

第三节 金融负债和权益工具的区分

知识点：复合金融工具

企业发行的非衍生金融工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定**金融负债成分的公允价值**（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为**权益工具成分的价值**。

提示：企业发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券，所发行的认股权符合有关权益工具定义的，应当确认为一项**权益工具（其他权益工具）**，并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。如果认股权持有方到期没有行权的，应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入**资本公积（股本溢价）**。

【例 13-21】甲公司 2×17 年 1 月 1 日按每份面值 1000 元发行了 2000 份可转换债券，取得总收入 2000000 元。该债券期限为 3 年，票面年利息为 6%，利息按年支付；每份债券均可在债券发行 1 年后的任何时间转换为 250 股普通股。甲公司发行该债券时，二级市场上与之类似但没有转股权的债券的市场利率为 9%。假定不考虑其他相关因素。甲公司以摊余成本计量分类为金融负债的应付债券。

分析：本例中，转股权的结算是以固定数量的债券换取固定数量的普通股，因此该转股权应归类为权益工具。具体计算和账务处理如下：

（1）先对负债成分进行计量，债券发行收入与负债成分的公允价值之间的差额则分配到权益成分。负债成分的现值按 9% 的折现率计算，如表 13-1 所示。

内容	金额
本金的现值： 第 3 年年末应付本金 2000000 元（复利现值系数为 0.7721835）	1544367
利息的现值： 3 年期内每年应付利息 120000 元（年金现值系数为 2.5312917）	303755
负债成分总额	1848122
权益成分总额	151878
债券发行总收入	2000000

（2）甲公司的账务处理：

①2×17 年 1 月 1 日，发行可转换债券：

借：银行存款 2000000
 应付债券——利息调整 151878
 贷：应付债券——面值 2000000
 其他权益工具 151878

②2×17 年 12 月 31 日，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：
借：财务费用 166331
 贷：应付利息 120000
 应付债券——利息调整 46331

实际支付利息时：

借：应付利息 120000
 贷：银行存款 120000

③2×18 年 12 月 31 日，债券转换前，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：
借：财务费用 170501
 贷：应付利息 120000
 应付债券——利息调整 50501

实际支付利息时：

借：应付利息 120000
 贷：银行存款 120000

至此，转换前应付债券的摊余成本为 1944954 元（1848122+46331+50501）。假定至 2×18 年 12 月 31 日，甲公司股票上涨幅度较大，可转换债券持有方均将于当日将持有的可转换债券转为甲公司股份。由于甲公司对应付债券采用摊余成本进行后续计量，因此，在转换日，转换前应付债券的摊余成本应为 1944954 元，而权益成分的账面价值仍为 151878 元。在转换日，甲公司发行股票数量为 500000 股。对此，甲公司的账务处理如下：

借：应付债券——面值 2000000
 贷：应付债券——利息调整 55046
 股本 500000
 资本公积——股本溢价 1444954

借：其他权益工具 151878
 贷：资本公积——股本溢价 151878

知识点：永续债等类似金融工具的会计处理

永续债发行方在确定永续债（或其他类似工具）的会计分类是权益工具还是金融负债时，应当根据规定，同时考虑下列因素：

到期日、清偿顺序、利率跳升和间接义务。

①到期日	<p>(1) 永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。</p> <p>(2) 永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间的：</p> <p>①当该初始期限仅约定为发行方清算日时，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。但清算确定将会发生且不受发行方控制，或者清算发生与否取决于该永续债持有方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义务。</p> <p>②当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权。</p>
②清偿顺序	<p>(1) 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。</p> <p>(2) 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类。</p>
③利率跳升和间接义务	<p>永续债合同规定没有固定到期日，同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务。如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。</p>

提示：除符合第六章长期股权投资规定适用范围外，永续债持有方应当按下列规定对永续债进行会计处理：对于属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为**以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产**，或在符合条件时对非交易性权益工具投资初始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。对于不属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为以摊余成本计量的金融资产，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。在判断永续债的合同现金流量特征时，持有方应当谨慎考虑永续债中包含的选择权。