



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### （五）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

	不能无条件避免 (金融负债)	能无条件避免 (权益工具)
确认原则	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	如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。例如能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期日且合同对手没有回售权，或虽有固定期限但发行方有权无限延期（即无支付本金义务）



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

【计算分析·教材例题14-1】甲公司发行了一项年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下（假定没有其他条款导致该工具分类为金融负债）：

①该永续债嵌入了一项看涨期权，允许（不是必须）甲公司在发行第5年及之后以面值回购该永续债。

②如果甲公司第5年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至12%（通常称为“票息递增”特征）。

③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机制”）。

甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付；该公司发行该永续债之前多年来均支付普通股股利。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

解析：

本例中，尽管甲公司多年来均支付普通股股利，但由于甲公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付，并进而影响永续债利息的支付，对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务；尽管甲公司有可能在第5年末行使其回购权，但是甲公司并没有回购的合同义务，因此该永续债应整体被分类为权益工具。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

提示：

(1) 如果发行方根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付，则“股利制动机制”和“股利推动机制”本身均不会导致相关金融工具被分类为一项金融负债。

(2) 有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

(3) 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发行方的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。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### 2. 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算

#### (1) 总原则

如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，企业需要考虑用于结算该工具的自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### (2) 具体情形

对于将来须用或者可用自身权益工具结算的金融工具应当区分衍生工具还是非衍生工具。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

	非衍生工具	衍生工具
确认原则	<p>对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量（金额固定）的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；</p> <p>否则，该非衍生工具是权益工具（数量固定）</p>	<p>①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”），则该衍生工具是权益工具；</p> <p>②如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产</p>





## 第一节 所有者权益核算的基本要求

【计算分析·教材例题14-2】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。

解析：

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，该金融工具应当划分为金融负债。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

【计算分析·教材例题14-3】甲公司发行了名义金额人民币100元的优先股，合同条款规定甲公司在3年后将优先股强制转换为普通股，转换价格为转股日前一工作日的该普通股市价。

解析：

本例中，转股价格是变动的，未来须交付的普通股数量是可变的，实质可视为甲公司将在三年后使用自身普通股并按其市价履行支付优先股每股人民币100元的义务。在这种情况下，该强制可转换优先股整体是一项**金融负债**。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### （六）以外币计价的配股权、期权或认股权证

#### 1. 一般情况

一般来说，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可变金额，因此不符合“固定换固定”原则。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### 2. 特殊情况

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**。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

【计算分析·教材例题14-4】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，配股权行权价的币种须与当地货币一致。

解析：

本例中，由于企业是按比例向其所有同类普通股股东提供配股权，该配股权应当分类为**权益工具**。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### （七）或有结算条款

#### 1. 概念

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。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### 2. 处理原则

(1) 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。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

(2) 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。（山无棱、天地合，才能还你钱）

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。（夫妻本是同林鸟，大难当头各自飞）

③特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。





## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### （八）结算选择权（结算的方式）

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。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### （九）金融负债和权益工具的重分类

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。

#### 1. 权益工具重分类为金融负债

金融负债按公允价值计量，权益工具账面价值与金融负债公允价值的差额确认为权益。

#### 2. 金融负债重分类为权益工具

权益工具按重分类日金融负债的账面价值计量。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

【单选·2019】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于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的合同

义务



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

答案：D

解析：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；②是否通过交付固定数量的自身权益工具结算。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

### 二、复合金融工具

企业发行的一项非衍生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公允价值。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

可转换债券等可转换工具可能被分类为复合金融工具。发行方对可转换工具进行会计处理时，还应注意以下方面：

1. 在可转换工具到期转换时，应终止确认其负债成分并将其确认为权益。原来的权益成分仍旧保留为权益（从权益的一个项目结转至另一个项目）。可转换工具到期转换时不产生损益。

账务处理：

借：应付债券——可转换公司债券（面值和利息调整）

    其他权益工具

贷：股本

    资本公积——股本溢价



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

2. 企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍旧具有转换权的可转换工具时，应在交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成分。

分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致。价款和交易费用分配后，所产生的利得或损失应分别根据权益成分和负债成分所适用的会计原则进行处理，分配至权益成分的款项计入权益，与债务成分相关的利得或损失计入当期损益。



## 第一节 所有者权益核算的基本要求

3. 企业可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换，例如，提供更有利的转换比率或在特定日期前转换则支付额外的对价。

在条款修订日，对于持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值之差，企业应将其确认为一项**损失**。





## 第一节 所有者权益核算的基本要求

4. 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）。