

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部发布金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定

【2014 年第 23 期（总第 123 期） - 2014 年 3 月 21 日】

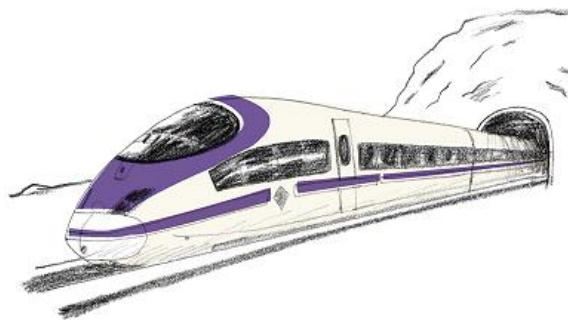




财政部发布金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定

2014 年 3 月 17 日，财政部发布《关于印发〈金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定〉的通知》（财会〔2014〕13 号）。自发布之日起施行。要求追溯调整。

补充规定是对现行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》以及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的细化和补充，可看作是准则中规定的权益工具与金融负债区分原则在具体业务中的运用指南。补充规定规范了在具体业务环境中运用现有金融工具准则中的基本原则的指南以及具体账务处理、列报和每股收益计算等相关会计处理。



应当按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式，运用金融负债和权益工具区分的原则，正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类，不得依据监管规定或工具名称进行会计处理。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。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剩余权益的合同。

相关概要如下：

一、《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》（财会〔2014〕13 号）

企业应当按照金融工具准则的规定，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。

金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

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；
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。

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剩余权益的合同。同时满足下列条件的，发行方应当将发行的金融工具分类为权益工具：

1. 该金融工具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；
2. 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具的，如该金融工具为非衍生工具，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。

或有结算条款，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）来确定的条款。

金融工具投资方（持有人）考虑持有的金融工具或其组成部分是权益工具还是债务工具投资时，应当遵循金融工具确认和计量准则和本规定的相关要求，通常应当与发行方对金融工具的权益或负债属性的分类保持一致。

企业发行的金融工具应当按照金融工具准则和本规定进行初始确认和计量；其后，于每个资产负债表日计提利息或分派股利，按照相关具体企业会计准则进行处理。即企业应当以所发行金融工具的分类为基础，确定该工具利息支出或股利分配等的会计处理。对于归类为权益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理；对于归类为金融负债的金融工具，无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。

基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益



时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

本规定自发布之日起施行。

本规定发布前企业对金融工具的处理与本规定不一致的，应当采用追溯调整法，如追溯调整不切实可行的，则采用未来适用法。

二、融资产品会计属性划分的中美对比

事项	CAS	US. GAAP
融资产品的分类	金融负债；权益工具	债务；权益； 夹层证券 (Mezzanine, 暂时性权益)
划分的基本原则	<p>根据所发行金融工具的合同条款判断其经济实质而非法律形式，确定发行的金融工具的会计属性。应当按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式，运用金融负债和权益工具区分的原则，正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类，不得依据监管规定或工具名称进行会计处理。</p> <p>企业应当按照金融工具准则的规定，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。</p>	<p>在 US. GAAP 下，一般在法律上被分类为债务的项目均可能会作为负债列报。</p> <p>FAS150 要求将一些具有权益形式但是实质上形成发行者债务的金融工具，确认为企业的负债，在初始确认时以公允价值计量，以后的价值变动计入损益或者权益。</p> <p>FAS133 认为，主体应根据合约中的权利或义务，将其所有衍生工具在资产负债表中作为资产或负债确认。</p>
金融负债	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。	除非适用 FSP FAS 150-3 的例外范围，任何附强制性可赎回条款的证券必须划分为负债。
权益工具	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 剩余权益 的合同。	证券不是强制可赎回的，且不存在发行人可能有义务赎回该工具的情形（或有可赎回），则该融资协议将被划分为权益。
或有结算条款	通常应作为 金融负债 ，除非或有结算条款几乎不具有可能性、仅在发行方清算时才需结算、属于分类为权益工具的可回售工具。	如果存在或有行权条款，判断这些或有条款，是基于可观察的市场还是取决于主体自身的股价或经营状况（如，实现特定收益水平）之外的因素。如果是，认股权证必须



