

以自身权益工具结算的金融工具怎样分类

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】当企业发行须用或可用自身权益工具结算的衍生工具或非衍生工具时,人们往往容易笼统地将其划归为权益工具。事实上我们应根据这些金融工具具体的结算方式,依据最终结算的自身权益工具数量固定与否将其划归为权益工具或者金融负债。

【关键词】权益工具 金融负债 普通股 债券

一、以自身权益工具结算的衍生工具,需视结算方式确认为金融负债或权益工具

如果在一个衍生金融工具合同中,企业要通过交付(或获取)可变数量的自身权益工具结算合同,那此合同不表明对企业拥有扣除所有负债后的资产的剩余权益。但如果企业通过交付(或获取)固定数量的自身权益工具以获取固定数额的现金或其他金融资产,则该合同是一项权益工具。

例1:甲公司于2012年2月1日向乙公司发行以自身普通股为标的的看涨期权。根据该期权合同,如果乙公司行权,乙公司有权以每股60元的价格从甲公司购入普通股10000股,每股面值为1元。合同签订日为2012年2月1日,行权日为2012年8月1日,2012年2月1日每股市价为58元,2012年6月30日每股市价为62元,2012年8月1日每股市价为65元。2012年2月1日期权的公允价值为6000元,2012年6月30日期权的公允价值为4000元,2012年7月31日期权的公允价值为2000元。假定期权合同中约定:期权合同到期,如乙公司行权将以现金换普通股方式结算。

分析:因为期权合同中约定,如乙公司行权将采用现金换普通股方式结算,即以每股60元的价格从甲公司购入普通股10000股。这属于衍生工具只能通过交付固定数量的发行方自身权益工具换取固定数额的现金进行结算,是能证明乙公司拥有甲公司在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。因此甲公司发行的看涨期权属于权益工具,与该期权相关的款项收付均计入所有者权益,并且权益工具的公允价值变动不需确认。具体会计处理如下:

1. 2012年2月1日:借:银行存款6000;贷:资本公积——股本溢价6000。

2. 2012年6月30日、2012年7月31日因为没有发生现金收付,不需进行账务处理。

3. 2012年8月1日:借:银行存款60000;贷:股本10000,资本公积——股本溢价59000。

例2:假设其他条件都不变,但期权合同中约定:期权合同到期,如乙公司行权将以现金净额结算。

分析:根据期权合同的约定,这属于金融负债中的一种:向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务。这种情况下,甲公司发行的看涨期权属于金融负债,需要调整公允价值的变动,计入当期损益。会计分录如下:

1. 2012年2月1日:借:银行存款6000;贷:衍生工具——看涨期权6000。

2. 2012年6月30日:借:衍生工具——看涨期权2000(6000-4000);贷:公允价值变动损益2000。

3. 2012年7月31日:借:衍生工具——看涨期权2000(4000-2000);贷:公允价值变动损益2000。

4. 2012年8月1日:借:衍生工具——看涨期权2000;贷:银行存款2000。

例3:假设其他条件都不变,但期权合同中约定:期权合同到期,如乙公司行权将以普通股净额结算。

分析:因为期权合同中约定,期权合同到期,甲乙公司将以普通股净额结算,由于甲公司交付的普通股数量取决于期权到期时的股价,导致交付的股票数量不固定。因此甲公司发行的看涨期权属于金融负债,需要调整公允价值的变动,计入当期损益。此时看涨期权发行时和持有期间调整公允价值变动的分录与例2相同,只是期权到期时结算的分录不同而已。具体会计分录如下:

2012年8月1日:借:衍生工具——看涨期权2000;贷:股本30.77(2000÷65×1),资本公积——股本溢价1969.23。

二、以自身权益工具结算的非衍生工具,需视交付的自身权益工具数量固定与否确认为金融负债或权益工具

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的合同义务,企业根据该合同将交付非固定数量的自身权益工具,则此非衍生工具属于金融负债;而如果企业根据该合同将交付固定数量的自身权益工具,则此非衍生工具属于权

