

2018年6月

IFRS® 准则
讨论稿

DP/2018/1

具有权益特征的金融工具

反馈意见收集截止至2019年1月7日

IASB®

 IFRS®

具有权益特征的金融工具

反馈收集截止至2019年1月7日

本《具有权益特征的金融工具（讨论稿第DP/2018/1号）》由国际会计准则理事会（以下简称“理事会”）发布，仅用于征求意见。其中的建议可能会在发布最终版之前根据收到的意见进行修改。征求意见期间截止于2019年1月7日，意见应通过邮件以书面形式提交至以下地址，commentletters@ifrs.org，或我们的“Open for comment”，网址为：<http://ifrs.org/projects/open-for-comment/>。

除非有特别的保密要求，所有的反馈意见将会公开记录并公布于我们的网站 www.ifrs.org。除非有合理的理由，如商业机密，否则我们一般并不能保证这类保密要求。请登录我们的网站查看更多这方面的细则并了解我们是如何使用您的个人信息。

免责声明：在适用法律允许范围内，理事会、国际财务报告准则基金会（以下简称“基金会”）明确表示不对任何人就本出版物或其任何翻译版本（无论以合同、侵权还是其他形式）造成的直接性、间接性、偶然性或结果性损失、惩罚性损害、处罚或费用等任何性质的索赔或损失承担任何责任。

本出版物中的任何信息均不构成建议，不可替代由适当合格的专业人员所提供的服务。

ISBN: 978-1-911040-92-7

版权©2018 国际财务报告准则基金会

版权所有。出版物的复制与使用权受到严格限制。请联系基金会 (licences@ifrs.org) 了解详细信息。

您可从基金会出版部门获得 IASB® 出版物的复本。请联系 publications@ifrs.org 解决出版物和授权问题，或访问我们的网络书店 <https://shop.ifrs.org>。



基金会世界范围内注册了多个商标，包括“IAS®”、“IASB®”（国际会计准则理事会®标识）、“IFRIC®”、“IFRS®”（国际财务报告准则®标识）、“IFRS for SMEs®”（中小主体国际财务报告准则®标识）、“Hexagon Device”、“International Accounting Standards®”、“International Accounting Standards”、“International Financial Reporting Standards®”、“NIIF”和“SIC”。有关基金会商标的更多详情，请联系基金会获取。

国际财务报告准则基金会是按照美国特拉华州《普通公司法》成立的非营利性公司，在英格兰与威尔士以海外分公司运营（公司号码：FC023235）总部地址为30 Cannon Street, London, 邮编EC4M 6XH。

目录

	<i>起始页码</i>
汇总及征求意见	5
第1章——目标、范围和挑战	14
理事会将FICE项目列入研究议程的原因	14
FICE项目范围	16
理事会识别出的挑战	19
这些挑战是否值得理事会制定准则层面的解决方案	23
寻求反馈的问题	26
第2章——理事会的首选方法	26
哪些要求权的特征与财务报表使用者相关？	26
区分负债与权益会产生哪些影响？	29
哪些特征与哪些评估相关？	30
哪些特征应通过分类进行描述，哪些应通过列报和披露进行描述？	34
初步意见和寻求反馈的问题汇总	38
第3章——非衍生金融工具的分类	40
理事会首选方法的范围	40
应用理事会的首选方法的非衍生金融工具进行分类	41
交付与主体可用经济资源无关的金额的进一步指引	44
具有非衍生成分的复合工具	47
寻求反馈的问题	48
可回售例外规定	48
初步意见和寻求反馈的问题汇总	52
第4节——衍生金融工具的分类	53
基于自身权益工具的衍生工具	54
与基于自身权益工具的衍生工具分类相关的挑战	56
对基于自身权益工具的衍生工具应用理事会的首选方法	57
初步意见和寻求反馈的问题汇总	63
对基于自身权益工具的衍生工具净额有影响的变量的更多指南	66
第5节——复合工具和赎回义务安排	72
具有不受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具	75
关于复合工具和赎回义务安排的会计处理的更多指南	77

可转换债券和基于自身权益工具的签出看跌期权的会计处理示例	81
理事会的首选方法如何应对识别出的挑战？	83
具有受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具	85
初步意见和寻求反馈的问题汇总	87
第6节——列报	88
金融负债的列报	88
资产负债表偿债能力和回报评估	89
资金流动性和现金流评估	101
初步意见和寻求反馈的问题汇总	102
权益工具的单独列报	103
确定归属于各类权益的金额	106
初步意见和寻求反馈的问题汇总	114
第7节——披露	116
清算时的优先顺序	117
普通股的潜在稀释	119
合同条款和条件	122
寻求反馈的问题	123
第8节——合同条款	123
经济强制和间接义务	124
合同与法律间的关系	130
附录 A——分类和列报的备选方法	134
附录B——对《概念框架》和其他国际财务报告准则的影响	137
附录 C——应用不同方法的分类结果简要汇总	139
附录 D——理事会首选方法和IAS 32的比较	140

汇总及征求意见

理事会为何发布本讨论稿？

- IN1 对负债和权益的区分对于主体如何在其财务报表中提供信息方面的作用重大。区分负债和权益对金融工具发行人的两个重要影响是：
- (a) 通过将负债和权益的账面金额分开合计对财务状况表进行了结构划分；以及
 - (b) 负债账面金额的变动符合收益和费用的定义，因此计入财务业绩表。
- IN2 《国际会计准则第32号——金融工具：列报》（IAS 32）确立了区分金融负债与权益工具的原则。IAS 32适用于金融资产、金融负债或权益工具等金融工具的分类。金融工具是指形成一个主体（持有方）的金融资产并形成另一个主体（发行人）的金融负债或权益工具的合同。具有权益特征的金融工具研究项目（FICE项目）重点关注从发行人（主体）的角度出发对金融负债和权益工具进行的分类。因此，《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）对金融资产持有方的会计处理要求不在FICE项目的范围内。¹
- IN3 IAS 32的要求已可无困难地应用于大多数金融工具的分类，且产生的分类结果为财务报表使用者提供了有用信息。此外，国际会计准则理事会（理事会）并未发现任何证据表明IAS 32在2007年至2008年全球金融危机期间存在根本性问题。
- IN4 然而，随着IAS 32应用于越来越多具有多种特征的金融工具，包括同时具有简单债券和普通股的不同特征的金融工具（即具有权益特征的金融工具），各种挑战随之产生。希望了解这些金融工具对企业财务状况和财务业绩的影响的财务报表使用者对其分类提出了疑问。使用者还担心通过列报和披露金融工具不同特征提供的信息有限。此外，主体在将IAS 32应用于具有权益特征的特定金融工具时遇到了挑战。通过对各项咨询的反馈意见和国际财务报告解释委员会（简称解释委员会），理事会已经注意到这些挑战。由于无法在IAS 32中找到清晰一致的分类原则，解释委员会无法

¹ 见IN17段。

解决其中一些问题。

IN5 为回应此类反馈意见，理事会决定将FICE项目加入其研究议程，以调查将IAS 32应用于具有权益特征的金融工具所面临的挑战。为了应对识别出的挑战，理事会对具有权益特征的金融工具的分类、列报和披露提出了初步意见。

IN6 理事会正在就本讨论稿中探讨的主题寻求反馈意见，特别是关于：

- (a) 理事会识别的财务报告挑战；
- (b) 解决这些挑战的可能方法；以及
- (c) 是否应将理事会的首选方法发展成为准则层面的解决方案。

理事会已识别出哪些挑战？

IN7 尽管IAS 32的许多分类结果已被广泛理解，但理事会注意到，就某些要求，IAS 32并未提供清晰的理论基础，因此对该准则的应用产生了许多挑战。例如：

- (a) IAS 32并未就以交付主体自身权益工具作为结算的义务的要求提供清晰的理论基础。交付自身权益工具的义务的分类结果是应用IAS 32中金融负债定义与应用《财务报告概念框架》（简称《概念框架》）中负债定义相比产生的差异之一。IAS 32和《概念框架》缺少清晰一致的理论基础，使理事会难以制定各国际财务报告准则通用的一致分类要求。
- (b) 即使IAS 32的应用简单直接，缺乏清晰的理论基础也引起了利益相关方的疑问，即财务报告结果是否能提供有关具有权益特征的特定类型金融工具的有用信息。例如，一些利益相关方质疑将某些金融工具产生的收益和费用计入损益是否提供了有用信息（例如持有方可以以其公允价值赎回的股票）。
- (c) 此外，缺乏清晰的理论基础对将IAS 32应用于并未提供特定指引的金融工具构成挑战（例如一些对非控制性权益签出看跌期权及某些类型的或有可转换债券），导致实务处理不一致。

