

第三节 金融负债和权益工具的区分

公司发行一般公司债券的账务处理：

【例 8-8】2×21 年 12 月 31 日，甲公司经批准发行 5 年期一次还本、分期付款的公司债券 10000000 元，债券利息在每年 12 月 31 日支付，票面利率为年利率 6%。假定债券发行时的市场利率为 5%。

甲公司该批债券实际发行价格

$$=10000000 \times (P/F, 5\%, 5) + 10000000 \times 6\% \times (P/A, 5\%, 5)$$

$$=10432700 (\text{元})$$

付息日期	支付利息	利息费用	摊销的利息调整	应付债券摊余成本
2×21. 12. 31				10432700
2×22. 12. 31	600000	521635	78365	10354335
2×23. 12. 31	600000	517716. 75	82283. 25	10272051. 75
2×24. 12. 31	600000	513602. 59	86397. 41	10185654. 34
2×25. 12. 31	600000	509282. 72	90717. 28	10094937. 06
2×26. 12. 31	600000	505062. 94	94937. 06	10000000

根据表 8-1 的资料，甲公司的账务处理如下：

(1) 2×21 年 12 月 31 日，发行债券时：

借：银行存款 10432700

贷：应付债券——面值 10000000

——利息调整 432700

(2) 2×22 年 12 月 31 日，计算利息费用时：

借：财务费用等 521635

应付债券——利息调整 78365

贷：应付债券——应计利息 600000

2×23 年、2×24 年、2×25 年确认利息费用的会计处理同 2×22 年。

(3) 2×26年12月31日，归还债券本金及最后一期利息费用时：

借：财务费用等	505062.94
应付债券——面值	10000000
——利息调整	94937.06
贷：银行存款	10600000

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>
------	--

①到期日	<p>通俗理解：</p> <p>1. 无到期日+持有人无权要求赎回→发行方完全没有还钱义务→权益工具</p> <p>2. 只有清算日才到期：</p> <p>(1) 若清算不受发行方控制→有义务→金融负债</p> <p>(2) 若非清算、发行方能自主决定赎不赎回→无强制义务→权益工具</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合同义务。→权益工具</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> <p>要警惕：容易被认定为有偿还预期→大概率金融负债</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合同义务：</p> <p>(1) 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。</p> <p>(2) 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>
------------	--

简单理解：

涨得不多、封顶不超市场利率：企业能扛住，不用被逼还钱 → 不构成义务，算权益。

涨得太狠、封顶远超市场利率：企业扛不住，只能赎回还钱 → 构成间接义务，算负债。

幻灯片 12

第三节 金融负债和权益工具的区别

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（如赎回权、回售权等）。