

企業會計準則宣導

企業會計準則公報第15號「金融工具」 範例解析(2)

主講人：陳明進

國立政治大學會計學系教授

企業會計準則委員會委員

範例大綱

- 金融資產之重分類
- 庫藏股票
- 複合金融工具之發行
- 嵌入式衍生工具
- 可轉換公司債之發行及轉換
- 可轉換公司債之提前清償
- 可買回公司債之會計處理

金融資產之重分類

金融資產之重分類

重分類之條件(EAS15.45)

- 企業僅於改變其管理金融資產之經營模式時，始應依金融資產種類分類之條件規定重分類所有受影響之金融資產。此種變動係由企業之高階管理階層基於外部或內部變動之結果而決定，且必須對企業之營運具重大性並可呈現予外部人士，故此種變動預期極不頻繁。
- 企業若重分類金融資產，該項重分類應自重分類日起推延適用。企業不得重編先前已認列之利益、損失（包括減損利益或損失）或利息。
 - **重分類日**：導致企業重分類金融資產之經營模式變動後之第一個報導期間之開始日。

金融資產之重分類

重分類之條件(EAS15.45)

- 下列情況並非經營模式之變動：
 - 1.與特定金融資產有關之意圖變動（即使於市場狀況有重大變動之情況下）。
 - 2.金融資產之特定市場暫時消失。
 - 3.於企業具不同經營模式之部門間移轉金融資產。

金融資產之重分類

按攤銷後成本衡量之金融資產之重分類

1.按攤銷後成本衡量重分類至透過損益按公允價值衡量

- 企業若將金融資產之衡量種類，自按攤銷後成本衡量重分類至透過損益按公允價值衡量，其公允價值應於重分類日衡量。金融資產先前之攤銷後成本與公允價值間之差額所產生之所有利益或損失，均應認列為損益。(EAS15.46)

金融資產之重分類

按攤銷後成本衡量之金融資產之重分類

2.按攤銷後成本衡量重分類至透過其他綜合損益按公允價值衡量

- 企業若將金融資產之衡量種類，自按攤銷後成本衡量重分類至透過其他綜合損益按公允價值衡量，其公允價值應於重分類日衡量。金融資產先前之攤銷後成本與公允價值間之差額所產生之所有利益或損失，均應認列為其他綜合損益。有效利率與減損損失之衡量不因重分類而調整。(EAS15.48)

範例：按攤銷後成本衡量之金融資產之重分類

台中公司於20X1年1月1日支付現金\$1,000,000，於集中市場購買10張高雄公司發行之5年期公司債，該公司債之票面金額為\$100,000。台中公司評估其對此公司債投資係以收取合約現金流量為目的之經營模式下所持有，且該公司債之合約條款產生特定日期之現金流量，而該等現金流量完全為支付本金及流通在外本金金額之利息，故將該公司債分類為按攤銷後成本衡量之金融資產。

20X1年12月31日，該公司債每張之市價為\$98,000，但尚無減損跡象。

於20X2年11月1日台中公司決定新增投資業務作為營業項目，並收購台北公司投資業務部門，同時取得該部門所管理之股票及債券等。台中公司之董事會基於前述變動，而於20X2年12月1日決議改變其既有投資債券（包括所投資之高雄公司公司債）之經營模式，改為與收購所得之投資部位共同管理，因此將既有投資債券由按攤銷後成本衡量之金融資產重分類。

高雄公司於20X2年底因營運衰退發生財務困難並進行重整，每張公司債預期減損之金額為\$5,000，故台中公司認列減損損失共計\$50,000。

台中公司於20X3年1月1日重分類日已認列之減損損失為\$50,000，且該日該公司債每張之市價為\$94,000。

範例：按攤銷後成本衡量之金融資產之重分類

台中公司於20X1年1月1日支付現金\$1,000,000，購入10張高雄公司發行之5年期公司債，並將該公司債分類為按攤銷後成本衡量之金融資產。其分錄如下：

| | | | |
|----------|-------------------|-----------|-----------|
| 20X1/1/1 | 按攤銷後成本衡量之金融資產—公司債 | 1,000,000 | |
| | 現金 | | 1,000,000 |

(本範例省略台中公司每期收取利息及認列利息之相關分錄)

20X1年12月31日，該公司債每張之市價為\$98,000，但台中公司將該筆公司債投資分類為按攤銷後成本衡量之金融資產，故無需認列公允價值變動之損益。

於20X2年底，因高雄公司因營運衰退發生財務困難並進行重整，每張公司債預期減損之金額為\$5,000，台中公司於20X2年底認列該減損損失之分錄如下：

| | | | |
|------------|--------------------|--------|--------|
| 20X2/12/31 | 金融資產減損損失 | 50,000 | |
| | 備抵損失—按攤銷後成本衡量之金融資產 | | 50,000 |

情況一：按攤銷後成本衡量之金融資產重分類至透過其他綜合損益按公允價值衡量

調整後投資部位係以收取合約現金流量及出售金融資產達成目的之經營模式下持有。20X3年1月1日該公司債每張之市價為\$94,000，台中公司於重分類日重分類高雄公司債之相關分錄如下：

| | | |
|-----------------|---|-----------|
| 20X3/1/1 | 透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資 | 1,000,000 |
| | 其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資未實現損益 | 60,000 |
| | 按攤銷後成本衡量之金融資產—公司債 | 1,000,000 |
| | 透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資評價調整 | 60,000 |
| | 說明：因台中公司管理該金融資產之經營模式已改變，因此由按攤銷後成本衡量之金融資產重分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產。 | |
| 20X3/1/1 | 備抵損失—按攤銷後成本衡量之金融資產 | 50,000 |
| | 其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資備抵損失 | 50,000 |

