

國際財務報導解釋第 19 號（2010 年版）翻譯草案

以權益工具消滅金融負債

初審委員 台灣大學會計學系教授蔡彥卿

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 12 月 15 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

國際財務報導解釋第 19 號

以權益工具消滅金融負債

A 部分



國際財務報導解釋第 19 號

以權益工具消滅金融負債

國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」係由國際財務報導解釋委員會（IFRIC）制定，並由國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月發布。本解釋之生效日為 2010 年 7 月 1 日。

目錄

段 次

國際財務報導解釋第 19 號 以權益工具消滅金融負債

參照	
背景	1
範圍	2-3
議題	4
共識	5-11
生效日及過渡規定	12-13
附錄	

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正

下列隨附文件請見本版 B 部分

結論基礎

國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」(IFRIC19) 由第 1 至 13 段及附錄組成。國際財務報導解釋第 19 號隨附結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。



國際財務報導解釋第 19 號

以權益工具消滅金融負債

參照

- 「財務報表編製及表達之架構」
- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」

背景

- 1 債務人與債權人可能重新協商金融負債之條款，而導致債務人藉由發行權益工具予債權人而消滅全部或部分負債。該等交易有時稱為『以債入股』。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）收到對此類交易之會計處理提供指引之要求。

範圍

- 2 本解釋係處理下述企業之會計：企業之金融負債條款已重新協商，並導致該企業發行權益工具予債權人，以消滅全部或部分金融負債。本解釋並不處理債權人之會計。
- 3 企業不得將本解釋適用於下列情況之交易：
 - (a) 債權人亦為直接或間接股東，且正以直接或間接現存股東之身分採取行動。
 - (b) 在交易發生前與發生後，債權人與該企業均被相同之一方或多方所控制，且該交易之實質包括該企業作權益分配或對該企業之投入。
 - (c) 發行權益股份以消滅金融負債係依金融負債之原始條款。

議題

- 4 本解釋處理下列議題：
- (a) 為消滅全部或部分金融負債而發行之企業權益工具，是否符合國際會計準則第 39 號第 41 段所稱『所支付對價』？
 - (b) 企業應如何對為消滅此類金融負債而發行之權益工具作原始衡量？
 - (c) 企業應如何處理所消滅金融負債之帳面金額與所發行權益工具之原始衡量金額間之差額？

共識

- 5 為消滅全部或部分金融負債而對債權人發行之企業權益工具，符合國際會計準則第 39 號第 41 段所稱之所支付對價。企業僅於金融負債（或金融負債之一部分）依國際會計準則第 39 號第 39 段之規定，係屬已消滅時，始應自財務狀況表中移除。
- 6 企業對發行予債權人以消滅全部或部分金融負債之權益工具作原始認列時，應按所發行權益工具之公允價值衡量，除非其公允價值無法可靠衡量。
- 7 若所發行權益工具之公允價值無法可靠衡量，該等權益工具之衡量應反映所消滅金融負債之公允價值。所消滅金融負債若含有要求即付特性（如活期存款），衡量該負債之公允價值時並不適用國際會計準則第 39 號第 49 段之規定。
- 8 若僅消滅金融負債之一部分，企業應評估所支付之部分對價是否與修改剩餘流通在外負債之條款有關。若所支付之部分對價係與修改剩餘負債部分之條款有關，企業應將所支付之對價分攤予所消滅負債部分與剩餘流通在外負債部分。企業作前述分攤時，應考量所有與該交易攸關之事實與情況。
- 9 依國際會計準則第 39 號第 41 段之規定，所消滅金融負債（或金融負債之一部分）之帳面金額與所支付對價間之差額應認列於損益中。企業應於金融負債（或金融負債之一部分）消滅之日，原始認列並衡量所發行之權益工具。
- 10 若僅消滅金融負債之一部分，企業應依第 8 段之規定分攤對價。分攤予剩餘負債之對價，應於評估剩餘負債之條款是否已實質修改時納入考量。若剩餘負債已作實質修改，企業應依國際會計準則第 39 號第 40 段之規定，將該修改以消滅原負債及認列新負債處理。
- 11 企業應將依第 9 及 10 段所認列之利益或損失，作為損益下之單獨單行項目揭露，或於附註中揭露。

生效日及過渡規定

- 12 企業應於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋，並得提前適用。企業若於 2010 年 7 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應揭露該事實。
- 13 企業應自所表達最早比較期間之開始日起，適用國際會計準則第 8 號之會計政策變動規定。

