

《具有权益特征的金融工具（征求意见稿）》 中文简介

2023年11月29日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《具有权益特征的金融工具——对〈国际会计准则第32号——金融工具：列报〉、〈国际财务报告准则第7号——金融工具：披露〉和〈国际会计准则第1号——财务报表列报〉的拟议修订（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），向全球利益相关方公开征求意见，征求意见截止日期为2024年3月29日。IASB旨在通过该征求意见稿，**一是**澄清《国际会计准则第32号——金融工具：列报》（以下简称《国际会计准则第32号》）中关于区分金融负债和权益工具的基本分类原则；**二是**要求企业披露能够进一步解释兼具金融负债和权益特征的金融工具复杂性的信息；**三是**提出将归属于普通股股东的金额（包括利润和综合收益总额）与归属于其他权益工具持有方的金额分开列示的要求。

一、有关背景

《国际会计准则第32号》规定了在金融工具发行方的财务报表中将金融工具分类并列示为金融负债或者权益工具的要求。根据全球利益相关方的反馈和其他研究表明，《国际会计准则第32号》适用于大多数金融工具，且能够为财务报表使用者提供有用信息。因此，IASB认为没有必要从根本上修订该准则。

然而，随着金融创新、市场机制和金融监管的变化，涌现出越来越多兼具金融负债和权益特征的复杂的金融工具，导致企业应用《国际会计准则第 32 号》区分金融负债和权益工具时面临挑战，且存在实务多样性问题。这些挑战和实务多样性问题，降低了财务报表的可比性和可理解性，使得财务报表使用者难以评估金融工具对发行方财务状况和经营业绩的影响。

为解决在应用《国际会计准则第 32 号》时出现的实务问题，IASB 于 2018 年 6 月发布了《具有权益特征的金融工具（讨论稿）》（以下简称讨论稿），提出了 IASB 倾向的分类方法，更清晰地阐明将金融工具分类为金融负债或者权益工具的原则，并提高《国际会计准则第 32 号》中分类要求的一致性、完整性和清晰度。但是，通过对收到的利益相关方的反馈意见进行汇总分析，IASB 决定不再探讨其倾向的分类方法的可行性，而将研究重点放在澄清《国际会计准则第 32 号》的分类要求及其基本原则。

二、征求意见稿主要内容

IASB 建议对《国际会计准则第 32 号》作出修订，以澄清：（1）相关法律法规对金融工具分类的影响；（2）第 16(2)②段关于对将来须用或可用发行方自身权益工具结算的衍生工具进行分类的“固定换固定”条件；（3）第 23 段关于对包含回购企业自身权益工具义务的金融工具进行分类的

规定；（4）第 25 段和第 28 段关于对附有或有结算条款的金融工具进行分类的规定；（5）股东自主决定权对金融工具分类的影响；（6）金融工具（或其组成部分）在初始确认后重分类为金融负债或权益工具的情形。

IASB 建议对《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（以下简称《国际财务报告准则第 7 号》）的目标和适用范围以及其他部分进行修订，以改进关于以下信息的披露：（1）因《国际会计准则第 32 号》范围内的金融负债和权益工具而对企业清算时产生的偿付要求的性质和优先权；（2）金融工具（包括兼具金融负债和权益特征的金融工具）的条款和条件；（3）复合金融工具；（4）普通股的潜在稀释；（5）金融负债和权益工具的重分类；（6）包含回购企业自身权益工具义务的金融工具；（7）包含支付金额基于企业业绩或者净资产变动的合同义务的金融负债。

IASB 也建议对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（以下简称《国际会计准则第 1 号》）进行修订，要求企业就归属于普通股股东的金额列示额外信息。IASB 对《国际会计准则第 1 号》进行修订的建议将对企业的财务状况表、财务业绩表和权益变动表产生影响。