IN8 区分负债与权益的一个挑战是，针对主体的要求权²可以具有多种特征，而将要求权分类为负债或权益只能提供有关这些特征的部分信息。因此，理事会不仅仅依靠分类来提供有关要求权之间相似点和差异的有用信息，同时还考虑除了分类之外是否还需要通过列报和披露的方式提供有关要求权某些方面的信息。

理事会初步意见汇总

IN9 为应对识别出的挑战，理事会制定了一种方法（理事会的首选方法），该方法：

- (a) 以清晰的理论基础阐明了将金融工具分类为金融负债或权益工具的原则，但没有从根本上改变 IAS 32 的现有分类结果（IN10 至 IN12 段）；
- (b) 对于仅仅通过分类无法说明的金融负债和权益工具特征，会通过列报和披露来改进所提供的信息（IN13 至 IN14 段）；以及
- (c) 将提高分类要求的一致性、完整性和明确性，特别是对于交换金融工具的合同权利和/或义务（其中至少一项被交换的金融工具为主体自身的权益工具，即基于自身权益工具的衍生工具）（IN15 段）。

分类原则

IN10 理事会的首选方法会将包含以下内容的金融工具分类为金融负债：

- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产
的合同义务；和/或
- (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。

2 本讨论稿中将负债和权益统称为“要求权”。

IN11 下表列示了理事会的首选方法如何分类金融负债和权益工具：

<p>以金额特征区分</p> <p>以时间特征区分</p>	<p>支付与主体可用经济资源无关的金额义务（如固定合同金额，或基于利率或其他金融变量的金额）</p>	<p>无支付与主体可用经济资源无关的金额义务（如与主体自身股价挂钩的金额）</p>
<p>在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的义务（如按计划支付现金）</p>	<p>负债 (如简单债券)</p>	<p>负债 (如可按公允价值赎回的股份)</p>
<p>无在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的义务（如以主体自身股份结算）</p>	<p>负债 (如有义务交付总价相当于固定金额的自身股份的债券)</p>	<p>权益 (如普通股)</p>

IN12 IN10段中描述的两个主要特征是基于财务报表使用者所需的信息。特别的，通过理事会的首选方法对金融负债和权益工具进行分类提供的信息将与以下对主体财务状况和业绩的评价有关：

- (a) 有关需要在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的金融工具的信息，将有助于财务报表使用者评估该主体是否将拥有履行其到期义务所需的现金或其他金融资产。
- (b) 关于支付与主体的可用经济资源无关的特定金额义务的金融工具的信息，以及有关金额如何随时间变化的信息，将有助于财务报表使用者评估：
 - (i) 该主体是否有足够的经济资源来履行其在某个时间点的义务；以及
 - (ii) 该主体是否已经为其经济资源创造了足够的回报，以满足其要求权所要求的回报。

列报和披露

- IN13 理事会的首选方法将通过在财务报表主表中单独列报以提供额外信息，包括：
- (a) 单独列报对某些金融负债确认的收益和费用，以提供有关此类金融负债的信息（例如交付相当于普通股公允价值的现金的义务）；以及
 - (b) 将收益和费用总额归属于除普通股以外的某些权益工具，以提供有关权益工具的信息。³
- IN14 理事会还识别出须在财务报表附注中披露的有关金融负债和权益工具的额外信息，包括：
- (a) 清算时的要求权的优先顺序；
 - (b) 对普通股的潜在稀释；以及
 - (c) 条款和条件。

一致性、完整性和明确性

- IN15 此外，理事会考虑了对金融工具应用理事会的首选方法将如何解决对基于自身权益工具的衍生工具应用 IAS 32 时的各种应用挑战。为了提高财务报表的可比性，从而提高其有用性，无论财务安排的结构如何，具有类似合同权利和义务的金融工具应当分类一致。因此，理事会考虑了 IN10 段中描述的两个特征将如何应用于基于自身权益工具的衍生工具（作为单项金融工具或嵌入衍生工具），包括：
- (a) 基于自身权益工具的衍生工具的分类，包括待交付权益工具的数量或将收到的现金或其他金融资产的金额存在可变性的情况下；
 - (b) 复合金融工具的会计处理（如，可转换债券以及某些类型的或有可转换债券）；以及
 - (c) 权益工具赎回义务的会计处理（如非控制性权益看跌期权）。

若实施本讨论稿中的初步意见，谁将会受到影响？

- IN16 区分负债和权益在主体如何通过财务报表提供信息方面发挥重要作用。因此，区分过程中面临的挑战会影响众多利益相关方，

³ 理事会尚未就确定可归属于衍生权益工具的金额的最佳方法得出结论。

包括财务报表使用者、财务报表编制主体、审计师以及审慎监管机构和证券监管机构。

- IN17 但是，大多数金融工具在应用 IAS 32 时并未遭遇重大挑战。因此，理事会试图限制对已获理解并能够提供有用信息的分类结果进行不必要的更改。根据本讨论稿的讨论，理事会的初步意见对采用 IFRS 9 核算的金融工具持有方也会形成有限影响。
- IN18 理事会预期，如果实施理事会的首选方法，IAS 32 下的大多数现有分类结果将保持不变。例如：
- (a) 交付现金的义务和交付总价值相当于固定金额货币的可变数量的主体自身股份的义务，将继续被分类为负债；以及
 - (b) 普通股、多数非累积优先股和基于自身权益工具的简单衍生工具（如，以固定金额的现金交换固定数量的主体自身普通股的签出看涨期权），将继续被分类为权益工具。
- IN19 此外，理事会的初步意见认为，IAS 32 中的特定要求应沿用并大体保持不变。例如：
- (a) 同时包含负债和权益部分的非衍生金融工具（复合金融工具）将继续根据 IAS 32 第 28 段进行拆分；
 - (b) 如果满足 IAS 32 第 16A 至 16B 或第 16C 至 16D 段规定的条件，将某些金融负债视同权益工具进行会计处理的会计例外规定将予以保留（可回售工具例外）；以及
 - (c) 《国际财务报告解释公告第 2 号——成员在合作主体中的股份和类似工具》（IFRIC 2）中的结论同样将被沿用。
- IN20 澄清区分金融负债与权益工具的理论基础将有助于解释许多因应用 IAS 32 产生的现有分类结果。理事会的首选方法还有助于解决在应用 IAS 32 中导致实务不一致的挑战。提高类似金融工具会计处理的一致性并解决其他已识别挑战（如外币可转换债券的分类和列报）也将提高财务信息的可比性。
- IN21 尽管预期应用理事会的首选方法不会改变大多数金融工具的分类结果，但理事会意识到主体可能会产生过渡成本，因为主体须评估提案（如最终确定后）对现有金融工具的影响。理事会将在制定实施初步意见的征求意见稿时考虑如何缓解此类影响。

IN22 对于某些金融工具，与应用 IAS 32相比，分类结果将有所变化。例如：⁴

- (a) 具有固定累积回报义务的金融工具（如累积永续优先股），将被分类为金融负债。应用 IAS 32时，主体对某些此类义务具有无限期推迟现金付款的无条件权利时会被分类为权益工具（见第3章）。
- (b) 通过以交付主体自身固定数量普通股换取固定数额的现金并以主体自身权益工具净额结算的衍生工具，将被分类为权益工具。应用 IAS 32时，所有净额结算的衍生金融工具被分类为金融资产或金融负债（见第4章）。
- (c) 所有以固定数额的外币换取固定数量的自身普通股的衍生工具，将被分类为金融资产或金融负债。应用 IAS 32时，其中满足外币配股权例外规定的衍生金融工具被分类为权益工具（见第4章）。