情況一：按攤銷後成本衡量之金融資產重分類至透過其他綜合損益按公允價值衡量

假設台中公司於重分類日將其他綜合損益結轉至其他權益之分錄如下：

| | | |
|----------|------------------------------------|--------|
| 20X3/1/1 | 其他權益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資未實現損益 | 60,000 |
| | 其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資未實現損益 | 60,000 |

說明：將未實現損益之其他綜合損益結轉至其他權益。

| | | |
|----------|-----------------------------------|--------|
| 20X3/1/1 | 其他綜合損益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資備抵損失 | 50,000 |
| | 其他權益—透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資備抵損失 | 50,000 |

說明：將備抵損失之其他綜合損益結轉至其他權益。

情況二：按攤銷後成本衡量之金融資產重分類至透過損益按公允價值衡量

調整後投資部位並非以收取合約現金流量為目的之經營模式下持有，亦非以收取合約現金流量及出售為目的之經營模式下持有。20X3年1月1日該公司債每張之市價為\$94,000，台中公司於重分類日重分類高雄公司公司債之相關分錄如下：

| | | |
|-----------------|--------------------|-----------|
| 20X3/1/1 | 透過損益按公允價值衡量之債務工具投資 | 940,000 |
| | 備抵損失—按攤銷後成本衡量之金融資產 | 50,000 |
| | 金融資產重分類損失 | 10,000 |
| | 按攤銷後成本衡量之金融資產—公司債 | 1,000,000 |

說明：因台中公司管理該金融資產之經營模式已改變，因此由按攤銷後成本衡量之金融資產重分類為透過損益按公允價值衡量之金融資產。

庫藏股票

庫藏股票之表達

庫藏股

- 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，均不得認列利益或損失。所支付或所收取對價應直接認列於權益。(EAS15.68)

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司20X1年12月31日帳上之權益包括股本\$500,000,000（共發行並流通在外普通股50,000,000股，每股面額\$10），發行溢價之資本公積\$150,000,000，未分配盈餘\$60,000,000。下列為20X2年有關庫藏股票之交易，慧心公司以加權平均法計算庫藏股票之帳面金額：

1. 慧心公司於20X2年1月27日之股東會通過分割原物料事業部受讓新設友愛公司之議案，惟部分股東反對該議案，並要求慧心公司買回其所持有之股份共計3,000,000股，慧心公司與異議股東協議後，雙方同意以當時市價每股\$18之價格買回異議股東所持有之慧心公司股票。
2. 20X2年2月15日及20X2年3月15日慧心公司分別以每股\$20及\$15賣出庫藏股票各1,000,000股，嗣後再於20X2年4月18日以每股\$19出售500,000股之庫藏股票。
3. 慧心公司某普通股股東於20X2年5月25日捐贈50,000股之普通股股票給慧心公司，當時該公司普通股股票之公允價值為\$17。
4. 慧心公司決議以20X2年6月30日為減資基準日，將50,000股之庫藏股票註銷，並辦理減資登記。
5. 於20X2年7月10日慧心公司以每股\$19賣出庫藏股票25,000股。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

1. 慧心公司於20X2年1月27日以當時市價每股\$18之價格買回異議股東所持有之慧心公司股票共計3,000,000股。

| | | |
|----------------|------------|------------|
| 20X2/1/27 庫藏股票 | 54,000,000 | |
| 現金 | | 54,000,000 |

說明：以買回時所支付之成本認列庫藏股票\$54,000,000（\$18×3,000,000股）。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

2-1. 20X2年2月15日及20X2年3月15日慧心公司分別以每股\$20及\$15賣出庫藏股票各1,000,000股。

| | | |
|------------------------|------------|------------|
| 20X2/2/15 現金 | 20,000,000 | |
| 庫藏股票 (\$18×1,000,000股) | | 18,000,000 |
| 資本公積—庫藏股票交易 | | 2,000,000 |

說明：轉讓價格高於帳面金額之差額\$2,000,000 [(\$20-\$18) ×1,000,000 股] 應列為「資本公積—庫藏股票交易」。

| | | |
|------------------------|------------|------------|
| 20X2/3/15 現金 | 15,000,000 | |
| 資本公積—庫藏股票交易 | 2,000,000 | |
| 未分配盈餘 | 1,000,000 | |
| 庫藏股票 (\$18×1,000,000股) | | 18,000,000 |

說明：轉讓價格低於帳面金額之差額\$3,000,000 [(\$15-\$18) ×1,000,000 股] 應先沖減同種類之資本公積，若有不足，則沖減保留盈餘。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

2-2. 嗣後再於20X2年4月18日以每股\$19出售500,000股之庫藏股票。

| | | |
|----------------------|-----------|-----------|
| 20X2/4/18 現金 | 9,500,000 | |
| 庫藏股票 (\$18×500,000股) | | 9,000,000 |
| 資本公積—庫藏股票交易 | | 500,000 |