事项	CAS	US. GAAP
		分类为负债。
结算选择权	通常应作为 金融负债 (或金融资产), 除非合同条款中所有可能的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具。	若认股权证有可能以净现金结算, EITF 00-19 就要求将其划分为负债。若认股权证不可能以净现金结算, 则应该将其划分为权益。
可回售工具	符合金融负债定义且同时具有下列特征的可回售金融工具, 应当分类为 权益工具 : 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; 该工具所属的类别次于其他所有工具类别; 该类别的所有工具具有相同的特征; 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, 该工具不符合金融负债定义; 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; 发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同: (1) 现金流量总额实质上基于企业的损益、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(排除该工具或合同的任何影响), (2) 实质上限制或固定了工具持有方所获得的剩余回报。	根据 ASR 268 和 EITF D-98, 如果其在以下条件下是可赎回的, 一项证券将被划分为 暂时性权益 : (1) 在固定或事先确定的日期、以固定或事先确定的价格; (2) 基于持有人的选择, 或者基于某一并非仅受发行人控制的事件的发生。暂时性权益列示在负债和权益之间——即, 资产负债表的“夹层”区域。
仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具	当其符合金融负债定义且同时具有下列特征的, 应当分类为 权益工具 : 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; 该工具所属的类别次于其他所有工具类别; 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; 发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同: (1) 现金流量总额实质上基于企业的损益、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(排除该工具或合同的任何影响), (2) 实质上限制或固定了工具持有方所获得的剩余回报。	



事项	CAS	US. GAAP
强制付息条款	发行条款规定 强制付息 ，将导致发行方承担交付现金的义务，则该义务构成发行方的一项金融负债。	除非适用 FSP FAS 150-3 的例外范围，任何附强制性可赎回条款的证券必须划分为负债。
转换条款	若发行条款规定可转换优先股以未来市场价格转换，将导致违反“固定换固定”原则，进而导致该工具归类为金融负债。	FSP FAS 150-5 指出，根据 FAS 150 第 11 段的规定，附强制或或有可赎回证券的认股权证属于负债。若债务结算中，转换特征仅涉及发行固定数量的股份，EITF 00-19(原则上)规定该转换特征应被划分为权益。
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。	若一项融资协议中存在需要发行人在某些情形下赎回证券的特征，这样的条款在 FAS 133 下，可能属于必须单独核算的嵌入衍生工具。若或有赎回特征被确认为嵌入衍生工具，需区分于剩余工具部分，并记为负债。负债将根据公允价值进行初始及后续计量，相应的公允价值变动计入损益。对剩余工具需进一步分析(可能划分为暂时性权益)。

三、《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》的报表列示要求

1、资产负债表

项 目
流动负债：
.....
非流动负债：
长期借款
应付债券
其中：优先股
永续债
长期应付款
.....



非流动负债合计
负债合计
实收资本/股本
其他权益工具
其中：优先股
永续债
资本公积
.....
归属于母公司股东权益合计
少数股东权益
股东权益合计
负债和股东权益总计

2、所有者权益变动表

项 目	归属于母公司所有者的权益										少数 股东 权益	所有者 权益 合计
	实收 资本 / 股 本	其他权益工具			资 本 公 积	减： 库 存 股	专 项 储 备	盈 余 公 积	未 分 配 利 润	其 他		
		优 先 股	永 续 债	其 他								
一、上年年末余额												
加：会计政策变更	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——
前期差错更正	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——
其他												
二、本年初余额												
三、本年增减变动金 额（减少以“-”号填 列）												
（一）净利润												
（二）其他综合收益												
上述（一）和（二） 小计												
（三）股东投入和减 少资本												
1. 股东投入资本 所 有者投入的普通股												
2. 其他权益工具持 有者投入资本												



3. 股份支付计入股东权益的金额												
4. 其他												
(四) 利润分配												
1. 提取盈余公积												
2. 对所有者(或股东)的分配												
3. 其他												
(五) 股东权益内部结转												
1. 资本公积转增股本												
2. 盈余公积转增股本												
3. 盈余公积弥补亏损												
4. 其他												
(六) 专项储备												
1. 本期提取												
2. 本期使用(以负号填列)												
(七) 其他												
四、本年年末余额												

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：财政部《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》20140317

附件 2：优先股、永续债等资本工具会计属性划分的中美差异

附件 3：优先股、永续债等资本工具会计属性划分的中美差异