

《新解釋》IFRIC 19 發行權益工具以消滅金融負債

國際財務報導解釋委員會(International Financial Reporting Interpretation Committee, 簡稱“IFRIC”)於 2009 年 11 月 26 日發布 IFRIC 19 『發行權益工具以消滅金融負債』。IFRIC 19 說明企業於發行權益工具以消滅全部或部分金融負債之會計處理。

背景與範圍

債務人得與債權人進行協議，以發行權益工具予債權人之方式，消滅積欠債權人之金融負債。當債務人發生財務困難時，以前揭方式處理債務的情形相當普遍。IFRIC 意識到該類交易在實務上存有多種分歧之會計處理。部分企業係以金融負債除列之帳面金額衡量所發行之權益工具，並不因債務之消滅而認列任何損益。其他企業則係以消滅負債或所發行權益工具之公允價值認列權益工具，並將上述金額及負債帳面金額之差額認列為損益。IFRIC 19 旨在消除此種歧異。

IFRIC 19 僅說明發行權益工具以消滅全部或部分金融負債之企業的會計處理，並未說明債權人之會計處理。此外，IFRIC 19 不適用於下列情況：

- 債權人亦為直接或間接股東，並依其為股東之身份行使直接或間接股東之權利；
- 債權人與企業於交易前後皆受相同個體控制，且交易的實質屬企業之權益分配，或對企業資本投入；或
- 以發行權益股份消滅金融負債係依照金融負債之原始條款進行。

議題

IAS 39.41 指出已消滅或移轉予其他個體之全部或部分金融負債帳面金額與支付對價(包括所有移轉之非現金資產或承擔之負債)之差額應認列為損益。IFRIC 19 說明下列議題：

- 權益工具之發行是否符合 IAS 39.41 定義之「支付對價」；
- 企業應如何原始衡量因消滅金融負債而發行之權益工具；及
- 企業應如何處理消滅之金融負債帳面金額與發行之權益工具原始衡量金額間之差額。

共識

IFRIC 作出結論，認為消滅全部或部分金融負債所發行之權益工具符合 IAS 39.41 所規定之支付對價。IFRIC 認為發行權益工具以消滅金融負債可視為兩項交易：第一項交易為發行權益工具以獲取現金，第二項交易為經債權人同意以該現金金額消滅金融負債。

企業因消滅金融負債而發行之權益工具，應以所發行權益工具於金融負債消滅日之公允價值衡量，除非其公允價值無法可靠衡量。在此情況下，權益工具之衡量應反映所消滅負債之公允價值。

若僅有部分金融負債透過發行權益工具而消滅，企業應評估支付對價之一部分是否代表剩餘流通在外負債之修改。若認定部分支付對價係關於剩餘流通在外負債之修改，企業應將支付對價依比例分配予已消滅負債及剩餘流通在外負債。

已消滅負債(或部分負債)帳面金額與發行權益工具公允價值之差額將認列為損益。當部分對價分配予剩餘流通在外負債，分配至此部分之對價應納入評估該負債部分應屬消滅或修改。若剩餘負債條款已重大修改，企業應將該修改作為原始負債之消滅，並依照IAS 39.40之規定認列新負債。

情境一

某企業發行公允價值為CU100百萬之權益工具以消滅所有負債。消滅日之負債帳面金額係CU 90百萬。

會計分錄列示如下(單位：CU百萬)：

借：金融負債	90
借：損益	10
貸：權益	100

為除列金融負債，記錄權益工具於發行日之公允價值，並將差額認列於損益。

情境二

某企業發行公允價值為CU55百萬之權益工具。於發行日，企業之金融負債帳面金額為CU100百萬。企業決定發行權益工具以消滅帳面金額為CU40百萬之金融負債。權益工具之發行並未修改帳面金額為CU60百萬(即CU100百萬-CU40百萬)之剩餘流通在外負債相關之義務條款。

會計分錄列示如下(單位：CU百萬)：

借：金融負債	40
借：損益	15
貸：權益	55

為除列消滅之部分金融負債，記錄發行權益工具於部分金融負債消滅日之公允價值，並將差額認列為損益。CU60百萬之剩餘負債並無修改，因此此部分負債不予調整或除列。

情境三

某企業發行公允價值為CU52百萬之權益工具。於發行日，企業之金融負債帳面金額為CU100百萬。企業決定發行權益工具以消滅帳面金額為CU40百萬之部分金融負債。

剩餘流通在外負債之帳面金額為CU60百萬(即CU100百萬-CU40百萬)，但債權人同意修改該負債之合約現金流量。

企業判定所發行權益工具之公允價值CU52百萬中，其中CU50百萬係與消滅部分金融負債有關，其餘CU2百萬實質上係屬剩餘流通在外負債條款變更之費用。

企業評估新條款並判定依IAS 39.AG62之定義，該條款與先前之條款不具實質差異。因此，企業應調整剩餘流通在外負債之有效利率，折現率應可將修改後預期現金流量折算至修改後金融負債帳面金額。企業所發生之費用(即，所發行權益工具之部分公允價值CU2百萬)將調整負債帳面金額，並依照IAS 39.AG62於調整後負債之剩餘期間攤銷。

會計分錄列示如下(單位：CU百萬)：

借：金融負債	40
借：損益	10
貸：權益	50

為除列消滅之部分金融負債，記錄發行權益工具於部分金融負債消滅日之公允價值，並將差額認列為損益。

借：金融負債	2
貸：權益	2

依照IAS 39.AG62調整修改後剩餘金融負債之帳面金額，記錄所發行權益工具於修改日之公允價值。剩餘負債之有效利率將重新計算，折算應可將修改後預期現金流量折算至修改後金融負債帳面金額。

因發行權益工具以消滅負債所認列之損益，應以個別單行項目於損益或附註中表達。

生效日與過渡性規定

IFRIC 19適用於2010年7月1日(含)以後開始之年度，並允許提前適用。若採用IFRIC 19將導致會計政策變動，該變動應依照IAS 8『會計政策、會計估計變動及錯誤』，自適用年度所表達最早比較期間之期初開始適用之。企業不須重編發生於最早比較期間期初以前之此類交易。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2010勤業眾信聯合會計師事務所版權所有 保留一切權利