IN23 如果实施理事会就列报和披露的初步意见，与实施就分类的初步意见相比，会对主体和财务报表使用者产生更广泛的影响，尤其是国际财务报告准则下未专门要求提供有关主体自身权益工具的信息。然而，有关负债内部和权益内部的区分信息将有助于财务报表使用者更好地评估主体的未来现金流前景。

本讨论稿涵盖的主题

章节	主题	综述
1	目标、范围和挑战	讨论了FIGE项目的目标和范围，以及理事会在应用 IAS 32时发现的挑战。
2	理事会的首选方法	讨论了理事会在对负债和权益进行分类时的首选方法，基于其对要求权的不同特征及其对主体财务状况和财务业绩的经济影响的分析。
3	非衍生金融工具的分类	讨论了对非衍生金融工具应用理事会的首选方法。

接下文……

⁴ 对分类结果的详细比较详见附录D

……承上文

章节	主题	综述
4	衍生金融工具的分类	讨论了对衍生金融工具应用理事会的首选方法。
5	复合工具和赎回义务安排	讨论了对复合工具和赎回义务安排应用理事会的首选方法。
6	列报	讨论了可通过在财务报表主表列报的方式提供有关金融负债和权益工具的信息。
7	披露	讨论了可通过在财务报表附注披露的方式提供有关金融负债和权益工具的信息。
8	合同条款	<p>讨论了在确定义务是因合同条款还是其他机制产生的，以及因此确定特定权利或义务是否在理事会的首选方法范围内时，面临的部分挑战，包括：</p> <p>(a) 经济强制和间接义务； 以及</p> <p>(b) 合同和法律之间的关系。</p>

后续工作

IN24 本讨论稿中考虑的意见只是初步意见，可能会面临改动。本讨论稿并未涵盖理事会将在征求意见稿中涵盖的以实施其初步意见的所有事项，例如过渡要求。理事会将在考虑了本讨论稿收到的反馈意见后，决定是否制定相关征求意见稿，提议修订或替换IAS 32部分内容并/或制定非强制性指引。所收到的反馈意见还将被用于为理事会的其他项目提供启示。

征求意见

理事会对本讨论稿中的所有议项征求反馈意见，特别是对各章节末“寻求反馈的问题”部分提出的问题。反馈意见应当：

- (a) 回答本讨论稿中提出的问题；
- (b) 指出相关的具体段落或一组段落；
- (c) 包含明确的理论基础；以及
- (d) 如有，描述理事会应当考虑的备选方案。

反馈者不需要就所有的问题发表意见，并且鼓励对任何额外事项提出意见。

理事会将考虑所有2019年1月7日前（180天）提交的书面反馈意见。

反馈途径

反馈者可通过以下任何一种途径递交反馈，但我们倾向于电子方式：

电子方式 通过以下网址访问“Open for comment”页面：

<https://go.ifrs.org/open-for-comment>

电子邮件 将反馈意见发送至邮箱：

commentletters@ifrs.org

邮递 将书面反馈意见邮递至以下地址：

IFRS Foundation
7 Westferry
Circus Canary
Wharf London
E14 4HD United
Kingdom

除非有特别的保密要求，所有的反馈意见将会公开记录并公布于我们的网站。除非有合理的理由，如商业机密，否则我们一般并不能保证这类保密要求。请登录我们的网站查看更多这方面的细则并了解我们是如何使用您的个人信息。

第1章——目标、范围和挑战

1.1 本章讨论了具有权益特征的金融工具研究项目（简称FICE项目）的目标和范围、国际会计准则理事会（简称理事会）识别出的挑战以及针对挑战采取的应对措施。在针对识别出的挑战制定应对措施时，理事会观察到：

- (a) 由于IAS 32中的分类要求缺乏明确的理论基础，给分类要求的应用以及分类结果的解释带来了挑战，即使能够直接应用IAS 32分类要求的情形下亦是如此。因此，理事会决定制定一种可阐明包含明确理论基础的金融负债和权益工具分类原则的方法。该方法不会从根本上改变当前应用IAS 32所产生的分类结果。
- (b) 针对主体的要求权⁵具有多种特征，分类为负债或权益仅能提供关于上述特征的部分信息。因此，本讨论稿中，理事会考虑是否应要求主体通过列报和披露的方式提供关于部分要求权方面的信息，而非仅仅依赖于分类。

1.2 本章包含以下内容：

- (a) 理事会将FICE项目列入研究议程的原因（第1.3至1.10段）；
- (b) FICE项目范围（第1.11至1.22段）；
- (c) 理事会识别出的挑战（第1.23至1.37段）；
- (d) 这些挑战是否值得理事会制定准则层面的解决方案（第1.38至1.44段）；以及
- (e) 对反馈者的问题（第1.44段）。

理事会将FICE项目列入研究议程的原因

1.3 理事会考虑将某些负债与权益的区分方法纳入其修订《财务报告概念框架》（简称《概念框架》）的项目。⁶作为该项目的一部分，理事会决定《概念框架》应继续在负债和权益之间进行二元区分。⁷然而，理事会不想因此推迟对《概念框架》的其他必要改进，因此在2014年，理事会决定深入探究负债和权益的区分方法，并将其纳入单独的FICE项目。

⁵ 本讨论稿将负债和权益统称为“要求权”。

⁶ 理事会于2018年5月发布了修订版《概念框架》。

⁷ 见《概念框架》结论基础部分BC4.89至BC4.92段。

因此，2018年版概念框架未探讨具有权益特征的金融工具的分类问题。⁸

- 1.4 理事会2015年议程咨询的反馈者认可纳入FICE项目的必要性，以便：
- (a) 跟进理事会针对《概念框架》的相关工作；
 - (b) 探讨有关《国际会计准则第32号——金融工具：列报》（IAS 32）在实务中存在的 inconsistence 问题以及对新的融资形式进行分类的挑战；以及
 - (c) 除通过分类提供的信息之外，提供关于具有权益特征的金融工具的其他更有用信息，
- 1.5 2015年议程咨询的反馈者还表示，IAS 32中的要求：⁹
- (a) 在一些情况下过于复杂、不易理解且难于应用；
 - (b) 所得分类结果不能反映某些管辖区常见的特定金融工具的经济实质；
 - (c) 数年内多次进行小幅修订，带来具体操作问题，造成实务不一致；且
 - (d) 不够稳健，不适应日益复杂的金融工具。
- 1.6 理事会2015年议程咨询的反馈者和参与相应网络调查的投资者认为，应将FICE项目作为理事会的优先项目。许多反馈者表示FICE项目对于为金融负债和权益的区分提供更加稳健的原则来说很重要。他们认为，这些原则应当更易解决多个长期存在的问题，并且可以用来处理未来可能出现的问题。
- 1.7 理事会还在向国际财务报告准则解释委员会（简称解释委员会）提交的问题中注意到了IAS 32下区分金融负债与权益工具所面临的挑战。解释委员会发现难以在IAS 32中确定清晰一致的分类原则，因此无法就部分提交问题达成共识。这些提交的问题凸显了应用IAS 32进行分类产生的部分结果的矛盾性、复杂性和不一致性。
- 1.8 此外，理事会此前承认概念框架中的负债定义与IAS 32中的金融负债的定义存在差异。¹⁰这些差异造成了国际财务报告准则中负债与权益区分方式的不一致性（见附录B）。

8 附录B包括关于FICE项目与《概念框架》关系的进一步讨论。

9 反馈者在其2011年议程咨询的反馈意见中指出了关于《国际会计准则第32号——金融工具：列报》的类似问题（见第1.20段）。

10 《财务报告概念框架复核（2013年讨论稿）》（简称概念框架讨论稿）中已承认了这些差异。

- 1.9 为回应反馈者对理事会《2015年议程咨询》的反馈意见，以及应对理事会通过其他方式所收集的问题，理事会将FICE项目确认为优先项目，并将其纳入进行中研究议程。
- 1.10 理事会的研究议程旨在，通过收集关于已发现问题性质和程度的证据、评估改进财务报告或修复已识别缺陷的可能方式来分析可能存在的财务报告问题。因此，此讨论稿的目标是取得初步意见和反馈，帮助理事会确定是否应向其准则制定项目中添加必要项目，以修订或替换IAS 32。