說明：轉讓價格高於帳面金額之差額\$500,000 [(\$19-\$18) × 500,000股]
應列為「資本公積—庫藏股票交易」。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

3. 20X2年5月25日某普通股股東捐贈50,000股之普通股股票給慧心公司，當時該公司普通股股票之公允價值為\$17。

| | | |
|----------------|---------|---------|
| 20X2/5/25 庫藏股票 | 850,000 | |
| 資本公積—受贈資產 | | 850,000 |

說明：認列受贈之庫藏股票\$850,000（\$17×50,000股）。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

4. 慧心公司決議以20X2年6月30日為減資基準日，將50,000股之庫藏股票註銷，並辦理減資登記。當日慧心公司剩餘庫藏股票 550,000股，其中500,000股係以每股\$18取得，50,000係股東捐贈，捐贈日每股市價\$17。

| | |
|----------------------------|----------------------|
| 20X2/6/30 普通股股本 (每股面額\$10) | 500,000 |
| 資本公積—普通股股票溢價 | 150,000 ¹ |
| 資本公積—庫藏股票交易 | 245,500 ³ |
| 庫藏股票 | 895,500 ² |

說明：註銷庫藏股票時，應依註銷股數占流通在外股數之比例計算除列「普通股股本」及「資本公積—普通股股票溢價」之金額。

¹註銷股數占流通在外股數之比例： $50,000 \div 50,000,000 = 0.1\%$

資本公積—普通股股票溢價： $\$150,000,000 \times 0.1\% = \$150,000$ 。

²庫藏股票加權平均成本： $(\$18 \times 500,000 + \$17 \times 50,000) \div 550,000 = \17.91
 $\$17.91 \times 50,000 = \$895,500$ 。

³資本公積—庫藏股票交易： $\$895,500 - \$500,000 - \$150,000 = \$245,500$ 。

範例：庫藏股票—收回、出售、受贈及註銷

慧心公司上述庫藏股票交易之相關分錄如下：

5. 於20X2年7月10日慧心公司以每股\$19賣出庫藏股票25,000股。

| | | |
|-----------------------------|---------|---------|
| 20X2/7/10 現金 (\$19×25,000股) | 475,000 | |
| 庫藏股票 (\$17.91×25,000股) | | 447,750 |
| 資本公積—庫藏股票交易 | | 27,250 |

說明：轉讓價格高於帳面金額之差額\$27,250 [$(\$19 - \$17.91) \times 25,000$ 股] 應列為「資本公積—庫藏股票交易」。

複合金融工具之發行

複合金融工具

- 發行複合金融工具之會計處理
- 非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款，以決定其是否為同時包含負債及權益組成部分之複合金融工具，並依金融工具種類之定義，將前述組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。
(EAS15.60)
- 企業發行之金融工具，同時產生金融負債及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，當企業發行之債券或類似工具可轉換為其固定數量之普通股，該金融工具即為複合金融工具。此等工具包含二項組成部分：金融負債（交付現金或另一項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）。企業發行該金融工具，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，故應分別認列其為負債及權益組成部分。(EAS15.61)

複合金融工具

- 發行複合金融工具帳面金額之分攤(EAS15.63)
- 複合金融工具之原始帳面金額分攤至權益及負債組成部分時，**權益組成部分之金額**，應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，應歸屬於負債組成部分。
- 原始認列時，分攤予負債及權益組成部分之帳面金額總額應等於歸屬於該工具之整體公允價值。原始認列複合金融工具之組成部分時，並不會產生利益或損失。

複合金融工具

發行可轉換公司債帳面金額之分攤(EAS15.64)

- 可轉換為普通股之債券發行人依前述之方法分攤時，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。
- 複合金融工具屬權益組成部分（如權益轉換選擇權）之帳面金額，應為複合金融工具整體公允價值減負債組成部分之帳面金額後之**剩餘金額**。

複合金融工具

交易成本及發行成本(EAS15.71)

- 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。
- 發行複合金融工具之相關交易成本，應按發行價款之分攤比例，**分攤至該工具之負債及權益組成部分**。

範例：複合金融工具於原始認列時之分離

寶興公司於20X1年1月1日發行300張面額\$1,000之三年期可轉換公司債，發行總金額為\$300,000，票面利率為年息5%，自發行日起於每年12月31日付息，另發生直接交易成本\$5,000（債券印刷費、承銷商佣金等）。每張公司債得於到期日前之任何時間轉換為20股普通股。該公司債發行時，相同條件但不可轉換之公司債之市場利率為10%。

範例：複合金融工具於原始認列時之分離

寶興公司將該複合金融工具之帳面金額分攤至權益及負債組成部分如下：

1. 先衡量負債組成部分之公允價值。負債組成部分之現值依10%折現率（即相同條件但不可轉換之公司債之市場利率10%）計算而得。
2. 權益組成部分之帳面金額為發行公司債總金額及負債組成部分公允價值間之差額。