对于上述修订，IASB 表示，只有在有足够证据表明征求意见稿中的修订内容将为财务报表使用者提供更有用信息时，企业才可以改变金融负债或权益工具的分类结果。

（一）分类相关问题

1. 相关法律法规的影响

金融资产和金融负债的定义涉及合同权利和合同义务，实务中存在适用于金融工具的法律法规（例如法定或者监管要求）是否以及如何影响金融工具分类的问题。

通过本次修订，IASB 旨在澄清，在将金融工具（或者其组成部分）分类为金融负债、金融资产或者权益工具时，只考虑在法律上可强制执行且除相关法律法规所规定的权利和义务之外的合同权利和义务。如果一项权利或义务由相关法律法规产生，并且无论其是否包含在合同安排中都将产生，则企业在进行金融工具（或者其组成部分）分类时不应当考虑该项权利或义务。

2. 以企业自身权益工具进行的结算

根据《国际会计准则第 32 号》第 16(2)②段的规定，只有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的衍生工具，才能被分类为权益工具。该规定通常被称为“固定换固定”条件。实务中的问题是：为满足“固定换固定”的条件，是否允许交换的对价金额或者交付的企业自身权益工具数量发生任何变化。

此外，《国际会计准则第 32 号》并未就股份交换（将来须用或可用固定数量的一类企业自身非衍生权益工具交换固定数量的另一类非衍生企业自身权益工具）作具体规

定，导致实务中存在如何对这些合同进行分类的问题。

通过本次修订，IASB 将致力于解决与以企业自身权益工具结算相关的实务问题。

3. 回购企业自身权益工具的义务

包含回购企业自身权益工具义务的合同，实务中常见的形式包括回购企业自身股票的远期合约和赋予持有方要求企业回购其自身股票的签出看跌期权。实务问题来源于将《国际会计准则第 32 号》第 23 段应用于以上合同时存在困难。

根据《国际会计准则第 32 号》的规定，企业应当以赎回金额的现值确认金融负债。实务中存在如何以赎回金额的现值计量金融负债以及从权益的哪个组成部分中扣除金融负债初始确认金额等问题。

通过本次修订，IASB 将就上述问题的相关规定作出澄清，并解释在包含回购企业自身权益工具义务的合同到期未交付时，企业应当如何应用相关规定。

4. 或有结算条款

与或有结算条款相关的《国际会计准则第 32 号》第 25 段的规定，在实务应用中存在以下三个问题：（1）是否应当将附有或有结算条款的金融工具整体分类为金融负债，即使它是同时包含负债成分和权益成分的复合金融工具；（2）是否应当在计量或有结算条款产生的金融负债（或者负债成

分)时,反映该或有事项在初始确认时和确认后发生的概率和估计时间;(3)是否需要澄清《国际会计准则第32号》第25(1)段中对“几乎不具有可能性”的评估以及《国际会计准则第32号》第25(2)段中“清算”的定义。

通过本次修订,IASB将就上述问题的相关规定作出澄清,以解决实务中存在的与《国际会计准则第32号》第25段规定的应用相关的问题。

5. 股东自主决定权

根据《国际会计准则第32号》第19段规定,企业在将金融工具分类为金融负债或者权益工具时,应当考虑其是否拥有无条件避免交付现金或其他金融资产以履行合同义务的权利。在某些情况下,是否履行合同义务由企业股东自主决定。例如,企业发行需要支付股息的优先股,股息的支付需要普通股股东的批准。因此,实务中存在是否将股东决策视为企业决策,以及股东决策权如何影响企业是否拥有无条件避免交付现金或者其他金融资产(或者以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算)的权利的问题。