FICE项目范围

- 1.11 为了设定FICE项目的范围，理事会考虑了对其议程咨询以及之前有关类似主题的咨询的反馈意见。理事会同时还收到了来自会计准则咨询论坛（ASAF）的反馈意见。
- 1.12 理事会考虑了两种确定范围的方法：
- (a) 对区分负债和权益的相关概念以及IAS 32中不受现有概念和要求约束的要求进行全面复核；以及
 - (b) 对IAS 32中的要求进行小范围复核，以应对特定的应用挑战，无需重新考虑IAS 32中的相关概念。
- 1.13 为了对金融工具分类出现的问题做出回应（如特定可回售工具和外币配股权），理事会之前曾对IAS 32作出小范围修订。但关于该小范围修订存在如下疑虑：
- (a) 之前的小范围修订对IAS 32提出了例外规定，造成要求的不一致性，反馈者由此识别了部分挑战并提交给了理事会议程咨询（详见第1.36(b)段）。
 - (b) 理事会可能无法通过小范围项目解决其识别出的部分挑战（见第1.26段）。例如，解释委员会提交给理事会的关于IAS 32的问题中给出了如下理由：
 - (i) 提交的问题的影响范围要比其中的特定事实模式更加广泛；
 - (ii) 难以在IAS 32中确定清晰一致的分类原则；以及
 - (iii) 应用IAS 32产生的结果缺乏结论基础。
 - (c) ASAF部分成员提醒理事会称，针对特定应用问题的小范围修订可能会带来更多的例外规定和不一致性。他们建议以正确的概念为基础，对区分负债与权益的全面复核有利于避免产生更多的例外规定和不一致性。

- 1.14 理事会在之前的FICE项目中，对区分负债和权益的相关概念进行了全面复核。¹¹为解决之前项目中识别出的挑战，简化区分金融负债与权益工具的方法，该项目尝试替代IAS 32，仅将最低级的要求权分类为权益工具。跟进对该提议方法的反馈意见中，理事会考虑了与上述分类方法相比变动较小的其他方法。但理事会不得不重新评估了议程的优先性并推迟了该项目，以至于未能就金融负债和权益工具的区分标准（该区分标准应较应用IAS 32的分类结果提供更有用的信息）达成一致意见。
- 1.15 虽然理事会发现IAS 32自身存在一定挑战，但其认为据此不足以支持对全部或大多数应用IAS 32产生的分类结果进行重新考虑。理事会注意到：
- (a) 对于大多数金融工具来说，应用IAS 32能够为财务报表使用者提供有用信息，对于编制者来说，遭遇的应用挑战有限；且
 - (b) IAS 32的应用难题在2007至2008年间爆发的全球金融危机中表现得并不明显，尽管对部分广泛用于应对金融危机的金融工具应用IAS 32出现了一定的挑战，例如某些类型的或有可转换债券（见第1.25(b)段）。
- 1.16 基于以上观察所得，许多ASAF成员认为，虽然有必要对IAS 32的要求进行一次全面复核，但理事会不应将其中的原则与要求完全抛弃、从零开始。ASAF成员建议，理事会应将重点放在区分金融负债与权益工具的基本理论依据上，从而为分类结果提供更有说服力的基础，而不是引入一种改变当前被广泛理解的分​​类结果的方法。
- 1.17 因此，理事会决定，虽然FICE目标在于应对在应用IAS 32区分金融负债与权益工具时遇到的挑战，但任何潜在的解决方案都不应对已被广泛理解的分​​类结果进行不必要的改变。因此，理事会与ASAF达成一致，虽然FICE项目的范围是广泛的，但应以IAS 32现有原则和要求为出发点，重点识别区分金融负债与权益工具的基本理论依据。

11 之前的项目是由美国财务会计准则委员会（简称委员会）牵头组织的联合项目。该项目最终于2008年2月发布了《具有权益特征的金融工具（讨论稿）》（简称2008年讨论稿）。当前FICE项目不属于联合项目。理事会在制定本讨论稿过程时考虑了之前项目已实施的工作和收到的反馈意见。

1. 18 理事会注意到，对分类原则的修改或细化可能不足以解决所识别出的全部挑战。理事会于概念框架项目中研究了加强列报和披露要求是否有助于解决部分上述挑战。理事会在概念框架讨论稿中提出的初步意见为，关于权益子类的额外信息可以为财务报表使用者提供有用信息（尤其是权益要求权间财富转移的相关信息）。但理事会并未把上述初步意见纳入概念框架项目，而是决定在FICE项目中予以进一步讨论。
1. 19 概念框架讨论稿的部分反馈者对要求提供权益工具的额外信息的初步意见表示认可。他们认为此举可以减少有关负债和权益的信息差异，从而减轻主体为取得特定会计结果而对构造金融工具产生的影响。部分反馈者认为，如果主体以不同方式列报此类权益工具的额外信息，这些信息可能会更加有用。这些反馈者建议理事会应详细研究如何提供权益子类更详尽的信息。尤其是，部分财务报表使用者支持通过权益变动表来提供此类信息。此外，部分财务报表使用者还认为，主体可能需要提供更多不同场景中的潜在稀释性的披露信息，以补充上述信息。
1. 20 此外，财务报表使用者要求有关主体发行的各类金融工具的更多信息。在他们之前咨询¹²（包括理事会2015年议程咨询）的反馈意见中，要求对提供的以下信息的进行改进：
- (a) 金融工具的性质、条款和条件及其他特征，无论其被分类为金融负债还是权益工具；
 - (b) 新发行的权益工具对现有权益工具的潜在稀释；以及
 - (c) 主体的整体资本结构，包括流动性需求和清算时的要求权优先顺序。
1. 21 因此，理事会决定，除金融工具的分类之外，FICE项目应对金融工具的列报和披露要求进行调查研究。

¹² 包括概念框架讨论稿、理事会2015年议程咨询和2011年议程咨询、投资者视角系列文章《更好的沟通——一张表胜过千言万语》，以及2008年讨论稿。

- 1.22 FICE项目重点关注于将金融工具分类为金融负债、金融资产或权益工具。理事会决定不把对金融资产和金融负债的确认和计量要求的变更纳入该项目。主体在按照IAS 32将金融工具分类为金融资产或金融负债之后，可应用《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》（IFRS 13）（如相关）对金融工具进行确认和计量。理事会在考虑主体如何提供金融负债的信息时谨记IAS 32 和 IFRS 9之间的关系。

理事会识别出的挑战

- 1.23 尽管并非全部，但大多数区分金融负债和权益工具的可能方法会将简单金融工具（如纯债券和普通股）分别分类为金融负债和权益工具。但是，市场力量、金融创新和银行资本监管变化促生了各式各样结合了各种特征的金融工具，包括同时具备纯债券和普通股的特征（具有权益特征的金融工具）。此类金融工具允许主体向具有不同风险偏好和预期回报的投资者筹资并且为应对这些偏好，此类金融工具的特征组合不断发生变化。
- 1.24 对众多具有权益特征的金融工具（如简单可转换债券）应用IAS 32已为财务报表使用者提供了有用信息。主体也一直对大多数此类金融工具应用IAS 32，且未出现任何重大问题。但是，在应用IAS 32时，主体面临越来越多的具有权益特征的金融工具带来的挑战。对于部分此类金融工具，应用IAS 32是明确的；但是，一些利益相关方不同意分类结果或不同意该结果产生的某些财务报告影响，如将特定金融负债产生的收益或费用计入损益（如可按公允价值赎回的股份）。对于其他金融工具，不清楚应如何根据IAS 32的要求将这些金融工具分类为金融负债或权益工具，这会造成实务不一致。
- 1.25 存在此类挑战的金融工具示例如下：
- (a) 以公允价值作为执行价的非控制性权益看跌期权——此类工具要求主体在非控制性权益看跌期权持有方（通常为非控制性权益股东）的选择权下，以相当于其公允价值的现金回购子公司的非控制性权益（见第1.32 和 1.36(c)段）。
 - (b) 或有可转换债券——在实务中种类众多，解释委员会特别考虑过的一种金融工具是由发行人可自行决定支付的利息，但如果发行人突破了“一级资本比率”，则须强制转换为可变数量的发行人自身股份的金融工具。¹³