其計算過程如下：

| | | | |
|---------------|----|---------|--------------|
| 可轉換公司債本金之複利現值 | \$ | 225,394 | ¹ |
| 可轉換公司債利息之年金現值 | | 37,303 | ² |
| 負債組成部分公允價值 | \$ | 262,697 | ³ |
| 權益組成部分 | | 37,303 | ⁴ |
| 可轉換公司債之發行總金額 | \$ | 300,000 | |

$$^1 \$300,000 \times p_{3,10\%} = \$300,000 \times 0.7513148 = \$225,394$$

$$^2 \$300,000 \times 5\% \times P_{3,10\%} = \$15,000 \times 2.486852 = \$37,303$$

$$^3 \$225,395 + \$37,303 = \$262,697$$

$$^4 \$300,000 - \$262,697 = \$37,303$$

範例：複合金融工具於原始認列時之分離

寶興公司對上述發行總金額\$300,000分攤之相關分錄如下：

| | | | |
|----------|----------|---------|---------|
| 20X1/1/1 | 現金 | 300,000 | |
| | 應付公司債折價 | 37,303 | |
| | 應付公司債 | | 300,000 |
| | 資本公積—認股權 | | 37,303 |

說明：認列發行可轉換公司債。

範例：複合金融工具於原始認列時之分離

直接交易成本\$5,000則依第15號公報第71條之規定，按前述價款分攤比例分攤至負債及權益組成部分。

其計算過程如下：

| | <u>交易成本</u> |
|-------------|------------------------|
| 負債組成部分 | \$ 4,378 ⁵ |
| 權益組成部分 | <u>622⁶</u> |
| 發行可轉換公司債總金額 | <u>\$ 5,000</u> |

⁵ $\$5,000 \times \$262,697 \div \$300,000 = \$4,378$

⁶ $\$5,000 \times \$37,303 \div \$300,000 = \622

寶興公司對上述發行成本\$5,000分攤之相關分錄如下：

| | | |
|------------------|-------|-------|
| 20X1/1/1 應付公司債折價 | 4,378 | |
| 資本公積－認股權 | 622 | |
| 現金 | | 5,000 |

說明：認列發行可轉換公司債之相關交易成本。

範例：複合金融工具於原始認列時之分離

寶興公司重新計算有效利率如下：

分攤交易成本後之應付公司債帳面金額 = $\$262,697 - \$4,378 = \$258,319$

$\$300,000 \times p_{3,i} + \$300,000 \times 5\% \times P_{3,i} = \$258,319$ ， $i = 10.65\%$

寶興公司於20X1年底認列利息費用之分錄如下：

| | | |
|-----------------|--------|--------|
| 20X1/12/31 利息費用 | 27,511 | |
| 現金 | | 15,000 |
| 應付公司債折價 | | 12,511 |

說明：以有效利息法攤銷公司債折價。

利息費用 = $\$258,319 \times 10.65\% = \$27,511$ 。

嵌入式衍生工具

嵌入式衍生工具

- 嵌入式衍生工具之意義(EAS15.19)
- 嵌入式衍生工具係混合（結合）合約（亦包含非衍生工具主合約）之一項組成部分，具有使該結合工具之部分現金流量變動與單獨衍生工具相似之效果。
- 嵌入式衍生工具導致合約原規定之全部或部分現金流量，須隨特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、價格或費率指數、信用評等或信用指數、抑或其他變數（若為非財務變數，則限於非為合約一方所特有之變數）之變動而變動。
- 隨附於金融工具之衍生工具，但依合約得與該工具分開而獨立移轉者，或該工具有不同交易對方者，則為單獨金融工具，而非屬嵌入式衍生工具。

嵌入式衍生工具之會計處理

- 嵌入式衍生工具之會計處理依其主合約是否為金融資產：
整體透過損益按公允價值衡量
- 1.混合（結合）合約包含之主合約若屬金融資產，企業應以整體混合（結合）合約適用本公報金融資產分類之規定。
(EAS15.20)

嵌入式衍生工具之會計處理

嵌入式衍生工具之拆分(EAS15.20)

- 混合（結合）合約包含之主合約若非屬金融資產，嵌入式衍生工具僅於同時符合下列所有條件時，始應與主合約分離，並應依本公報衍生工具之規定處理：
 - 1.嵌入式衍生工具之經濟特性及風險，與主合約之經濟特性及風險並非緊密關聯。
 - 2.與嵌入式衍生工具相同條件之單獨工具符合衍生工具之定義。
 - 3.混合（結合）合約非按公允價值衡量且公允價值變動認列為損益者。即嵌入於透過損益按公允價值衡量之金融負債之衍生工具，無須與主合約分離。
- 嵌入式衍生工具分離後，其主合約若為金融工具，應按本公報處理，若非為金融工具，則應按其他適當之企業會計準則公報處理。

嵌入式衍生工具之會計處理

嵌入式衍生工具之拆分 嵌入式衍生工具

- 非屬權益工具之嵌入式衍生工具 拆分後應以 公允價值 衡量。企業若無法依 嵌入式衍生工具之條款及條件 可靠衡量其公允價值（例如，因嵌入式衍生工具係以相同工具於活絡市場無報價之某一權益工具為基礎），則 嵌入式衍生工具之公允價值，為 混合（結合）合約公允價值 與 主合約公允價值 二者間之 差額。企業若無法依此方法衡量嵌入式衍生工具之公允價值，則應適用本公報第22條之規定（見以下條文），將混合（結合）合約指定為透過損益按公允價值衡量。(EAS15.23)

拆分後之衍生工具無法單獨衡量

- 企業若依本公報規定，須將嵌入式衍生工具自主合約分離，卻無法於取得時或後續財務報導期間結束日單獨衡量該嵌入式衍生工具，則整體混合（結合）合約應指定為透過損益按公允價值衡量。(EAS15.22)