附錄

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正

本附錄之修正內容應適用於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本解釋，本修正內容亦應提前適用。

* * * * *

本解釋於 2009 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入 2009 年 11 月 26 日以後發布之國際財務報導準則第 1 號。



國際財務報導解釋第 19 號

以權益工具消滅金融負債

B 部分

國際財務報導解釋第 19 號

以權益工具消滅金融負債

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 19 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋之生效日為 2010 年 7 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

結論基礎



國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 19 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於達成共識過程中所作之考量。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之個別委員對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到企業發行本身權益工具以消滅全部或部分金融負債時，如何適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」及國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」提供指引之要求。其問題在於企業應如何認列所發行之權益工具。
- BC3 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，債權人對財務困難企業之放款所採用之管理方式相當多樣化，包括下列一種或多種方式：
- (a) 在市場中將該等放款售予其他投資者或債權人；
 - (b) 重新協商放款之條款（如展延到期日或降低利息之支付）；或
 - (c) 收取債務人之權益工具，以清償全部或部分負債（有時稱為『以債入股』）。
- BC4 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 得知，對於負債條款重新協商後，企業如何衡量為清償全部或部分金融負債所發行之權益工具，實務上之作法分歧。某些企業按金融負債之帳面金額認列該等權益工具，且未於損益中認列利益或損失。其他企業按所消滅負債或所發行權益工具之公允價值認列該等權益工具，並將其與金融負債帳面金額間之差額認列於損益中。
- BC5 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於 2009 年 8 月發布解釋草案第 D25 號「以權益工具消滅金融負債」以公開徵求意見。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 共收到 33 封回應前述建議內容之意見函。

範圍

- BC6 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，本解釋應僅處理下述企業之會計：企業之金融負債條款重新協商，並導致該企業發行權益工具予債權人，以消滅全部或部分金融負債。由於其他國際財務報導準則已有債權人會計處理之相關規定，故

本解釋並不處理該議題。

- BC7 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量是否對下列交易提供指引：債權人亦為直接或間接股東，且正以直接或間接現存股東之身分採取行動。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議本解釋不應處理此類交易。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，在此類情況下發行權益工具以消滅金融負債是否為一項企業與業主（以其業主之身分）之交易，係屬應依事實與情況作成判斷之事項。
- BC8 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 在重複審議後，闡明若在該交易發生前與發生後債權人與該企業均被相同之一方或多方所控制，且該交易之實質包括該企業作權益分配或對該企業之投入時，則非屬本解釋之範圍。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 了解，全部或部分金融負債之消滅與權益之分配或投入組成部分間之對價分攤，也許未必均能可靠衡量。
- BC9 部分回應者質疑本解釋是否應適用於依金融負債原始條款而發行權益股份以消滅負債之交易。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 在重複審議後，指出國際會計準則第 32 號包括對該等金融工具之明確指引，故決定該等交易應排除於本解釋範圍之外。

企業之權益工具是否為『所支付對價』？

- BC10 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則並未包括對為消滅全部或部分金融負債而發行之企業權益工具應如何衡量之明確指引。國際會計準則第 39 號第 41 段規定，企業應將所消滅金融負債之帳面金額與所支付對價間之差額認列於損益中。該段描述『所支付對價』係包括所移轉之非現金資產或承擔之負債，而並未特別述及所發行之權益工具。因此，某些人認為權益工具並非『所支付對價』。
- BC11 採前述觀點者認為，由於國際財務報導準則一般並未說明如何於原始認列時衡量權益工具（見第 BC15 段），故產生多種實務作法。實務作法之一為按所消滅金融負債之帳面金額認列所發行之權益工具。
- BC12 惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 發現，國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」及第 3 號「企業合併」敘明權益工具係取得商品與勞務及取得對企業控制之對價。
- BC13 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦發現，發行權益工具以消滅金融負債之議題可分析為由兩項交易組成—第一項為發行新權益工具予債權人並換取現金，第二項為債權人收取為消滅金融負債所支付之現金。
- BC14 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 基於前述分析而決議，為消滅金融負債而發行