转换时主体有义务交付的可变数量的股份的价值等于要求权的面值（即总价值相当于固定金额的可变数量的主体自身股份）（见第1.36(d)段）。

- 1.26 解释委员会已考虑过对第1.25段所述的金融工具应用IAS 32。但是，这些提交的问题仍未得到解决。
- 1.27 任何项目想要区分负债和权益，都必须应对以下问题：
- (a) 确定区分负债和权益理论依据的概念上的挑战（第1.28至1.34段）；以及
 - (b) 为平衡提供信息的效益、应用成本及复杂性而制定原则所带来的应用挑战（第1.35至1.37段）。

概念上的挑战

- 1.28 确定区分负债和权益的理论依据并非易事，因为各种具有不同特征的要求权会对主体对未来现金流的预期产生不同的影响。例如，不同特征包括要求经济资源交付的时间、要求的金额和相对于针对主体的其他要求权的优先顺序。所有这些特征的信息与财务报表使用者相关，并且其中的许多特征可作为区分负债和权益的依据。目前，IAS 32、其他国际财务报告准则和《概念框架》使用不同的特征区分负债和权益，但通常没有选定区分特征的明确依据。
- 1.29 根据IAS 32，主体将金融工具分类为金融负债，前提是其满足以下条件之一：
- (a) 向其他主体交付现金或其他金融资产的其他金融资产的合同义务，或在对发行方潜在不利的条件下与另一主体交换金融资产或负债的合同义务。如果主体有此类合同义务，如不可避免的支付现金的义务，则该金融工具为金融负债，无论应付或应收的金额如何确定。
 - (b) 交付可变数量的自身权益工具的合同义务（例如，交付总价值为CU100的可变数量的自身普通股）。¹⁴如果主体有此类合同义务，则该金融工具为金融负债，即使主体没有交付其任何经济资源的合同义务。¹⁵

13 “一级资本比率”指审慎监管机构定义的银行一级资本与其风险加权总资产的比率。

14 本讨论稿中的金额以货币单位（CU）计价。

15 主体发行的权益工具不属于该主体的经济资源（见《概念框架》第4.10段）。

1. 30 但是，IAS 32 并未一致使用相同特征（见第1.36(b)段），并且理事会选择这些特征的理由有时并不明确。例如，IAS 32 并未就第1.29(b)段所述的合同义务分类提供明确的理论依据。对主体以交付自身权益工具结算的债务的分类是IAS 32中的金融负债定义和《概念框架》中负债定义之间存在的差异之一。《概念框架》中将负债定义为“由于过去事项而交付经济资源的现时义务”。¹⁶与IAS 32类似，《概念框架》并未就交付权益工具债务的分类提供理论依据。
1. 31 在IAS 32和其他国际财务报告准则范围内对负债和权益进行分类所使用的不同特征导致了两者之间的不一致性，降低了可比性，并使财务报表更难以理解。这是因为区分负债和权益是国际财务报告准则的基本要求，并且会对主体的财务报表产生重大且两极分化的影响。这种影响包括主体财务状况和财务业绩的描述方式、所提供的关于负债的与权益其他信息的差异，如计量和披露要求。
1. 32 为了说明概念上的挑战，考虑一下第1.25(a)段所述非控制性权益看跌期权的类型，其中交付现金的合同义务与纯债中交付现金的合同义务类似。将非控制性权益看跌期权中的义务分类为负债体现了与纯债券相同的交付现金的义务。但与债券不同的是，主体有义务交付的现金金额等于相关非控制性权益份额的公允价值。因此，将该负债的账面金额变动确认为收益或费用将使该要求权的回报被描述成与具有类似经济回报的普通股不同。相反，如果非控制性权益看跌期权中的义务被分类为权益，则回报的描述方式会与类似普通股经济回报的描述方式类似。但将非控制性权益看跌期权的义务分类为权益无法反应其与简单债券的相似性，即交付现金的义务。
1. 33 存在对分类结果的对立观点是不可避免的，这是因为将同时具有金融负债和权益工具特征的金融工具分类为一类或另一类必然会导致仅可捕捉到部分而非全部的相似点和差异。
1. 34 因此，鉴于针对主体的要求权具有各种特征，负债或权益的分类仅提供有关该金融工具特征的部分信息。因此，本讨论稿阐述了理事会对其是否有必要通过列报和披露而非仅依赖分类提供有关要求权的部分信息。

¹⁶ 见《概念框架》第4.26段。

¹⁷ 例如，IFRS 2和IAS 32对交付权益工具的债务的分类有所不同。

应用挑战

- 1.35 IAS 32包含两项主要的分类要求（见第1.29段）和适用于特定交易和情况的额外要求。之前咨询的反馈者已表示部分金融工具对IAS 32要求的一致性、完整性和明确性构成挑战。其中一些挑战已明确包含在向解释委员会提交的问题中，但部分问题仍未得到解决。
- 1.36 利益相关方提出的问题与以下要求相关：
- (a) 衍生金融工具——IAS 32将合同分类为金融资产或金融负债：如果是一项衍生工具，且该衍生金融工具不是通过发行以固定数额的现金或其他金融资产换取固定数量的自身权益工具的方式（固定换固定条件）进行结算。有些问题产生于对特定类型的金融工具应用固定换固定条件。例如，部分反馈者已要求就如何将固定换固定条件应用至以下工具提供指南：交付固定数量的主体自身股份换取固定数额现金的看涨期权，股份数量仅在触发反稀释条款时会变化。
 - (b) 外币配股权发行例外——作为固定换固定条件的例外规定，当且仅当主体对全体现有同类非衍生权益工具的持有方向比例发行这些工具时，IAS 32将以发行固定数量的主体自身权益工具交换固定金额的任一货币的权利、期权或认股权证分类为权益工具。利益相关方质疑为什么符合该例外规定的衍生金融工具的分类与外币可转换债券中的转股权（被分类为金融负债）不同。
 - (c) 包含购买主体自身权益工具的义务的合同——IAS 32第23段包含对主体自身权益工具的部分看跌期权和远期回购合同的要求。如果应用这些要求将导致一项等于赎回价格现值的金融负债（即合同以“全额”计量）。之前咨询的部分反馈者提出了以下质疑：
 - (i) 将此类衍生金融工具按全额计量而不是与其他衍生金融工具一样按净额计量是否适当，尤其是当该义务是以期权的行使为条件的情况下，如非控制性权益看跌期权一样。
 - (ii) IAS 32中缺乏有关如何对权益内部的交易进行会计处理的要求。例如，对于非控制性权益看跌期权，尚不明确在确认赎回负债时是否应终止确认非控制性权益，还是作为归属于母公司的股东权益的借项确认一项“应收权益”。

- (d) 或有结算条款——IAS 32第25段包含对因发行人和持有方无法控制的不确定未来事项的发生（或不发生）而触发的或有结算条款的要求（如股市指数变动或主体资本比率变动）。但是，在应用这些要求时，出现了关于负债成分是否应考虑结算的触发条件，特别是某些类型的或有可转换债券。
- (e) 合同条款——IAS 32规定了针对按照合同条款交付现金或其他金融资产的义务的合同分类的原则。合同条款可能明确或间接地确立这种义务。但是，在某些情况下，尚不清楚义务是由合同条款还是其他机制引发。例如：
 - (i) 合同条款可能不会明确或间接地确立义务，但经济激励可能迫使主体交付现金或其他金融资产，例如某些类型的优先股，其股息率随时间增加以鼓励企业赎回。
 - (ii) 通过合同以外的机制引入义务（如由法定或监管要求导致）。例如，某些管辖区的法律法规强制要求某些主体在收购控制性权益时须同时要约收购非控制性权益（强制要约收购）。