企业返利账务处理举例说明

胡小凤

(四川财经职业学院会计系 成都 610101)

【摘要】企业在日常经营过程中,经常会支付或收到各种现金或实物形式的返利。本文结合最新税收和会计制度,以实例形式对各种形式返利双方的账务处理进行了解析。

【关键词】 现金返利 实物返利 冲抵货款 账务处理

A企业是生产电子相册等数码产品的企业,其于2011年1月1日制定了一系列的营销策略,其中规定:经销商年进货额为50万元以下时,按原价格进行结算;年进货额达50万元及以上时,给予原价2%的奖励折扣,该折扣于第二年初兑现。这一折扣的发生时间与销售收入的确认时间(或发票开具时间)发生了脱离,应该怎样进行账务处理呢?

一、现金形式的返利

若上例中第二年初兑现的折扣以现金形式返还给经销

商,则构成了现金形式的返利,实际上是一种商业折扣(税法术语叫“折扣销售”)。

1. 销货方(A企业)的账务处理。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定,企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣,商品销售涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。《关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》(国税函[2006]1279

益工具。

例4:甲上市公司经批准于2012年1月1日以50400万元的价格发行面值总额为50000万元的可转换公司债券,该债券期限为5年,票面年利率为3%,实际年利率为4%。自2013年起,每年1月1日付息。自2014年1月1日起,该债券持有人可以申请按债券面值转为甲公司的普通股股票(每股面值为1元),转换条件为按债券面值每10元转换1股股票。假设债券持有人于2014年1月1日将所有可转换公司债券转为普通股股票,债券发行资金用于日常生产经营。 $(P/A, 4\%, 5) = 4.4518$, $(P/F, 4\%, 5) = 0.8219$ 。

分析:债券属于基本金融工具,但由于其赋予了债券持有人在未来某一时点转换为普通股的权利,即该金融工具属于未来可用自身权益工具结算的非衍生金融工具。而在发行债券时,企业根据该合同义务将交付的自身权益工具数量是不确定的,因此该合同不表明债券持有人对企业的资产拥有扣除所有负债后的剩余权益,该非衍生工具是一项金融负债。但由于在可转换公司债券的发行价格中又包含了转股权,其中含有权益工具的成分,我们在初始确认时应当将负债成分和权益成分进行分拆,分别进行处理。而在债券的发行期间要根据债券持有人选择转股与否进行相应处理,持有人如果选择不转股,企业按普通债券进行会计核算;如果转股,应终止确认相应负债部分,并将其确认为权益,而权益部分则从权益的一个项目结转至另一个项目,不会产生转换损益。具体会计分

录如下:

1. 2012年1月1日:可转换公司债券中负债成分的公允价值 $= 50000 \times 0.8219 + 50000 \times 3\% \times 4.4518 = 47772.7$ (万元)。借:银行存款50400,应付债券——可转换公司债券(利息调整)2227.3;贷:应付债券——可转换公司债券(面值)50000,资本公积——其他资本公积2627.3。

2. 2012年12月31日:借:财务费用1910.91(47772.7×4%);贷:应付利息1500(50000×3%),应付债券——可转换公司债券(利息调整)410.91。

3. 2013年1月1日:借:应付利息1500;贷:银行存款1500。

4. 2013年12月31日:借:财务费用1927.34(48183.61×4%);贷:应付利息1500(50000×3%),应付债券——可转换公司债券(利息调整)427.34。

5. 2014年1月1日:借:应付利息1500;贷:银行存款1500。

转换的股数 $= 50000 \div 10 = 5000$ (万股)。借:应付债券——可转换公司债券(面值)50000,资本公积——其他资本公积2627.30;贷:股本5000,应付债券——可转换公司债券(利息调整)1389.05,资本公积——股本溢价46238.25。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011