

### 第三节 金融负债和权益工具的区分

#### （四）或有结算条款

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。

但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

（1）要求以现金、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或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生。

（2）只有在发行方清算时，才需以现金、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。

（3）特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。

实务中，出于对自身商业利益的保障和公平原则考虑，合同双方会对一些不能由各自控制的情况下是否要求支付现金（包括股票）作出约定。出于防止低估负债和防止通过或有条款的设置来避免对复合工具中负债成分进行确认的目的，**除非能够证明或有事件是极端罕见、显著异常或几乎不可能发生的情况或者仅限于清算事件**，否则，发行方需要针对这些条款确认金融负债。

**【例 13-14】**甲公司拟发行优先股。按合同条款约定，甲公司可根据相应的议事机制自行决定是否派发股利，如果甲公司的控股股东发生变更（假设该事项不受甲公司控制），甲公司必须按面值赎回该优先股。

本例中，该或有事项（控股股东变更）不受甲公司控制，属于或有结算事项。

同时，该事项的发生并非“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”。由于甲公司不能无条件地避免赎回股份的义务，因此，该工具应当划分为一项金融负债。

#### （五）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；如果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，则应当确认为权益工具。

#### （六）合并财务报表中金融负债和权益工具的区分

在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负债的方式进行结算的义务。

举例：甲公司是乙公司的母公司，乙公司按每股 100 元的价格发行 10 万股股票给非关联方丙公司，甲公司与丙公司签订协议，如果乙公司后续净利润未达到预期，由甲公司按原价赎回乙公司股份。

①乙公司认定为权益工具；

②集团角度认定为金融负债，因为集团角度不能无条件避免交付现金。

#### （七）特殊金融工具的区分

##### 1. 可回售工具

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。

**【例题】**甲企业为一合伙企业。相关入股合同约定：新合伙人加入时按确定的金额和持股比例入股，合伙人退休或退出时以其持股的公允价值予以退还；合伙企业营运资金均来自合伙人入股，合伙人持股期间可按持股比例分得合伙企业的利润（但利润分配由合伙企业自主决定）；当合伙企业清算时，合伙人可按持股比例获得合伙企业的净资产。

解析：由于合伙企业在合伙人退休或退出时有向合伙人交付金融资产的义务，因而该可回售工具（合伙人入股合同）满足金融负债的定义。同时，其作为可回售工具具备了以下特征：

（1）合伙企业清算时合伙人可按持股比例获得合伙企业的净资产；

（2）该入股款属于合伙企业中最次级类别的工具；

（3）所有的入股款具有相同的特征；

（4）合伙企业仅有以金融资产回购该工具的合同义务；

（5）合伙人持股期间可获得的现金流量总额，实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动。

【结论】该金融工具应当确认为权益工具。

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

- (1) 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。
- (2) 该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。

【案例】甲公司设立时发行了 100 单位 A 类股份，而后发行了 10000 单位 B 类股份给其他投资人，B 类股份为可回售股份。假定甲公司只发行了 A、B 两种金融工具，A 类股份为甲公司最次级权益工具。

解析：在甲公司的整个资本结构中，A 类股份并不重大，且甲公司的主要资本来自于 B 类股份，但由于 B 类股份并非甲公司发行的最次级的工具，因此不应当将 B 类股份归类为权益工具。

(3) 该类别的所有工具具有相同的特征（例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同）。

(4) 除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征。

(5) 该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具的任何影响）。

## 2. 发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

- (1) 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；
- (2) 该工具所属的类别次于其他所有工具类别；
- (3) 在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

## 3. 特殊金融工具在母公司合并财务报表中的处理

子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

【例 13-20】甲公司控制乙公司，因此，甲公司的合并财务报表包括乙公司。乙公司资本结构的一部分由可回售工具（其中一部分由甲公司持有，其余部分由其他外部投资者持有）组成，这些可回售工具在乙公司个别财务报表中符合权益工具分类的要求。

甲公司在可回售工具中的权益在合并时抵销。对于其他外部投资者持有的乙公司发行的可回售工具，其在甲公司合并财务报表中不应作为少数股东权益列示，而应作为金融负债列示。

## 4. 特殊金融工具持有方的会计处理

特殊金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，对于投资方而言也不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

### (八) 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。

重分类	重分类日	重分类差额
权益工具——金融负债	按公允价值计量	确认为权益
金融负债——权益工具	按账面价值计量	不产生差额

### (九) 收益和库存股

#### 1. 发行方对利息、股利、利得或损失的处理

- (1) 金融工具或其组成部分属于金融负债计入当期损益
- (2) 金融工具或其组成部分属于权益工具发行方应当作为权益的变动处理

#### 2. 库存股

回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。