範例：具有多項嵌入式衍生金融工具特性之複合金融工具，其組成部分之分離

福寶公司發行面額\$5,500之可買回轉換公司債，發行總金額為\$6,000。類似無買權且無權益轉換選擇權公司債之價值為\$5,500。福寶公司採用選擇權定價模式，估算出無權益轉換選擇權之類似可買回公司債中，買回權之價值為\$500（註：買回權若單獨認列屬於金融資產），依第15號公報第63條之規定，應歸屬於負債組成部分之價值為\$5,000（ $\$5,500 - \500 ），歸屬於權益組成部分之價值為\$1,000（ $\$6,000 - \$5,000$ ）。福寶公司應依前述第15號公報第20條之規定，判斷是否應將買回權與主合約分離認列。

情況一：分拆買回權

福寶公司判斷買回權之經濟特性及風險與主合約（公司債）之經濟特性及風險並非緊密關聯，故將買回權與主合約分離認列，並依第15號公報第63條之規定，將買回權歸屬於負債組成部分。

福寶公司發行該可買回轉換公司債之相關分錄如下：

| | | |
|----------------------|-------|-------|
| 現金 | 6,000 | |
| 透過損益按公允價值衡量之金融資產－買回權 | 500 | |
| 應付公司債 | | 5,500 |
| 資本公積－認股權 | | 1,000 |

情況二：不分拆買回權

福寶公司判斷買回權之經濟特性及風險與主合約（公司債）之經濟特性及風險係緊密關聯。未單獨認列之嵌入式衍生工具將歸屬於負債組成部分，故負債發行金額 = 公司債\$5,500 – 買回權\$500 = \$5,000。

福寶公司發行該可買回轉換公司債之相關分錄如下：

| | | |
|----------|-------|-------|
| 現金 | 6,000 | |
| 應付公司債折價 | 500 | |
| 應付公司債 | | 5,500 |
| 資本公積—認股權 | | 1,000 |

可轉換公司債之發行及轉換

可轉換公司債之發行

發行可轉換公司債帳面金額之分攤(EAS15.64)

- 可轉換為普通股之債券發行人依前述之方法分攤時，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。
- 複合金融工具屬權益組成部分（如權益轉換選擇權）之帳面金額，應為複合金融工具整體公允價值減負債組成部分之帳面金額後之**剩餘金額**。

可轉換公司債之轉換

可轉換公司債之轉換(EAS15.65)

- 可轉換為企業固定數量普通股之債務工具於轉換時，企業應除列負債組成部分並將其認列為權益。此等債務工具轉換時並不會產生利益或損失。原權益組成部分仍應列為權益。

範例：可轉換公司債之發行及轉換

景華公司於20X1年1月1日按面額發行\$2,500之三年期可轉換公司債，票面利率為10%，每半年付息一次，到期日為20X3年12月31日，此可轉換公司債之持有人得以每股\$25之轉換價格，轉換為景華公司之普通股，每股面額\$10。

20X2年1月1日，持有人將可轉換公司債轉換成股票。

假設景華公司於20X1年1月1日發行三年期相同條件但不可轉換之公司債之市場利率為12%。20X1年1月1日，景華公司依第15號公報第63條之規定分析該可轉換公司債之帳面金額如下：

負債組成部分

| | |
|---------------|-----------------------|
| 可轉換公司債本金之複利現值 | \$ 1,762 ¹ |
| 可轉換公司債利息之年金現值 | 615 ² |

負債組成部分公允價值

\$ 2,377³

權益組成部分（可轉換公司債實收金額與負債組成部分間之差額） 123⁴

可轉換公司債之發行總金額

\$ 2,500

¹面額\$2,500，折現率6%，即 $\$2,500 \times p_{6, 6\%} = \$2,500 \times 0.704961 = \$1,762$

²每期付息\$125(票面利率5%)，折現率6%，共6期，即 $\$125 \times P_{6, 6\%} = \$125 \times 4.917324 = \$615$

³ $\$615 + \$1,762 = \$2,377$

⁴ $\$2,500 - \$2,377 = \$123$

範例：可轉換公司債之發行及轉換

景華公司於20X1年初發行該可轉換公司債之分錄如下：

| | | | |
|----------|----------|-------|-------|
| 20X1/1/1 | 現金 | 2,500 | |
| | 應付公司債折價 | 123 | |
| | 應付公司債 | | 2,500 |
| | 資本公積—認股權 | | 123 |

說明：認列發行可轉換公司債。

範例：可轉換公司債之發行及轉換

景華公司於20X1年度以有效利息法認列該可轉換公司債利息費用之分錄如下：

| | | | |
|-----------|---------|-----|-----|
| 20X1/6/30 | 利息費用 | 143 | |
| | 現金 | | 125 |
| | 應付公司債折價 | | 18 |

說明：以有效利息法攤銷應付公司債折價。

1. 利息費用 = $(\$2,500 - \$123) \times (12\% \div 2) = \143 。

2. 支付利息 = $\$2,500 \times (10\% \div 2) = \125 。

| | | | |
|------------|---------|-----|-----|
| 20X1/12/31 | 利息費用 | 144 | |
| | 現金 | | 125 |
| | 應付公司債折價 | | 19 |

