

税务师 财务与会计 精讲班

第十四章 所有者权益

教材变化

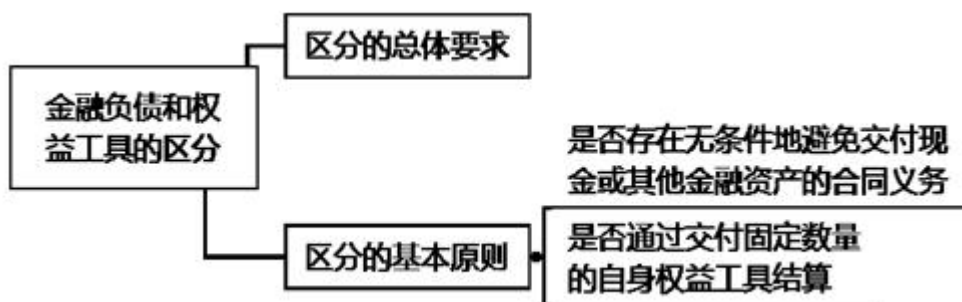
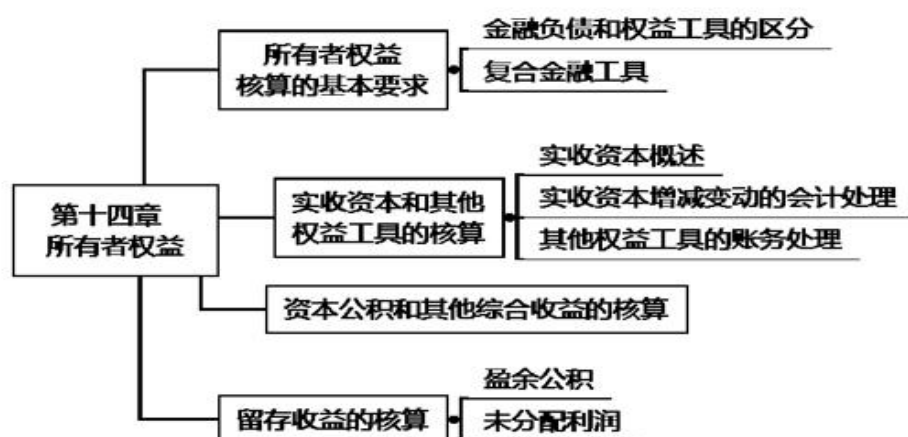
新增：

- （五）结算选择权
- （六）金融负债和权益工具之间的重分类

本章考情分析

本章属于不太重要的章节，考试题型以客观题为主，也可以结合其他章节在计算分析题中进行考核。一般考试所占分值为4分左右。

本章结构框架



第一节 所有者权益核算的基本要求

知识点1：金融负债和权益工具的区分（★）

一、金融负债和权益工具的区分的总体要求

企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的**经济实质**而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，**在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。**

权益工具的定义

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的**剩余权益**的合同。

金融负债	权益工具
金融负债是指企业符合下列条件之一的金融工具： （1）向其他方 交付现金 或其他金融资产的合同义务。 （2）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。	在同时满足下列条件的情况下，企业应将发行的金融工具分类为权益工具： （1）该金融工具应当 不包括 交付现金 或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
金融负债是指企业符合下列条件之一的金融工具： （3）将来须用或可用企业自身权 益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将 交付可变数量 的自身权益工具。 （4）将来须用或可用企业自身权 益工具进行结算的衍生工具合同， 但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外	在同时满足下列条件的情况下，企 业应将发行的金融工具分类为权益工具： （2）将来须用或可用企业自身权益工 具结算该金融工具。 如为非衍生工具，该金融工具应当 不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务 ； 如为衍生工具，企业只能通过 以固定 数量的自身权益工具交换固定金额的 现金或其他金融资产结 算该金融工具

二、金融负债和权益工具区分的基本原则

1. 是否存在**无条件地避免交付现金或其他金融资产**的合同义务

（1）如果企业**不能无条件地避免**以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务**符合金融负债的定义**。

实务中，常见的该类合同义务情形包括：

- ①**不能无条件地避免的赎回**，即金融工具发行方不能无条件地避免赎回此金融工具。
- ②**强制付息**，即金融工具发行方被要求强制支付利息。

（2）判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

- ①以前实施分配的情况；
- ②未来实施分配的意向；
- ③相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；
- ④发行方各种储备(即未分配利润等可供分配的权益)的金额；
- ⑤发行方对一段期间内的损益的预期；
- ⑥发行方是否有能力影响其当期损益。

2. 是否通过交付**固定数量**的自身权益工具结算

（1）基于自身权益工具的非衍生工具

如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生 工具是金融负债。否则，该非衍生工具是权益工具。

【例 14-1】甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司以 100 万元等值的自身权益工具偿还所欠乙公司债务。本例中，甲公司需偿还的负债金额 100 万元是固定的，但甲公司需交付的自身权益工具的数量随着其权益工具市场价格的变动而变动。在这种情况下，甲公司发行的该金融工具应当划分为金融负债。

2. 基于自身权益工具的衍生工具

如果发行方只能通过**以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算**（即“固定换固定”原则），则该衍生工具是权益工具。否则不应当确认为权益工具。

【2018·单选题】下列关于金融负债的表述正确的是（ ）。
 A. 在满足特定条件时，企业可以对金融负债进行重分类

- B. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具的负债为金融负债
- C. 预计负债、递延所得税负债均属于金融负债
- D. 将来以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金的合同应确认为金融负债

【答案】B

【解析】企业对所有金融负债均不得进行重分类，选项 A 错误；预计负债、递延所得税负债不符合金融负债的确认条件，不属于金融负债，选项 C 错误；将来以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金的合同应确认为权益工具，选项 D 错误。

【2019 年单项选择题】判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，应考虑的基本原则是()。

- A. 未来实施分配的意向
- B. 发行方对一段时期内的损益的预期
- C. 发行方未分配利润等可供分配的权益的金额
- D. 是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产履行合同义务

【答案】D

【解析】本题考查金融负债和权益工具的区分。金融负债和权益工具区分的基本原则：是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产履行合同义务；是否通过交付固定数量的自身权益工具结算，选项 D 正确。

三、金融负债和权益工具区分的特殊问题分析

(一) 以外币计价的配股权、期权或认股权证

如果企业的某项合同是通过固定金额的外币交换固定数量的自身权益工具进行结算，由于固定金额的外币代表的是以企业记账本位币计价的金额，因此不符合“固定换固定”原则。

但是，对以外币计价的配股权、期权或认股权证提供了一个例外情况：企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

【例 14-3】一家在多地上市的企业，向其所有的现有普通股股东提供每持有 2 股股份可购买其 1 股普通股的权利（配股比例为 2 股配 1 股），配股价格为配股当日股价的 70%。由于该企业在多地上市，受到各地区当地的法规限制，配股权行权的币种需与当地货币一致。

本例中，由于企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权，该配股权应当分类为权益工具。

(二) 或有结算条款

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。

(三) 结算选择权

对于存在结算选择权的衍生工具（例如，合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具），发行方应当将其确认为金融资产或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。

(四) 金融负债和权益工具之间的重分类

由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能会导

致已发行金融工具（含特殊金融工具）的重分类。

发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

（五）复合金融工具

企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债或权益工具。

知识点回顾