1.37 虽然第1.36段讨论的问题是重要的应用问题，但并未质疑应用现有要求对于大多数类型的简单金融工具所产生的分类结果信息的有用性。因此，理事会认为FICE项目的目标应该是明确合理地阐明金融负债和权益工具的分类原则，而不是从根本上改变IAS 32的现有分类结果。本讨论稿阐述了理事会对这些原则如何提高IAS 32中分类要求的一致性、完整性和明确性的考虑。

这些挑战是否值得理事会制定准则层面的解决方案

1.38 鉴于区分金融负债与权益工具的影响，对该区分的任何变更都可能对许多管辖区和许多不同类型的主体产生普遍影响。如第1.24段所述，将IAS 32应用于大多数类型的简单金融负债和权益工具并未带来重大挑战。但是，持续的金融创新增加了适用IAS 32要求的要求权种类。

1. 39 理事会注意到，将金融工具分类为金融负债或权益工具的问题对财务报表的主要使用者（如投资者、贷款人和其他债权人）构成了挑战。这些挑战包括估计其投资的预期回报，比较主体之间的财务状况和财务业绩，以及了解主体的财务业绩和财务状况。财务报表使用者也受到应用IAS 32时存在的实务不一致的影响。如果不解决应用挑战，则这些挑战有可能加剧实务不一致，进一步降低财务报表的可比性和可理解性。
1. 40 理事会还注意到，财务报表使用者不仅受到区分负债与权益的挑战的影响，还受到缺乏其他有关负债内部和权益内部的区分信息的影响。例如，之前咨询的反馈者要求提供：
- (a) 关于分享与主体经济资源的升值潜力相关的要求权的信息；
 - (b) 能够帮助财务报表使用者更好地评估每种权益工具的风险和报酬并估计其投资回报的信息；以及
 - (c) 有关权益工具的条款和条件以及在报告期内已发行和赎回的权益工具的信息。
1. 41 国际财务报告准则对金融负债的披露要求比对权益工具的要求更全面。缺乏特定国际财务报告准则要求以提供关于各种权益工具的更详细信息是一些股权投资者和分析师支持狭义定义股权的原因之一。根据这种分类方法，除普通股以外的所有金融工具都将作为负债进行会计处理，由此根据更全面的披露要求提供更为详细的信息。
1. 42 财务报表主要使用者以外的其他各方也受到分类问题的影响，包括：
- (a) 编制者，希望尽可能如实地提供关于其财务状况和财务业绩的信息，并尽可能降低应用这些要求的复杂性和成本。
 - (b) 审慎监管机构和证券监管机构，希望了解财务报表如何反映主体的财务状况和财务业绩以及要求的可执行性。监管机构还想知道负债与权益之间的区分标准是否足够稳健，并了解其与其他监管要求的关系。理事会预计本讨论稿中的初步意见不会对审慎资本要求产生直接影响，因为审慎监管机构有对监管资本定义的自身要求。

- (c) 审计师，希望知道要求的可审计性。也希望了解区分负债与权益的明确性以及应用会计要求的复杂性和成本。
- 1.43 理事会注意到，IAS 32的应用以及对其分类结果的理解方面的挑战涉及具有特定特征组合的金融工具，因此对某些主体可能产生较其他主体更大的影响。但是，在许多情况下，问题涉及的交易规模巨大，因此将金融工具分类为金融负债或权益工具将对某些主体的财务报表产生重大影响。例如：
- (a) 银行业监管机构在2007至2008年全球金融危机后引入新的资本要求，促使金融机构发行更多且日益多样化的或有可转换债券。第1.25(b)段所述的或有可转换债券就属于这种新金融工具。
 - (b) 在一些经济体，主体发行外币可转换债券（第1.36(b)段）以进入其他经济体的资本市场。
 - (c) 某些管辖区要求对收购控股权益时采用强制要约收购，但在其他管辖区则不然。
 - (d) 一些金融工具包含反映特定主体中特定投资者的具体需求的特征。例如，有时企业合并中的收购方向非控制性权益持有方提供以公允价值向收购方出售其股份的权利（公允价值签出看跌期权）。如果子公司的股票没有上市，收购方可能会提出这样的要约，为非控制性权益提供流动性。
- 1.44 鉴于第1.38至1.43段所述的考虑因素，理事会认为，第1.23至1.37段所识别的挑战值得对准则层面的解决方案进行调查。为应对这些挑战，理事会：
- (a) 制定一种方法，以提供负债和权益分类的相关理论依据（第2章）。该方法基于理事会对以下方面的初步意见：
 - (i) 通过区分负债和权益提供的最佳信息；和
 - (i) 通过列报和披露要求提供的最佳信息。
 - (b) 根据(a)中方法的相关理论依据，明确阐述了将金融工具分类为金融负债和权益工具的原则，并考虑这些原则如何解决IAS 32的应用挑战，包括提高IAS 32（第3、4和5章）的要求的一致性、完整性和明确性。

- (c) 制定了金融工具的列报和披露原则（第6和第7章）。

寻求反馈的问题

问题1
<p>第1. 23至1. 37段描述了已识别出的挑战并对其原因作了解释。</p> <p>(a) 您是否同意对挑战及其原因的描述？请给出您的理由。您认为还有哪些因素导致了这些挑战？</p> <p>(b) 您是否同意已识别出的挑战对财务报表使用者很重要，而且此类挑战普遍存在以至于需要制定准则？请给出您的理由。</p>

第2章——理事会的首选方法

2. 1 本章列出了理事会关于区分负债与权益的相关理论依据的初步意见。理事会的初步意见基于其对要求权的各种特征的分析，以及对主体财务状况和财务业绩的影响。在理事会的初步意见中，首选方法将在通过分类提供的信息与通过列报和披露提供的信息之间取得最佳平衡。根据理事会的首选方法，如果要求权包含以下内容，则会将其分类为负债：

- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产
的合同义务；和/或
- (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。

2. 2 本章包含以下方面：

- (a) 哪些要求权的特征与财务报表使用者有关？（第2. 3至2. 12段）
- (b) 区分负债与权益会产生哪些影响？（第2. 13至2. 14段）
- (c) 哪些特征与哪些评估相关？（第2. 15至2. 31段）
- (d) 哪些特征应通过分类进行描述，哪些特征应通过列报和披露进行描述？（第2. 32至2. 47段）；以及
- (e) 初步意见和寻求反馈的问题汇总（第2. 48至2. 52段）

哪些要求权的特征与财务报表使用者相关？

2. 3 理事会确定了影响主体现金流的各种要求权特征，特别是主体的现金流将如何在主体的要求权持有方之间分配。关于已识别特征的信息应有

助于财务报表使用者进行评估，为其在决定是否向主体提供资源时提供启示。

- 2.4 一项很明显是负债且总是如此分类的要求权是在两年后支付等于CU100现金的优先于所有其他要求权的简单债券。
- 2.5 第2.4段中简单债券的一个特征是，其要求主体在清算之外的规定时间（即两年后）交付经济资源。关于简单债券的这一特征的信息与财务报表使用者相关，因为主体为了履行义务，必须牺牲资产，或通过获得贷款或发行其他要求权等方式取得部分其他经济资源。在本讨论稿中，这种特征被称为要求交付经济资源的时间（或简称为时间特征）。时间特征可以是固定日期，或规定为例如：
- (a) 可随时要求归还；
 - (b) 息票或利息的支付日期；
 - (c) 本金支付日期（例如，到期时或在工具的存续期内）；
 - (d) 行权日；以及
 - (e) 清算日（即永久期限）。
- 2.6 要求交付经济资源的时间通常被认为是区分负债与权益的关键特征。但是，第2.4段中的简单债券还具有一些影响主体的其他特征，有关这些特征的信息也与财务报表使用者相关。
- 2.7 第2.4段中简单债券与财务报表使用者相关的其他特征之一是主体需要交付的现金金额是固定的。该金额固定的特征之所以相关是因为该金额不会因主体可用经济资源的变动而变动。因此，金额固定的特征导致主体可能没有充足的经济资源或无法产生足以履行其义务的经济资源回报的风险。¹⁸本讨论稿涉及如何将义务金额规定为义务的“金额”，以及其可能被规定为固定数量的货币单位，或：
- (a) 票面价值、利息支付，或与所选商品、金融资产或一组资产或资产的指数挂钩的金额。¹⁹