說明：以有效利息法攤銷應付公司債折價。

1. 利息費用 = $(\$2,500 - \$123 + \$18) \times (12\% \div 2) = \144 。

2. 支付利息 = $\$2,500 \times (10\% \div 2) = \125 。

20X1/12/31，應付公司債折價金額 = $\$123 - \$18 - \$19 = \86 。

應付公司債帳面金額 = $\$2,500 - \$86 = \$2,414$ 。

範例：可轉換公司債之發行及轉換

20X2年1月1日，持有人將可轉換公司債轉換成股票。景華公司認列該可轉換公司債轉換為普通股之分錄如下：

| | | | |
|----------|--------------|-------|-------|
| 20X2/1/1 | 應付公司債 | 2,500 | |
| | 資本公積—認股權 | 123 | |
| | 應付公司債折價 | | 86 |
| | 普通股股本 | | 1,000 |
| | 資本公積—普通股股票溢價 | | 1,537 |

說明：轉換可轉換公司債。除列已轉換為普通股之公司債\$2,500、相應之應付公司債折價\$86及認股權\$123，並以應付公司債及認股權之帳面金額合計數\$2,537 ($= (\$2,500 - \$86) + \$123$) 作為發行普通股之入帳基礎。

可轉換公司債之提前清償

複合金融工具—可轉換公司債

可轉換公司債之提前清償(EAS15.66)

- 若企業於到期日前藉由提前贖回或再買回而清償可轉換工具，企業應於交易日將贖回或再買回所支付對價及交易成本分攤至該工具之負債及權益組成部分。
- 前述所支付對價及交易成本分攤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將所收取之金額原始分攤至個別組成部分之方法相同。
- 支付對價及交易成本，歸屬於清償負債之部分與負債組成部分帳面金額間之差額應認列為損益，歸屬於權益之部分與權益組成部分帳面金額間之差額應認列為權益。

範例：提前贖回可轉換公司債

成德公司於20X1年1月1日發行600,000張面額\$100之三年期可轉換公司債，發行總金額為\$60,000,000，票面利率為年息6%，於每年12月31日付息。發行時認列屬於權益之轉換權金額為\$4,510,767。屬於負債組成部分之金額為\$55,489,233，有效利率為8.205565%。

假設於20X1年12月31日可轉換公司債贖回前之負債組成部分之帳面金額為\$56,442,438及原權益組成部分之帳面金額為\$4,510,767。

成德公司於20X2年1月1日以公允價值\$63,000,000向債券持有人買回所有流通在外之可轉換公司債，另發生贖回可轉換公司債之交易成本為\$200,000。於買回日，成德公司於20X2年1月1日發行二年期相同條件但不可轉換之公司債，其市場利率為7%。

試作：成德公司於20X2年1月1日提前贖回該可轉換公司債之會計處理。

範例：提前贖回可轉換公司債

於20X2/1/1買回日，成德公司使用與發行可轉換公司債時所收取之金額原始分攤至個別組成部分之相同方法，將買回價格分攤至負債組成部分及權益組成部分：(1)透過剩餘部分之未來現金流量折現（含利息及本金）以7%折現率，衡量20X2年1月1日負債組成部分之公允價值；(2)再將買回價格及負債組成部分公允價值間之差額視為權益組成部分之公允價值。

20X2年1月1日再買回價格\$63,000,000之分析如下：

| | <u>公允價值</u> |
|---|----------------------------------|
| 負債組成部分 | |
| 可轉換公司債本金之複利現值（面額\$60,000,000，折現率7%） | \$ 52,406,340 ¹ |
| 可轉換公司債利息之年金現值（每年付息\$3,600,000，折現率7%，剩餘期間2年） | 6,508,865 ² |
| 小計 | <u>\$ 58,915,205³</u> |
| 權益組成部分 | <u>4,084,795⁴</u> |
| 合計 | <u>\$ 63,000,000⁵</u> |

¹ $\$60,000,000 \times p_{2,7\%} = \$60,000,000 \times 0.873439 = \$52,406,340$ 。

² $\$3,600,000 \times P_{2,7\%} = \$3,600,000 \times 1.808018 = \$6,508,865$ 。

³ $\$6,508,865 + \$52,406,340 = \$58,915,205$ 。

⁴ $\$63,000,000 - \$58,915,205 = \$4,084,795$ 。（其為買回價格與公允價值分攤至負債組成部分之差額）

⁵ 買回價格為\$63,000,000。

範例：提前贖回可轉換公司債

再買回可轉換公司債之**交易成本\$200,000**應按前述價款分攤比例，分攤至負債及權益組成部分：

| | 權益組成部分 | 負債組成部分 | 總額 |
|------|---------------------|----------------------|---------------|
| 價款 | \$ 4,084,795 | \$ 58,915,205 | \$ 63,000,000 |
| 交易成本 | 13,000 ¹ | 187,000 ² | 200,000 |
| 合計 | \$ 4,097,795 | \$ 59,102,205 | \$ 63,200,000 |

$$^1 \$200,000 \times (\$4,084,795 \div \$63,000,000) = \$200,000 \times 6.5\% = \$13,000$$

$$^2 \$200,000 \times (\$58,915,205 \div \$63,000,000) = \$200,000 \times 93.5\% = \$187,000$$