之權益工具符合國際會計準則第 39 號第 41 段所稱『所支付對價』。

應如何衡量權益工具？

- BC15 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 發現，雖然國際財務報導準則並未包括權益工具原始認列與衡量之一般原則，但存有對特定交易之指引，包括：
- (a) 複合工具之原始認列(國際會計準則第 32 號)。分攤予權益組成部分之金額，為整體複合工具之公允價值減除金融負債組成部分公允價值後之餘額。
 - (b) 權益交易之成本與所取得及再發行或註銷之本身權益工具 (『庫藏股』) 之成本 (國際會計準則第 32 號)。企業本身權益工具之購買、出售、發行或註銷，均不於損益中認列利益或損失。此為企業與業主 (以其業主之身分) 之交易。
 - (c) 股份基礎給付交易所發行之權益工具 (國際財務報導準則第 2 號)。於權益交割之股份基礎給付交易中，企業直接以所收取商品或勞務之公允價值，衡量所收取之商品或勞務及相應之權益增加，除非該公允價值無法可靠估計。企業若無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值 (如與員工之交易)，應以所給與權益工具之公允價值，間接衡量其價值及相應之權益增加。
 - (d) 企業合併移轉之對價 (國際財務報導準則第 3 號)。企業合併所移轉之對價總額係按公允價值衡量。此包含收購者所發行權益於收購日之公允價值。
- BC16 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則之一般原則為權益為一項剩餘價值，而應依資產與負債之變動作原始衡量 (「架構」及國際財務報導準則第 2 號)。國際財務報導準則第 2 號已敘明，權益工具之發行若回收商品或勞務，則其權益增加係直接以所收取商品或勞務之公允價值衡量。
- BC17 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定應將相同原則適用於發行權益工具以消滅金融負債之情況。惟國際財務報導解釋委員會擔心，企業可能在衡量所發行權益工具與金融負債之公允價值時遭遇實務困難，特別是當企業處於財務困難時。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定於草案第 D25 號中建議，為消滅金融負債而發行之權益工具，應按所發行權益工具之公允價值或所消滅負債之公允價值中較能可靠決定者，作成原始衡量。
- BC18 惟為回應草案第 D25 號所收到之意見，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 重新考量企業對發行予債權人以消滅全部或部分金融負債之權益工具，是否應按所發行權益工具之公允價值或所消滅負債之公允價值作成原始衡量。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，許多回應者建議辨認何者較能可靠決定需採用兩種衡量方式，故建議應訂定一項優先衡量基礎，以避免實務上產生『會計挑選』。

- BC19 因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定修改草案第 D25 號之建議內容，並明定一項優先衡量基礎。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於明定一項優先衡量基礎時，提到許多回應者認為第 BC16 段所引用之國際財務報導準則第 2 號與「架構」之原則，係支持以所消滅負債之公允價值為基礎衡量。
- BC20 惟部分回應者認為應以所發行權益之公允價值作為建議之衡量基礎。該等回應者指出此方法與下列共識一致：發行企業權益工具符合國際會計準則第 39 號第 41 段所稱之所支付對價。該等回應者亦認為所發行權益之公允價值最能反映該交易所支付之對價總額，其金額可能包括債權人對重新協商金融負債條款所要求之溢價。
- BC21 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）基於第 BC20 段所述原因，認為應以所發行權益之公允價值作為建議衡量基礎。因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決議，企業對於發行予債權人以消滅全部或部分金融負債之權益工具，應按所發行權益工具之公允價值原始衡量，除非其公允價值無法可靠衡量。若所發行權益工具之公允價值無法可靠衡量，該等權益工具之原始衡量應反映所消滅負債之公允價值。
- BC22 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）再度審議此議題時，提及該等交易通常於已違反金融負債條款且該負債已變為要求即付之情況下發生。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意所收到之下列意見：國際會計準則第 39 號第 49 段並不適用於在此等情況下衡量已消滅之全部或部分金融負債之公允價值，其原因為負債消滅之交易顯示要求即付特性不再具有實質。
- BC23 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）為回應意見，亦闡明所發行之權益工具應於金融負債（或金融負債之一部分）消滅之日作原始認列及衡量。此與國際財務報導準則第 3 號結論基礎第 BC341 及 BC342 段一致；前述各段係討論作為企業合併對價而發行之權益工具，究應以協議日或收購日之公允價值衡量，而其結論為應於收購日衡量。

金融負債帳面金額與所支付對價間之差額應如何處理？

- BC24 依國際會計準則第 39 號第 41 段之規定，企業應將所消滅金融負債之帳面金額與所支付對價間之差額，於損益中認列利益或損失。此項規定與「架構」對收益之討論一致：
- (a) 收益係指以資產之流入或增加、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，造成權益之增加，而該增加非與權益參與者之投入有關。（第 70 段(a)）
（用斜體強調部分係附加）
 - (b) 利益係代表符合收益定義之其他項目，且可能由企業之正常活動所產生，或非由企業之正常活動所產生。利益代表經濟效益之增加…（第 75 段）