通过本次修订,IASB将澄清企业在评估股东决策是否被视为企业决策时需要考虑的因素。

6. 金融负债和权益工具之间的重分类

根据《国际会计准则第32号》第15段的规定,企业应当按照合同安排的实质以及金融负债和权益工具的定义,在

初始确认时将金融工具分类为金融负债或者权益工具。但是，《国际会计准则第 32 号》缺乏对初始确认后是否以及何时对金融负债或者权益工具进行重分类的规定。

关于金融负债和权益工具之间的重分类，实务中存在以下问题：（1）是否以及何时需要、允许或者禁止重分类；（2）如果需要或者允许重分类，如何进行相应的会计处理。

通过本次修订，IASB 将增加有关金融负债和权益工具之间重分类的规定和示例，以帮助企业解决相关实务问题。

（二）披露相关问题

7. 披露——对《国际财务报告准则第 7 号》的修订

根据收到的关于讨论稿的反馈意见，IASB 认为利益相关方（尤其是财务报表使用者）基本同意讨论稿中与披露相关的建议，因此 IASB 对这些建议做了进一步研究和完善，将对《国际财务报告准则第 7 号》进行修订的范围和目标扩大至包括权益工具，并就对分类和列示的修订建议提出了额外的披露要求。

（三）列示相关问题

8. 归属于普通股股东的金额的列示

为向财务报表使用者提供有用的信息，IASB 决定对《国际会计准则第 1 号》的列示规定进行相应地修订。IASB 认为，提供有关不同类型投资者对企业净资产偿付要求的相同点或不同点的信息，对财务报表使用者特别有益。

通过本次修订，IASB 将发布关于金额的新的列示要求，将归属于普通股股东的金额与归属于其他权益工具持有方的金额分开列示。

（四）衔接相关问题

9. 衔接规定

通过本次修订，IASB 将要求企业通过重述比较信息追溯应用修订后的《国际会计准则第 32 号》、《国际财务报告准则第 7 号》和《国际会计准则第 1 号》。但是，为最大程度地降低成本，即使企业选择或者被要求在其财务报表中列报超过一个比较期间，IASB 也不要求重述超过一个比较期间的信息。

（五）符合条件的子公司披露相关问题

10. 符合条件的子公司的披露要求

IASB 拟于 2024 年上半年发布《国际财务报告准则第 XX 号——非公共受托责任子公司的披露》，该准则将于征求意见稿中的修订建议定稿前发布。

由于《国际财务报告准则第 XX 号——非公共受托责任子公司的披露》将允许符合条件的子公司在简化披露的情况下采用国际财务报告准则中的确认、计量和列示要求，因此通过本次修订，IASB 将从对《国际财务报告准则第 7 号》的修订中选择适当的披露要求适用于符合条件的子公司。

三、征求意见稿具体问题

1. 问题 1——相关法律法规的影响（《国际会计准则第 32 号》第 15A 段及其应用指南第 AG24A 段至第 AG24B 段）

IASB 建议澄清：

（1）企业在对金融工具或其组成部分进行分类时，仅考虑由法律法规可强制执行且在相关法律或法规所产生的权利和义务之外的合同权利和合同义务（第 15A 段）；和

（2）企业在对金融工具或其组成部分进行分类时，应整体考虑不单是由法律法规产生，而是对相关法律法规所产生的权利或义务进行额外补充的合同权利或义务（应用指南第 AG24B 段）。

结论基础第 BC12 段至第 BC30 段解释了 IASB 提出这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

2. 问题 2——以企业自身权益工具结算（《国际会计准则第 32 号》第 16 段、第 22 段、第 22B 段至第 22D 段，及其应用指南第 AG27A 段和第 AG29B 段）

IASB 建议通过规定以下要求，以澄清何时满足《国际会计准则第 32 号》第 16（2）②段中的固定换固定条件，即：企业每项自身权益工具交换对价的金额必须以企业的功能货币计价，并且：

（1）固定（在任何情况下都不会改变）；或

(2) 仅因以下原因而变化:

