商品具有類似權益的特質，現行 IAS 32 仍規定必須分類為金融負債。

2008年二月針對IAS 32進行短期且有限的範圍修訂，旨在避免上述金融商品依性質判斷的分類與準則規範的分類發生分歧的現象。

IAS 32 (修訂版)規定，以下兩類金融商品，於符合特定條件下，應視為權益商品：(1)部分可賣回金融商品，及(2)在公司清算時，發行公司具交付持有人其持股比例淨資產之義務的金融商品。IAS 32 (修訂版)針對上述兩類金融商品，分別訂定詳細的判斷條件，唯有所有條件皆符合的情況下，該金融商品才可分類為權益。IAS 32 (修訂版)僅適用於特定情況，不得將此規定類推適用於其他金融商品。

可賣回金融商品 (Puttable financial instruments)

可賣回金融商品於符合下列所有條件時，應分類為權益：

- (1) 公司清算時，持有人有權依其持有比例取得發行公司之淨資產；
- (2) 發行公司清算時，該金融商品對於發行公司淨資產可主張的權利，必須是所有金融商品中居最末順位(most subordinate)；
- (3) 該金融商品並無符合金融負債定義的其他特質；及
- (4) 該金融商品之預期現金流量大致上依據發行公司之損益計算；或依已認列之淨資產變動計算；或依發行公司已認列及未認列淨資產(不包含該金融商品)之公平價值計算，發行公司之損益或已認列之淨資產變動係依IFRSs相關準則處理。

除了上述條件外，發行公司並無發行其他金融商品，其發行條件類似上述第(4)項，且使可賣回金融商品持有人的剩餘報酬受限。

公司清算時具交付持有人其持股比例淨資產之義務之金融商品(Instruments that impose an obligation to deliver a pro-rata share of net assets only on liquidation)

公司清算時具交付持有人其持股比例淨資產之義務之金融商品，此種金融商品得分類為權益商品的條件，除了上述條件(3)及(4)不適用外，其他條件皆與上述相同。

上述條件(3)不適用，係因除了清算時產生的義務外，金融商品組成的一部分若符合負債的定義，該部分應分別認列為金融負債，而金融商品則屬複合式金融商品，亦即金融商品包含負債及權益部位。

上述條件(4)不適用，係因若金融商品存續期間內有任何支付持有人的現金流量，將減少最終清算時可支付予金融商品持有人的金額。

由子公司發行此類金融商品

若具有上述特質的金融商品係由子公司發行，且該金融商品由不具控制力投資者(non-controlling parties)持有，此項金融商品於子公司財務報表列為權益者，於合併財務報表的表達，並不適合列為權益，因該金融商品對合併個體而言，並非屬於最末順位金融商品。

釋例一修訂前後對特定金融商品分類的影響

金融商品條件	IAS 32 (修訂版)	現行 IAS 32
<ul style="list-style-type: none"> 股權得於存續期間以公平價格賣回 屬最末順位金融商品 無其他符合負債定義的特質 依照發行公司的獲利裁量股利 	權益	負債
<ul style="list-style-type: none"> 股權得以公平價值賣回 非最末順位金融商品 	負債	負債
<ul style="list-style-type: none"> 股權僅於清算時得以公平價值賣回 屬最末順位金融商品 訂有固定非裁量性股利 	複合式金融商品 (包含負債與權益部位)	負債
<ul style="list-style-type: none"> 股權僅於清算時得以公平價值賣回 屬最末順位金融商品 訂有固定股利，發行公司具裁量權 無其他符合負債定義的特質 	權益	負債
<ul style="list-style-type: none"> 上述任何一種金融商品 發行公司為子公司 金融商品由不具控制力投資者持有 	於合併財務報表列為負債	於合併財務報表列為負債

修訂範圍內的金融商品相關之衍生性金融商品

即使 IAS 32 (修訂版) 允許原列為金融負債之特定金融商品得列為權益商品表達，該權益商品相關之衍生性金融商品不得列為權益。

重分類

若金融商品不再符合 IAS 32 (修訂版) 所訂分類之條件，或續後符合所有條件，該金融商品應進行重分類。

當金融商品由權益重分類至金融負債，應於重分類當日以公平價值衡量，其與帳面價值之差異列入權益；當金融商品由金融負債重分類至權益，應於重分類當日將金融負債之帳面價值重分類至權益。

揭露

配合 IAS 32 的修訂，IAS 1 (修訂版) 增列額外揭露規定，若企業發行之可賣回金融商品 (puttable instrument) 符合 IAS 32 (修訂版) 規定的條件分類為權益時，應揭露下列內容：

- 分類為權益商品之金額；
- 當此類金融商品持有人要求贖回/賣回時，發行公司管理此贖回義務的目標、政策及程序，相關資訊若與前期有所變動，亦應揭露之；
- 此類金融商品贖回/賣回時之預計現金流出量；及
- 上述預計現金流量計算的相關資訊。

若有此類金融商品重分類之情形，企業應揭露重分類的金額、時點與理由。若發行公司屬有限存續期間之個體，則應揭露其存續期間。

生效日及過渡性處理

IAS 32 (修訂版) 及 IAS 1 (修訂版) 適用於會計年度開始日於 2009.1.1(含)以後之財務報告，得提前適用之，若企業選擇提前適用此修訂內容，《IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*》，《IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*》及《IFRIC 2 *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments*》之相關修訂亦須同時提前適用，並揭露提前適用的事實。

此次修訂並無明定過渡性會計處理，因此，應依《IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*》規定，追溯適用相關修訂內容。

[本文係翻譯自 IASPlus Newsletter — February 2008 Special edition *Puttable financial instruments and obligations arising on liquidation*]

IFRS相關資訊，請參閱 www.iasplus.com 以及 Audit K-Space > 會計 > 其他國家會計處理 > IFRS