

IAS Plus 最新资讯.

IFRIC 澄清对负债权益互换的会计处理

国际财务报告解释委员会（IFRIC）于2009年11月26日发布了《国际财务报告解释公告第19号——以权益工具消除金融负债》（IFRIC 19）（以下简称“解释公告”）。该解释公告解决了发行权益工具以消除全部或部分金融负债（通常称为“负债权益互换”）的各主体的不同会计处理。

背景和范围

借款人可能与出借人签署协议，向出借人发行权益工具以消除欠出借人的金融负债。这种情况在借款人身陷财务困境时尤其普遍。IFRIC指出，实务中对此类交易的会计处理存在差异。有些主体以终止确认的金融负债的账面金额计量所发行的权益工具，而不将消除负债所产生的利得或损失计入损益。另一些主体则以所消除的负债或发行的权益工具的公允价值计量权益工具，并将该金额与负债账面金额之间的差额计入损益。该解释公告消除了这一会计处理差异。

该解释公告仅针对发行权益工具以消除全部或部分金融负债的主体的会计处理，而不涉及出借人的会计处理。此外，该解释公告并不适用于以下情况：

- 出借人也是直接或间接股东并且正在以直接或间接股东的身份行事；

- 出借人和主体在交易前后受同一方或相同的若干方控制并且交易实质包括来自主体的权益分配或向主体的权益分配；或者
- 通过发行股份消除金融负债是遵循金融负债的原始条款。

事项

IAS 39.41规定，消除的或转让给另一方的金融负债（或金融负债的一部分）的账面金额和所支付对价之间的差额，包括转让的所有非现金资产或承担的所有负债，应当计入损益。该解释公告阐明了下列事项：

- 权益工具的发行是否符合 IAS 39.41 中“所支付对价”的定义；
- 主体应如何初始计量为了消除此类金融负债而发行的权益工具；以及
- 主体应如何核算所消除的金融负债的账面金额与所发行权益工具的初始计量金额之间的差额。

IAS Plus 网站

已有超过九百万人次浏览 www.iasplus.com 网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人

Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

纽约
蒙特利尔

Robert Uhl
Robert Lefrancois

iasplusamericas@deloitte.com
iasplus@deloitte.ca

亚太地区

香港
墨尔本

Stephen Taylor
Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.hk
iasplus@deloitte.com.au

欧洲-非洲

哥本哈根
法兰克福
约翰内斯堡
伦敦
巴黎

Jan Peter Larsen
Andreas Barckow
Graeme Berry
Veronica Poole
Laurence Rivat

dk_iasplus@deloitte.dk
iasplus@deloitte.co.de
iasplus@deloitte.co.za
iasplus@deloitte.co.uk
iasplus@deloitte.fr

一致意见

IFRIC得出结论，为了消除全部或部分金融负债而发行的权益工具构成IAS 39.41中规定的所支付对价的一部分。IFRIC认为，为了消除金融负债而发行的权益工具可被视为由两项交易构成：第一，发行权益工具以取得现金；第二，债权人接受该笔现金用于消除负债。

主体应以其在负债消除日的公允价值计量为消除金融负债而发行的权益工具，除非其公允价值不能可靠计量。在这种情况下，权益工具应以所消除的负债的公允价值计量。

如果仅通过发行权益工具消除部分金融负债，主体应评估所支付的部分对价是否对未结算的负债部分构成了调整。如果确定所支付的部分对价与未结算负债的调整相关，主体应将对价在已消除负债部分和未结算负债部分之间进行分摊。

所消除的负债（或部分负债）的账面金额与发行的权益工具的公允价值之间的差额应计入损益。当部分对价被分摊至未结算负债部分时，主体应评估分摊至未结算负债的对价是否导致这部分负债的消除或修改。如果剩余负债发生重大调整，主体应按照IAS 39.40的要求将其作为原负债的消除和一项新负债的确认进行核算。

以下三个案例解释说明了该解释公告：

案例 1

某主体发行公允价值为 CU100,000,000 的权益工具，以消除全部负债。负债在消除日的账面金额为 CU90,000,000。

会计分录如下（所有数字的单位均为 CU1,000,000）：

借：金融负债	90
借：损益	10
贷：权益	100

为终止确认该金融负债，应以公允价值计量所发行的权益工具，并将差额计入损益。

案例 2

某主体发行公允价值为 CU55,000,000 的权益工具。在发行日，主体有一项账面金额为 CU100,000,000 的金融负债。主体确定发行权益工具消除了账面金额为 CU40,000,000 的部分金融负债。权益工具的发行并未以任何方式修改与未结算的负债部分相关的义务条款。未结算的负债部分的账面金额为 CU60,000,000（即，CU100,000,000 - CU40,000,000）。

会计分录如下（所有数字的单位均为 CU1,000,000）：

借：金融负债	40
借：损益	15
贷：权益	55

为终止确认所消除的部分金融负债，应以权益工具在负债消除日的公允价值计量所发行的权益工具，并将差额计入损益。由于 CU60,000,000 的剩余负债部分未发生修改，因此该部分负债不予调整或终止确认。

案例 3

某主体发行公允价值为 CU52,000,000 的权益工具。在发行日，主体有一项账面金额 CU100,000,000 的金融负债。主体确定发行权益工具消除了账面金额为 CU40,000,000 的部分金融负债。

账面金额为 CU60,000,000（即，CU100,000,000 - CU40,000,000）的剩余负债仍未结算，但出借人同意修改该部分负债的合同现金流量。

主体确定发行的权益工具的公允价值为 CU52,000,000，其中 CU50,000,000 与所消除的负债部分相关，剩余 CU2,000,000 实质上是修改未结算负债条款的费用。

主体对新条款进行了评估，并确定新旧条款之间不存在 IAS 39.AG62 所界定的显著差异。因此，主体对未结算负债部分的实际利率进行调整，并以此作为新的将预期未来现金流量折为金融负债的新账面金额的折现率。根据 IAS 39.AG62 的规定，主体发生的费用（即，所发行的公允价值为 CU2,000,000 的部份权益工具）调整负债的账面金额，并在调整后负债的剩余期限内摊销。

会计分录如下（所有数字的单位均为 CU1,000,000）：

借：金融负债	40
借：损益	10
贷：权益	50

为了终止确认所消除的金融负债部分，应以消除日的公允价值计量所发行的权益工具，并将差额计入损益。

借：金融负债	2
贷：权益	2

为了根据 IAS 39.AG62 调整修改后剩余金融负债的账面金额，应以权益工具在修改日的公允价值计量所发行的权益工具。该剩余部分负债的实际利率应重新计算，作为将新的预期未来现金流量折为该部分负债的新账面金额的折现率。

通过发行权益工具消除负债所产生并计入损益的利得或损失应在损益中或在财务报表附注中作为单列项目列报。

生效日期和过渡性规定

该解释公告对自2010年7月1日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。如果采用该解释公告导致会计政策变更，根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8），应自采用年度列报的最早可比期间期初开始应用该会计政策变更。主体无须重述对最早可比期间期初前发生的负债权益互换的会计处理。

若需获得有关Deloitte Touche Tohmatsu的更多资料，请登录我们的网站www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 德勤版权所有 保留一切权利。
由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。1371A