- (c) 收益亦可能由負債之清償產生。例如，企業可能提供商品及勞務予債權人以清償所欠借款之義務。(第 77 段)

全額消滅

- BC25 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 提到，如同第 BC13 段之討論內容，企業發行權益工具以消滅負債之交易可分析為首先發行新權益工具予債權人並換取現金，其次債權人收取為消滅金融負債所支付之現金。當債權人收取用以消滅負債之現金時，企業應於損益中認列利益或損失，此與第 BC24 段一致。
- BC26 同樣地，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 提及，依國際會計準則第 32 號之規定，當企業修正可轉換工具之條款以誘導提早轉換時，企業應將支付予持有者之任何額外對價之公允價值認列於損益中。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，當企業發行本身權益工具以清償某工具，且該清償並非依該金融負債之原始條款時，企業應於損益中認列利益或損失。
- BC27 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 根據其結論，決議企業應於損益中認列利益或損失。該項利益或損失等於金融負債帳面金額與所發行權益工具公允價值間之差額；若所發行權益工具之公允價值無法可靠衡量，則為與所消滅負債公允價值間之差額。

部分消滅

- BC28 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦發現，金融負債之重整可能同時涉及發行權益工具以清償部分負債與修改剩餘流通在外負債之條款。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定本解釋亦應適用於部分消滅。於部分消滅時，第 BC25 至 BC27 段之討論適用於所消滅之負債部分。
- BC29 許多回應者要求闡明草案第 D25 號中與部分消滅有關之指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 進行再次審議時，承認企業權益股份之發行可能反映為下列二者所支付之對價：消滅金融負債之一部分，與修改剩餘流通在外負債部分之條款。
- BC30 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，為反映上述情況，企業應將所支付之對價分攤予所消滅之負債部分與剩餘流通在外之負債部分。企業於決定所消滅負債部分應認列之損益，及評估剩餘負債之條款是否已重大修改時，須考量前述分攤。
- BC31 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，對於決定剩餘流通在外金融負債部分之條款是否屬國際會計準則第 39 號第 40 段之重大修改提供額外指引，已超出本解釋之範圍。

表達

- BC32 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定，企業應將發行權益工具以消滅金融負債所產生之利益或損失，作為損益中之單獨單行項目揭露，或於附註中揭露。此項規定與「架構」及其它國際財務報導準則之規定一致，例如：
- (a) 於損益表中認列利益時，因利益係作成經濟決策之有用資訊，故通常單獨列示。（「架構」第 76 段）
 - (b) 如與企業財務績效之了解攸關，企業應於綜合損益表及單獨損益表（如有列報時）中表達額外之單行項目、標題與小計。（國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 85 段）
 - (c) 企業應於綜合損益表或附註中揭露金融負債之淨利益或淨損失。（國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 20 段）

過渡規定

- BC33 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定，即使其承認追溯決定公允價值可能產生問題，但本解釋仍應追溯適用。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 提及，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」對追溯適用可能於實務上不可行之情況提供指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議，要求可追溯適用本解釋之企業應追溯適用，是優於要求所有企業推延適用至未來交易。惟為簡化過渡規定，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦決議應僅要求自所列報之最早比較期間開始日起追溯適用，其原因為較早期間之適用僅會導致權益內金額之重分類。

解釋草案以來之主要變動彙總

- BC34 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 草案第 D25 號以來之主要變動如下：
- (a) 增加第 3 段，其原因為國際財務報導解釋委員會已明定非屬本解釋範圍之多項特定交易。
 - (b) 修改第 6 段，以說明衡量應以所發行權益工具之公允價值為基礎，除非該公允價值無法可靠衡量。
 - (c) 增加第 7 段以反映第 6 段之修改。該段亦闡明國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之意圖，係於衡量所消滅具要求即付特性金融負債（如活期存款）之公允價值時，不適用國際會計準則第 39 號第 49 段之規定。
 - (d) 增加第 8 段並修改第 10 段，以闡明當發行權益工具僅消滅金融負債之一部分

時，應如何適用本解釋。

- (e) 修改第 9 段，以說明所發行之權益工具應於何時作原始衡量。