①维持性调整, 该调整要求企业在与现有股东同等或更小的程度上保护未来股东的相对经济利益; 和/或

②时间流逝调整, 该调整是预先确定的且仅随时间流逝而变化, 其效果是在初始确认时固定交换每份企业自身权益工具的对价金额的现值(第 22B 段至第 22C 段)。

IASB 还建议澄清, 如果衍生工具允许一方在两类或多类企业自身权益工具之间选择进行结算, 则企业应当考虑其可能在结算时交付的每一类自身权益工具是否满足固定换固定的条件。当且仅当所有可供选择的结算方式都满足固定换固定条件时, 此类衍生工具才是权益工具(应用指南第 AG27A(b) 段)。

IASB 进一步建议澄清, 将来须用或可用固定数量的一类企业自身非衍生权益工具交换固定数量的另一类企业自身非衍生权益工具来结算的合同为权益工具(第 22D 段)。

结论基础第 BC31 段至第 BC61 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议? 理由是什么? 如果您不同意其中的任何建议, 请解释您的建议及理由。

3. 问题 3——回购企业自身权益工具的义务(《国际会计准则第 32 号》第 23 段, 及其应用指南第 AG27B 段至第 AG27D 段)

IASB 建议澄清：

(1) 《国际会计准则第 32 号》中关于包含企业回购自身权益工具义务的合同的要求，也适用于将通过交付可变数量的另一类企业自身权益工具进行结算的合同（第 23 段）。

(2) 在初始确认回购企业自身权益工具的义务时，如果企业尚未获得与该义务相关的权益工具所有权相关的权利和回报，则该权益工具将继续被确认。因此，金融负债的初始金额将从非控制性权益或已发行股本以外的权益组成部分中扣除（应用指南第 AG27B 段）。

(3) 企业应当对金融负债的初始和后续计量采用相同的方法，即：按回售金额的现值计量负债，不考虑合同对手方行使回售权的可能性和预计时间（第 23 段）。

(4) 重新计量金融负债的任何利得或损失，在损益中确认（第 23 段）。

(5) 如果包含企业回购自身权益工具义务的合同到期未交付：

①金融负债的账面价值将从金融负债中扣除，并计入与金融负债初始确认时从中扣除的同一权益组成部分中。

②之前因重新计量金融负债而确认的任何利得或损失，不得在损益中转回。但是，企业可将累计利得或损失从留存收益转出，计入其他权益组成部分中（应用指南第 AG27C 段）。

(6) 以总额实物结算（对价与自身权益工具进行交换）

的企业自身权益工具的签出看跌期权和远期购买合约，应当按总额列示（应用指南第 AG27D 段）。

结论基础第 BC62 段至第 BC93 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

4. 问题 4——或有结算条款（《国际会计准则第 32 号》第 11 段、第 25 段、第 25A 段、第 31 段、第 32A 段，及其应用指南第 AG28 段和第 AG37 段）

IASB 建议澄清：

（1）一些附有或有结算条款的金融工具，是包含负债和权益成分的复合金融工具（第 25 段和第 32A 段）；

（2）或有结算条款产生的金融负债（或复合金融工具的负债成分）的初始计量和后续计量，不考虑或有事项发生或不发生的概率和预计时间（第 25A 段）；

（3）即使复合金融工具的权益成分的初始账面价值为零，发行方自主决定的付款也应当在权益中确认（第 32A 段和应用指南第 AG37 段）；

（4）“清算”一词是指企业永久停止其经营后开始的程序（第 11 段）；和

（5）根据《国际会计准则第 32 号》第 25(1) 段，对合同条款是否“几乎不具有可能性”的评估需要根据具体事实

和情况进行判断，而不是仅仅基于或有事项发生的概率或可能性（应用指南第 AG28 段）。

结论基础第 BC94 段至第 BC115 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

5. 问题 5——股东自主决定权(《国际会计准则第 32 号》应用指南第 AG28A 段至第 AG28C 段)

IASB 建议：

(1) 澄清企业是否拥有无条件避免交付现金或其他金融资产（或以其他导致其成为金融负债的方式结算该金融工具）的权利，取决于产生股东自主决定权的事实和情况。评估股东决策是否被视为企业决策，需要进行判断（应用指南第 AG28A 段）。

