

## 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）权益工具及所有者权益；（2）金融资产和金融负债互相抵销的条件。

### 一、权益工具及所有者权益

（一）本准则第五条规定，企业发行金融工具，应当按照该金融工具的实质，以及金融资产、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确认为金融资产、金融负债和权益工具。

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的剩余权益的合同。例如，企业发行的普通股，以及企业发行的、使持有者有权以固定价格购入固定数量本企业普通股的认股权证等。

企业发行权益工具所收到的对价扣除交易费用（不涉及同一控制下企业合并中合并方发行权益工具发生的交易费用）后，应当确认为股本（或实收资本）、股本溢价（或资本溢价）等。其中，交易费用是指可直接归属于发行权益工具新增外部费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。

（二）企业发行的权益工具构成所有者权益的重要组成部分。所有者权益包括股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润。商业银行、保险公司等金融机构在税后利润中提取的一般风险准备，也构成其所有者权益。

其他资本公积是指股本溢价（或资本溢价）以外的资本公积，主要包括以下内容：

1. 企业根据以权益结算的股份支付计划授予职工或其他方的权益工具的公允价值；

2. 可供出售金融资产公允价值变动；
3. 现金流量套期中，有效套期工具的公允价值变动；
4. 企业长期股权投资采用权益法核算的，被投资方除净损益以外的其他所有者权益变动引起的长期股权投资账面价值的变动；
5. 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产转换当日的公允价值大于原账面价值的差额。

（三）企业回购自身权益工具支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益。

股份有限公司按法定程序报经批准采用收购本公司股票方式减资的，按注销股票面值总额减少股本，购回股票支付的价款（含交易费用）超过面值总额的部分，应依次冲减资本公积、盈余公积和未分配利润；购回股票支付的价款低于面值总额的，低于面值总额的部分增加资本公积。

（四）企业对权益工具持有方的各种分配（不包括股票股利），如现金股利，应当减少所有者权益。

（五）企业发行的某些非衍生金融工具（如可转换公司债券等）既含有负债成份，又含有权益成份。对这些金融工具，应在初始确认时，将相关负债和权益进行分拆，先计算确定负债部分的初始入账金额，再按发行收入扣除负债部分初始入账金额的差额确认权益部分的初始入账金额。发行非衍生金融工具发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按各自的相对公允价值进行分摊。

例如，某公司 20×7 年 1 月 1 日按每份面值 1,000 元发行了 2,000 份可转换债券，取得总收入 2,000,000 元。该债券期限为 3 年，票面年利率为 6%，利息按年支付；每份债券均可在债券发行 1 年后转换为 250 股该公司普通股。该公司发行该债券时，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。

该公司应先对负债部分的未来现金流量进行折现，以确定初始入账金额（折现率应为 9%），再将债券发行收入与负债部分的公允价值之间的差额分配到权益部分。据此，负债部分的初始入账金额  $=2,120,000 \times (1+9\%)^{-3} + 120,000 \times (1+9\%)^{-1} + 120,000 \times (1+9\%)^{-2} = 1848122$  元；权益部分的初始入账金额  $= 2000000 - 1848122 = 151878$  元。

## 二、金融资产和金融负债互相抵销的条件

本准则第十三条规定，金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，通常不得相互抵销。

（一）下列条件同时满足的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

1. 企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的。抵销的法定权利，主要是指债务人根据相关合同或规定，可以用其欠债权人的金额抵销应收同一债权人债权的权利。例如，从事证券经纪业务的证券公司，可以按照证券交易结算的相关规定，采用净额方式与证券登记公司进行结算。

2. 企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

例如，甲某公司与乙公司有长期合作关系，为简化结算，甲公司和乙公司合同明确约定，双方往来款项定期以净额结算（在法律上有效）。这种情况满足金融资产和金融负债互相抵销的条件，应当在资产负债表中以净额列示相关的应收款项或应付款项。

（二）下列情况不符合金融资产和金融负债互相抵销的条件，不应相互抵销后以净额列示：

1. 将几项金融工具组合在一起模仿成某项金融资产或金融负债，如将浮动利率长期债券与收取浮动利息、支付固定利息的互换组合在一起，模仿或“合成”为一项固定利率长期债券。这种组合的各单项金

融工具形成的金融资产或金融负债不能相互抵销。

2. 远期合同或其他衍生工具组合或类似金融工具组合内的金融资产和金融负债，虽有相同的主要风险，但各自涉及不同的交易对手时，不能相互抵销。

3. 作为某金融负债担保物的金融资产，不能与被担保的金融负债抵销。

4. 将一定金额的款项或其他金融资产转入信托账户，以其收益偿还某金融负债，转入信托账户的金融资产不能与相关金融负债抵销。

5. 企业与外部交易对手进行多项金融工具交易，同时签订“总抵销协议”。根据该协议，一旦某单项金融工具交易发生违约或解约，企业可以将所有金融工具交易以单一净额进行结算，以减少交易对手可能无法履约造成损失的风险。如果只是存在这种总抵销协议，而交易对手尚没有违约或解约，不表明企业已满足金融资产和金融负债相互抵销的条件。

6. 保险公司在保险合同下的应收赔偿金，不能与相关负债抵销。