因再買回而產生之**差額**如下：

| | 權益組成部分 | 負債組成部分 | 總額 |
|-------------|--------------|-----------------|----------------|
| 贖回前之帳面金額 | \$ 4,510,767 | \$ 56,442,438 | \$ 60,953,205 |
| 減：包含交易成本之金額 | 4,097,795 | 59,102,205 | 63,200,000 |
| | \$ 412,972 | (\$ 2,659,767) | (\$ 2,246,795) |

範例：提前贖回可轉換公司債

成德公司20X2年初再買回該可轉換公司債之相關分錄如下：

| | | |
|----------|----------------------------------|------------|
| 20X2/1/1 | 應付公司債 | 60,000,000 |
| | 除列金融負債損失 | 2,659,767 |
| | 現金 | 59,102,205 |
| | 應付公司債折價(60,000,000 - 56,442,438) | 3,557,562 |

說明：認列負債組成部分之買回。歸屬於負債組成部分之支付對價及交易成本，與其帳面金額間之差額應認列為損益。

| | | |
|----------|-------------|-----------|
| 20X2/1/1 | 資本公積－認股權 | 4,510,767 |
| | 資本公積－庫藏股票交易 | 412,972 |
| | 現金 | 4,097,795 |

說明：認列權益組成部分之買回。歸屬於權益組成部分之支付對價及交易成本，與其帳面金額間之差額\$412,972應列為權益，但可自權益中之某一個單行項目移轉至另一個單行項目。若支付對價及交易成本大於「資本公積－認股權」，其帳面金額之差額應沖減「資本公積－庫藏股票交易」，若有不足，則沖減保留盈餘。

可買回公司債之會計處理

一 發行及提前贖回

可買回公司債之發行

- 發行複合金融工具之會計處理
- 非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款，以決定其是否為同時包含負債及權益組成部分之複合金融工具，並依金融工具種類之定義，將前述組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。
(EAS15.60)
- 發行複合金融工具之交易成本
- 發行複合金融工具之相關交易成本，應按發行價款之分攤比例，分攤至該工具之負債及權益組成部分。(EAS15.71)

可買回公司債有效利率之決定

決定有效利率

- 企業計算有效利率時，應考量金融工具所有合約條款及預期存續期間（例如，提前還款、買回及類似選擇權），以估計現金流量，惟不得考量未來信用損失。該計算包含合約交易各方間支付或收取屬整體有效利率一部分之所有費用與點數、交易成本及所有其他溢價或折價。當一項或一組金融工具之現金流量或預期存續期間無法可靠估計時，企業應採用該項或該組金融工具全部合約期間之合約現金流量。(EAS15.41)

折溢價之攤銷期間

- 企業運用有效利息法時，通常將計入有效利率計算之收付費用、收付之點數、交易成本及其他溢價或折價，於金融工具預期存續期間內攤銷。惟若與收付費用、收付之點數、交易成本、溢價或折價有關之期間較短，則採用該較短期間攤銷。(EAS15.42)

可買回公司債之提前清償

可轉換公司債之提前清償(EAS15.66)

- 若企業於到期日前藉由提前贖回或再買回而清償可轉換工具，企業應於交易日將贖回或再買回所支付對價及交易成本分攤至該工具之負債及權益組成部分。
- 前述所支付對價及交易成本分攤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將所收取之金額原始分攤至個別組成部分之方法相同。
- 支付對價及交易成本，歸屬於清償負債之部分與負債組成部分帳面金額間之差額應認列為損益，歸屬於權益之部分與權益組成部分帳面金額間之差額應認列為權益。

範例：可買回公司債之會計處理

水星公司於20X1年1月1日以\$35,600發行可買回公司債，另發生交易成本\$380，該可買回公司債之相關條件如下：

- 面額\$40,000、票面利率8%、20X5年12月31日到期。
- 每年12月31日支付利息。
- 水星公司得於20X2年12月31日起，以\$42,000（另加應計利息）買回該公司債。

因買回權之行使價格並不等於每一執行日公司債之攤銷後成本，故水星公司認為買回權與公司債兩者之經濟特性及風險並非緊密關聯，水星公司依第15號公報第20條之規定，拆分此一混合工具為5年期8%公司債之負債及嵌入式買回權資產：(1)對嵌入式買回權則分類為透過損益按公允價值衡量之金融資產。發行時經評價嵌入式買回權資產之公允價值為\$1,200；(2)水星公司對分攤予公司債之發行金額\$36,800 ($=\$35,600 + \$1,200$)，採用有效利息法按攤銷後成本衡量。

範例：可買回公司債之會計處理——發行

依第15號公報第71條之規定，**交易成本\$380**應依公司債及嵌入式買回權之公允價值之絕對值分攤：(1)按攤銷後成本衡量之公司債所分攤之**交易成本\$368**應減少公司債之帳面金額；(2)而透過損益按公允價值衡量之**嵌入式買回權**所分攤之**交易成本\$12**則作為**當期費用**，交易成本之分攤如下：

| | 公允價值 | 交易成本 | 帳面金額 |
|--------|----------------|-----------|--------------|
| 應付公司債 | $\$(36,800)^1$ | $\$368^2$ | $\$(36,432)$ |
| 嵌入式買回權 | $1,200$ | 12^3 | 1,200 |
| | $\$(35,600)$ | $\$380$ | |