(2) 说明企业在作出评估时须考虑的因素，即：

① 股东决策是否在性质上是例行性的，即是否是在企业的正常经营活动过程中作出的；

② 股东决策是否与将由企业管理层发起的交易或提出的行动有关；

③ 不同类别的股东是否将从股东决策中获得不同的利益；和

④ 股东决策权的行使，是否将使得股东能够要求企业以

现金或其他金融资产回购其股份（或支付其股份回报）（或以其他导致其成为金融负债的方式结算该金融工具）（应用指南第 AG28A(a) 至 (d) 段）。

（3）就应用这些因素提供指引（应用指南第 AG28B 段）。

结论基础第 BC116 段至第 BC125 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

6. 问题 6——金融负债和权益工具之间的重分类（《国际会计准则第 32 号》第 32B 段至第 32D 段，及其应用指南第 AG35A 段）

IASB 建议：

（1）增加一项禁止在初始确认后对金融工具进行重分类的一般要求，除非适用《国际会计准则第 32 号》第 16E 段或合同安排的实质因合同安排之外的情况改变而发生变化（第 32B 段至第 32C 段）。

（2）明确规定如果合同安排的实质因合同安排之外的情况改变而发生变化，则企业应当：

①自情况改变之日起采用未来适用法对金融工具进行重分类。

②从权益工具重分类为金融负债的，以重分类日该金融负债的公允价值计量。重分类日权益工具的账面价值和金融

负债的公允价值之间的差额，在权益中确认。

③从金融负债重分类为权益工具的，以重分类日该金融负债的账面价值计量。重分类时不确认利得或损失（第 32D 段）。

（3）提供要求进行重分类的合同安排之外情况改变的示例（应用指南第 AG35A 段）。

结论基础第 BC126 段至 BC164 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

自情况改变之日起对金融工具进行重分类的建议，是否会引起任何实际困难？如有，请说明这些实际困难及其可能出现的情况。

7. 问题 7——披露（《国际财务报告准则第 7 号》第 1 段、第 3 段、第 12E 段、第 17A 段、第 20 段、第 30A 段至第 30J 段，及第 B5A 段至第 B5L 段）

IASB 建议：

（1）扩大《国际财务报告准则第 7 号》的目标，以使财务报表使用者能够了解企业的融资方式及其所有权结构，包括报告日发行的金融工具对所有权结构的潜在稀释（第 1 段）。

（2）从《国际财务报告准则第 7 号》第 3(1) 段中，删

除对符合《国际会计准则第 32 号》中权益工具定义的衍生工具的参照。

(3) 将《国际会计准则第 1 号》第 80A 段和第 136A 段移至《国际财务报告准则第 7 号》。这些段落列示了根据《国际会计准则第 32 号》第 16A 段至第 16B 段和/或第 16C 段至第 16D 段分类为权益的金融工具的披露要求（第 12E 段和第 30I 段）。IASB 还建议扩展第 80A 段，以涵盖合同安排的实质因合同安排之外情况改变而发生变化的重分类。

(4) 修订《国际财务报告准则第 7 号》第 20(1)①段，要求企业在每个报告期间，与其他金融负债的利得或损失分开，披露包含支付金额基于企业业绩或净资产变动的合同义务的金融负债的利得或损失。

(5) 在《国际财务报告准则第 7 号》中纳入对复合金融工具的披露要求（第 17A 段）。

IASB 建议要求企业披露以下信息：

(1) 因金融负债和权益工具而对企业清算时产生的偿付要求的性质和优先权（第 30A 段至第 30B 段）；

(2) 同时具有金融负债和权益特征的金融工具的条款和条件（第 30C 段至第 30E 段和第 B5B 段至第 B5H 段）；

(3) 随着时间的流逝而生效或不再有效的条款和条件（第 30F 段）；

(4) 普通股的潜在稀释（第 30G 段至第 30H 段和第 B5I

段至第 B5L 段)；和

(5) 包含回购企业自身权益工具义务的工具 (第 30J 段)。

结论基础第 BC170 段至第 BC245 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

8. 问题 8——归属于普通股股东的金额的列示 (《国际会计准则第 1 号》第 54 段、第 81B 段及第 107 段至第 108 段)