¹⁸ “金额”并不是指金融工具的公允价值，而是指合同中规定的金额（见第3.21段中的进一步讨论）。

¹⁹ 通常，结算要求权要求的资源的金额将使用与须交付的资源类型相同的单位来规定；但有时此类金额不同。例如，许多衍生工具须以现金结算，但结算要求权所需的现金金额可能参考商品或股价来确定。

- (b) 与参考利率挂钩的金额。参考利率可以是市场利率、固定利率或货币、商品、金融资产或者一组资产或资产的指数等市场变量的价格变动。
- (c) 扣除满足其他所有要求权所需的经济资源后成比例的部分。

2.8 第2.4段中关于简单债券的一些其他特征的信息，对于财务报表使用者来说也是相关的，包括：

- (a) 主体必须交付的经济资源类型是现金。如果主体的资产是非流动资产，并且主体必须交付现金，那么即使主体拥有充足的经济资源，也将面临可能无法获得履行其义务的现金或产生重大成本的风险。其他要求权可能会规定经济资源类型为特定的金融资产或者特定种类的商品或服务。
- (b) 简单债券优先于其他负债，这意味着简单债券其他特征产生的风险（例如，主体在必要时是否会有充足的现金）比次级要求权低。要求权的优先顺序（有时指级别或等级）是相对于其他要求权而言的。

2.9 普通股与简单债券如第2.5至2.8段所讨论的所有特征不同。不同于第2.4段中的简单债券，普通股不必交付具体类型的经济资源，也不必在清算以外的特定时间交付具体金额的经济资源。本讨论稿中，普通股指具有下列特征的要求权：²⁰

- (a) 最次级的要求权；并且
- (b) 只要求主体在清算时交付经济资源，并且需交付的经济资源的金额与主体清算时偿付了所有更高优先级的要求权后剩余的净资产所占的比例份额相当。

2.10 要求权的一些其他权利和义务可能间接影响该要求权的预期回报，但可能不会与未来净现金流入如何在各个要求权间进行分配直接相关。例如，债券可能包括协议限制主体使用资源；普通股可能包括对特定事项的表决权，行使这些权利会影响主体如何使用其经济资源。

2.11 其他要求权可能具有第2.4至2.9段中描述的普通股和简单债券特征的不同组合。例如：

²⁰ 见第6章中关于区分来自于其他不同于普通股的权益工具的权益要求权的更详细讨论。

- (a) 可按公允价值赎回的股票——可按持有方要求以相当于普通股公允价值的金额并以现金赎回的股票。按要求交付经济资源（尤其是现金）的要求，与简单债券的相同要求产生的影响类似，即要求主体要么交付或出售其资产，要么以其他方式获得现金。然而，义务金额会随着主体普通股价格变动而变动。
 - (b) 以股票结算的债券——一种要求主体在两年后交付²¹总价值等于CU100的可变数量的自身股份的股票。因为主体的普通股不是主体的经济资源，这种类型的债券与普通股类似，不会对主体的经济资源产生影响。但是，如同简单债券，该义务金额不会随着主体可获得经济资源的变动而变动，这就使主体可能面临无法履行其义务的风险（例如：在极端情况下，主体自身股份的总值可能会由于其他所有要求权金额超过主体的经济资源而达不到CU100）。
- 2.12 无论以何种方式，应在财务报表中披露有关要求权所有不同特征的有用信息。为了确定哪些信息最好通过区分负债和权益进行的分类提供，而哪些信息最好通过列报和披露要求提供，理事会考虑了区分负债和权益的影响。

区分负债和权益会产生哪些影响？

- 2.13 基于《概念框架》中财务报表要素的定义和国际财务报告准则的现行要求，区分负债和权益主要影响如下：
- (a) 报告主体的财务状况时，将全部已确认负债和全部已确认权益加以区分；
 - (b) 在报告主体财务业绩时，包括负债的账面金额变动但不包括权益的账面金额变动；
 - (c) 负债的账面金额通过后续计量更新（如利息计提或某些情况下的公允价值变动），而全部权益的账面金额，作为一项剩余部分，随着已确认资产和负债账面金额的变动而变动；以及
 - (d) 国际财务报告准则中对负债的披露和列报要求比对权益的要求更加广泛。

21 本讨论稿中，除非另作说明，否则示例假定主体能够在合同要求时按合同规定交付的数量发行足够数量的股票。

2. 14 在任何一种分类方法下，区分负债和权益仅能提供一组信息——即要求权具有负债特征还是权益特征。因此，关于负债和权益要求权的所有额外信息必须单独提供。理事会计划要求主体（通过列报和披露）提供要求权在划分为负债或权益时未提供的特征信息，以缓解第2. 13(c)至2. 13(d)段中描述的影响。

哪些特征与哪些评估相关？

2. 15 主体的财务状况表提供了关于在某一时刻主体经济资源（其资产）以及主体的要求权（其负债和权益）的信息。关于主体的经济资源和要求权的性质和金额的信息有助于财务报表使用者评估报告主体的财务优势和劣势、其流动性和偿债能力以及其对额外融资的需求和获得成功该融资的可能性。²²
2. 16 此外，为适当评估主体未来现金流的前景，财务报表使用者需要能够区分以下因素导致的主体经济资源变动和要求权变动：

- (a) 主体的财务业绩；和
- (b) 其他事项或交易，如发行债务或权益工具。²³

2. 17 基于第2. 15和2. 16段中所述概念和来自财务报表使用者及其他利益相关方对之前咨询项目的反馈意见，理事会确定了两项针对财务状况和财务业绩总体评估，有关不同特征的要求权提供的信息。即：

- (a) 对资金流动性和现金流的评估，包括主体是否将具备履行其到期义务所需的经济资源。这些评估基于关于在清算以外的规定时间点（时间特征，见第2. 19至2. 25段）交付经济资源的要求的信息。
- (b) 对资产负债表偿债能力和回报（按权责发生制计量）的评估，包括主体在某一时刻是否拥有履行其义务所需的充足经济资源，以及主体是否从其经济资源获得了足够的回报以满足其要求权要求实现的回报。这些评估基于义务金额（金额特征）（见第2. 26至2. 31段）。

2. 18 由于第2. 17段所述的两项评估以要求权的不同特征为基础，因此本讨论稿单独考虑这两项评估。许多要求权同时具有与上述两项评估相关的特征，如第2. 4段所述的简单债券。但是，

²² 见《概念框架》第1. 13段。

²³ 见《概念框架》第1. 15段。

其他金融工具（如上文第2.11段所述）仅拥有与其中一项评估相关的特征。因此确定哪个特征构成区分负债与权益的相关理论依据极为重要。

资金流动性和现金流评估（时间特征）

- 2.19 财务报表使用者评估主体是否拥有足以履行其到期义务的经济资源。该评估是由于主体须有义务在规定时间内交付经济资源，该义务要求主体在结算日前产生或以其他方式取得所需经济资源，并将减少所持有的在结算日后可用于产生未来现金流的经济资源。
- 2.20 由于金融工具规定了主体应交付经济资源的具体时点，因此主体承担了可能在规定日期前无法取得结算要求权所需的特定类型的经济资源的风险，即使在主体拥有足以履行义务的金额的其他类型经济资源的情形下可能也是如此。如果主体使用非流动资产（如土地或无形资产）换取现金，或通过发行新要求权取得所需经济资源，则有可能发生财务困境成本或业务中断。例如，如果主体须产生或转化现有经济资源或通过发行其他要求权以获得经济资源，那么为履行义务而发生的成本将流向其他要求权持有方（例如，出售资产以换取现金时产生的损失或交易成本）。如果主体改变了其经济资源，财务报表将按照受影响经济资源的确认和计量要求来反映这些变动。
- 2.21 财务报表使用者在对资金流动性和现金流进行评估时，通常会考虑：
- (a) 主体经济资源产生现金的预期时间是否早于要求付款的时间；
 - (b) 主体使用具有短期流动性需求的要求权为长期非流动性资产提供资金支持的程度（即，是否有可能导致流动性不足）；
 - (c) 主体面临其资产的市场流动性（例如，在其需要使用资产换取现金的情况下）和金融市场流动性（例如，在其需要获得额外融资的情况下）变动的程度；以及
 - (d) 主体是否能高效且有效地管理其现金流。
- 2.22 因此，理事会初步认为，财务报表使用者如欲评估主体的资金流动性和现金流，则须获得信息用以