¹ 可買回公司債之發行價格\$35,600加回嵌入式買回權之公允價值\$1,200而得出。

² $\$380 \times [\$36,800 \div (\$36,800 + \$1,200)] = \$368$ 。

³ $\$380 \times [\$1,200 \div (\$36,800 + \$1,200)] = \$12$ 。

依第15號公報第41條之規定，水星公司於計算按攤銷後成本衡量之公司債之有效利率時，**考量交易成本後所得之帳面金額為\$36,432**，水星公司依合約條件將於5年後（即20X5年12月31日）以\$40,000贖回所發行之公司債，得到**原始有效利率為10.376%**（ $\$40,000 \times p_{5,i} + \$40,000 \times 8\% \times P_{5,i} = \$36,432$ ， $i=10.376\%$ ）。

範例：可買回公司債之會計處理—發行

水星公司於20X1年1月1日發行公司債之分錄如下：

| | | |
|----------|----------------------|---------------------|
| 20X1/1/1 | 現金 | 35,220 ¹ |
| | 透過損益按公允價值衡量之金融資產—買回權 | 1,200 |
| | 手續費支出 | 12 |
| | 應付公司債折價 | 3,568 ² |
| | 應付公司債 | 40,000 |

說明：認列發行可買回公司債。水星公司應先決定嵌入式衍生工具之公允價值\$1,200（借方餘額），再決定公司債之公允價值\$36,800[\$35,600 - (-\$1,200)]（貸方餘額）。分攤交易成本\$380後，應付公司債帳面金額為\$36,432（\$36,800 - \$368）。分攤予嵌入式買回權之交易成本\$12應作為當期費用。

¹ \$35,600 - \$380 = \$35,220

² \$40,000 - \$36,432 = \$3,568

範例：可買回公司債之會計處理——後續衡量

依據前述計算之有效利率10.376%，有關公司債採有效利息法之攤銷如下：

| 年度 | 期初帳面金額 | 支付現金 | 利息費用 | 本期折價攤銷 | 期末帳面金額 |
|------|----------|-------------------|-----------------|-----------|---------------|
| | A | B = \$40,000 × 8% | C = A × 10.376% | D = C - B | E = A + D |
| 20X1 | \$36,432 | \$3,200 | \$3,780 | \$580 | \$37,012 |
| 20X2 | 37,012 | 3,200 | 3,840 | 640 | 37,652 |
| 20X3 | 37,652 | 3,200 | 3,907 | 707 | 38,359 |
| 20X4 | 38,359 | 3,200 | 3,980 | 780 | 39,139 |
| 20X5 | 39,139 | 3,200 | 4,061 | 861 | 40,000 |

範例：可買回公司債之會計處理——後續衡量

20X1年12月31日，嵌入式買回權之公允價值為\$2,000。水星公司於20X1年12月31日之相關分錄如下：

| | | |
|-----------------|-------|-------|
| 20X1/12/31 利息費用 | 3,780 | |
| 現金 | | 3,200 |
| 應付公司債折價 | | 580 |

說明：認列公司債之利息費用\$3,780（ $\$36,432 \times 10.376\%$ ），並攤銷公司債折價\$580（ $\$3,780 - \$3,200$ ）。

| | | |
|---------------------------------|-----|-----|
| 20X1/12/31 透過損益按公允價值衡量之金融資產—買回權 | 800 | |
| 透過損益按公允價值衡量之金融資產利益 | | 800 |

說明：認列買回權公允價值上升之利益\$800（ $\$2,000 - \$1,200$ ）。

範例：可買回公司債之會計處理—提前清償

20X2年12月31日，因利率大幅下跌，嵌入式買回權之公允價值增加為\$5,600。

水星公司決定買回該公司債。

水星公司應作之相關分錄如下：

1. 認列主合約（公司債）之利息費用及折價攤銷

| | | |
|-----------------|-------|-------|
| 20X2/12/31 利息費用 | 3,840 | |
| 現金 | | 3,200 |
| 應付公司債折價 | | 640 |

說明：認列公司債之利息費用\$3,840（ $\$37,012 \times 10.376\%$ ），並攤銷公司債折價\$640（ $\$3,840 - \$3,200$ ）。

2. 認列嵌入式衍生工具（買回權）之公允價值變動

| | | |
|---------------------------------|-------|-------|
| 20X2/12/31 透過損益按公允價值衡量之金融資產—買回權 | 3,600 | |
| 透過損益按公允價值衡量之金融資產利益 | | 3,600 |

說明：認列買回權公允價值上升之利益\$3,600（ $\$5,600 - \$2,000$ ）。

範例：發行可買回公司債之會計處理—提前清償

3. 除列公司債及認列除列損失(支付買回價格\$42,000)

| | |
|----------------------|--------|
| 20X2/12/31 應付公司債 | 40,000 |
| 除列金融負債損失 | 9,948 |
| 現金 | 42,000 |
| 應付公司債折價 | 2,348 |
| 透過損益按公允價值衡量之金融資產—買回權 | 5,600 |

說明：除列公司債帳面金額\$37,652及買回權帳面金額\$5,600，並將支付對價與其帳面金額之差額認列除列損失\$9,948 [$\$42,000 + \$5,600 - (\$40,000 - \$2,348)$] 。

謝謝觀看！