IASB 建议修订《国际会计准则第 1 号》，要求企业提供有关归属于普通股股东的金额的额外信息。IASB 建议的修订是：

(1) 财务状况表中，分开列报归属于母公司普通股股东的已发行股本及储备 (reserves) 与归属于母公司其他所有者的已发行股本及储备 (第 54 段)；

(2) 综合收益表中，反映归属于母公司所有者的损益和其他综合收益在母公司普通股股东和其他所有者之间的分配 (第 81B 段)；

(3) 在权益变动表中调节的权益组成部分，包括各类普通股资本和各类其他投入权益 (第 108 段)；和

(4) 将与普通股股东有关的股利金额与企业其他所有

者有关的股利金额分开列报（第 107 段）。

结论基础第 BC246 段至 BC256 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

要求在母公司的普通股股东和其他所有者之间分配已发行股本和储备的建议，是否将在确定所要求的金额方面产生任何实际困难？如是，请说明可能存在的困难，并具体说明进一步的指引将有所帮助的领域。

9. 问题 9——衔接规定（《国际会计准则第 32 号》第 97U 段至第 97Z 段）

IASB 建议，要求企业通过重述比较信息追溯应用所建议的修订（完全追溯法）。然而，为最大程度地降低成本，即使企业选择或被要求在其财务报表中列报超过一个比较期间，IASB 建议不要求重述超过一个比较期间的信息。

对于已采用国际财务报告会计准则的企业，IASB 建议：

（1）如果企业追溯应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》中的实际利率法不切实可行的（遵循《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》相关定义），则要求企业将过渡日的公允价值作为该日金融负债的摊余成本（第 97X 段）；

（2）如附有或有结算条款的复合金融工具的负债成分

在首次执行日已不再处于未清偿状态，则不要求企业将负债成分与权益成分分开（第 97W 段）；

（3）要求企业在包含首次执行日的报告期间内，披露因首次执行修订而导致的任何分类变化的性质和金额（第 97Z 段）；

（4）提供对《国际会计准则第 8 号》第 28(6) 段定量披露的衔接规定豁免（第 97Y 段）；和

（5）对企业首次执行修订的年度期间内发布的中期财务报表，没有与《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》相关的特殊过渡要求。

对于首次采用国际财务报告会计准则的企业，IASB 建议不提供额外的过渡要求。

结论基础第 BC262 段至第 BC270 段解释了 IASB 对这些建议的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请解释您的建议及理由。

有关追溯应用的修订建议，是否会引致任何其他需要后见之明的情况？如是，请说明需要后见之明的案例和情况。

10. 问题 10——符合条件的子公司的披露要求（《国际财务报告准则第 XX 号》第 54 段、第 61A 段至第 61E 段和第 124 段）

IASB 对会计准则草案《国际财务报告准则第 XX 号——

非公共受托责任子公司的披露》提出修订建议，并将于征求意见稿中的建议定稿前发布。

《国际财务报告准则第 XX 号》将允许符合条件的子公司，在简化披露的情况下采用国际财务报告准则中的确认、计量和列报要求。

根据 IASB 商定的简化披露的原则，IASB 建议从《国际财务报告准则第 7 号》的修订建议中选择适当的披露要求。

第 BC257 段至第 BC261 段解释了 IASB 选定披露的理由。

您是否同意这些建议？理由是什么？如果您不同意其中的任何建议，请在考虑第 BC258 段中描述的简化披露原则的情况下，解释您的建议及理由。