区分要求主体在清算²⁴以外的规定时间交付经济资源的要求权和没有此类要求的要求权。这一主要区分标准是基于与进行此类评估的财务报表使用者相关的时间特征进行的。

2. 23 第2. 22段所述的主要区分标准为进一步分解关于要求在清算以外的规定时间交付不同类型的经济资源的要求权的信息确立了最佳起点。但理事会初步认为，还有一些基于时间特征和经济资源类型的次要区分标准以帮助财务报表使用者改进他们对资金流动性和现金流的评估。例如，区分12个月内的现金交付义务和20年或30年后的现金交付义务能够提供额外信息，以帮助财务报表使用者评估主体资金流动性和现金流。
2. 24 主体可通过要求权的额外子类别提供关于次要区分标准的信息，如流动/非流动、流动性顺序或到期日分析的披露。凭借此类信息，财务报表使用者可识别出期限错配并预测到期日集中在何时，同时得出各种比率分析，包括：
- (a) 流动资产与流动要求权（要求12个月内交付经济资源的要求权）的比率；
 - (b) 流动资产与可随时要求归还的要求权（可随时要求交付经济资源的要求权）的比率；以及
 - (c) 将要求权流动性顺序（例如《国际会计准则第1号——财务报表列报》（IAS 1）所要求的顺序）与资产产生的现金流的预期时间进行比较。
2. 25 除财务状况外，理事会考虑了时间特征是否与财务业绩相关。如《概念框架》第1. 17段所述，权责发生制描述了交易和其他事项对主体经济资源和要求权在此期间的的影响，即使现金的收取和支付发生在不同期间。与单纯的当期现金收取与支付时间信息相比，这类信息为评估主体过去和未来业绩方面提供了更好的基础。适用于特定资产会计处理的相关国际财务报告准则描述了对主体经济资源的上述影响。而描述要求权金额的要求（例如，使用实际利率法计算的利息费用）涵盖了有关对主体要求权的影响（见第2. 26段至2. 31段）。相反，

²⁴ 如果清算由合同规定（如主体寿命有限）、或与特定事项同时发生，或在要求权持有方的选择下发生，则关于在此类日期交付经济资源的义务也与资金流动性和现金流量的评估相关。就本讨论稿而言，清算不包括由合同规定的清算。因此，凡提及仅在发生清算时才要求交付经济资源的合同仅指永续合同。

某一期间内有关经济资源流动，尤其是现金流变动的信息，则与对主体获得和使用现金方式（包括向投资人支付回报，例如，以利息和股息的形式向投资者支付回报）的评估相关。因此，理事会认为，关于所需经济资源交付的时间的信息与财务业绩评估无关。

资产负债表偿债能力和回报评估（金额特征）

2. 26 财务报表使用者通常也评估：
- (a) 主体在某一时点是否拥有履行其义务所需的充足经济资源；以及
 - (b) 主体是否可以从其经济资源获得足够的回报以满足其要求权要求实现的回报。
2. 27 要求权金额的规定方式，以及相对其他要求权的优先顺序，将决定主体全部经济资源在要求权间的分配，及分配随时间变化的方式，即要求权的回报（有时也称为给付或产出）。规定与主体可用经济资源无关的金额（即固定金额的货币单位）的要求权会带来义务金额超出主体可用经济资源的风险。²⁵该风险即使在要求权不要求在清算以外的规定时间交付经济资源的情况下仍存在，例如使用主体自身权益工具结算的要求权。要求权的金额会影响要求权产生的回报，不受所要求的结算时间影响。同样，报告期内金额的变动将会是该期间要求权持有方所得回报的主要驱动因素，即使所得的现金付款（或其他资产的交付）发生在另一期间（见第2. 25段）。
2. 28 评估资产负债表偿债能力和回报时，财务报表使用者通常会考虑：
- (a) 主体是否拥有足以履行其义务的经济资源，以及经济资源短缺在要求权之间的潜在分摊。
 - (b) 主体承担的要求权受可用经济资源未来变动影响的程度。从该评估可获知经济资源价值减少时主体财务状况的适应性。该评估还可识别出分别有哪些要求权会参与分配可用经济资源在未来的减少和增加。
 - (c) 主体通过发行新要求权可获得新经济资源的能力，或通过对现有要求权再融资来保留现有经济资源的能力。可用经济资源的短缺通常会损害主体进入资本市场的能力，且不受市场流动性影响。

²⁵ 见第3. 17段，了解有关“可用经济资源”的进一步讨论。

2. 29 因此，理事会初步认为，如欲评估资产负债表偿债能力和回报，财务报表使用者需取得信息用于区分金额与主体可用经济资源无关或有关的要求权。这一主要区分标准是基于与进行此类评估的财务报表使用者相关的金额特征。
2. 30 第2. 29段所述的主要区分标准为进一步分解有关要求权规定金额以及清算时要求权的优先顺序的信息确立了最佳起始点。关于此类次要区分标准的信息有助于财务报表使用者对资产负债表偿债能力和回报进行更加详细的评估，例如，为了评估经济资源可能的盈余或亏损以及回报在要求权间如何分配。要求权的优先顺序通常称为“瀑布结构”，如果主体没有足以偿付要求权的经济资源，则由哪一个要求权持有方承担经济资源短缺产生的成本取决于与各要求权相对于其他要求权的优先顺序。
2. 31 有关次要区分的信息可通过要求权的额外子类别（例如，优先顺序）或通过关于不同给付金额的额外列报和披露获得。凭借该信息，财务报表使用者可以评估可能的未来情景中不同的给付金额，得出并分析各种比率：
- (a) 资本比率；
 - (b) 损失吸收能力比率；
 - (c) 财务杠杆比率；
 - (d) 利息覆盖比率（例如，息税前利润/利息费用）；以及
 - (e) 回报杠杆分析（例如，债务/息税前利润和权益回报）。

哪些特征应通过分类进行描述，哪些应通过列报和披露进行描述？

2. 32 第2. 17段中指出的两项评估都非常关键，会受到负债和权益的区分结果及其对财务状况表的结构以及财务业绩表的内容的影响。
2. 33 理事会初步认为，通过负债和权益分类所提供的最佳信息是有关上述两项评估有关的主要区分信息（见第2. 22段和2. 29段）。因此，理事会首选方法会将要求权分类为负债，如果该要求权含有：
- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产
合同义务；和/或
 - (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。

2. 34 理事会的首选方法会将权益定义为“主体在扣除所有负债后对资产享有的剩余利益”，与《概念框架》中第4. 63段中的定义一致。因此，按照理事会的首选方法，权益要求权不能包括第2. 33段中的任何一个特征。
2. 35 根据第2. 18段所述，应用理事会的首选方法时，许多要求权会同时包含第2. 33段中负债的两个特征，因此关于这些要求权的信息会与第2. 17段中确定的两项评估都相关。但是，部分要求权会被分类为负债是因为它们仅包含两个特征中的一个，因此要求权的信息仅与其中一项评估相关。因此，为了提供可以帮助财务报表使用者单独进行每项评估的信息，理事会的首选方法会要求单独列报仅具有第2. 33段中（见第6章）两个特征之一的负债，从而提供额外信息。
2. 36 理事会首选方法的应用如下图所示：

以金额特征 区分	支付与主体可用 经济资源无关的 金额的义务（如 固定合同金额， 或基于利率或其 他金融变量的金 额）	无支付与主体可用 经济资源无关的金 额的义务（如以主 体自身股价挂钩的 金额）
以时间 特征区分	在清算以外的规定 时间交付现金或其 他金融资产的义务 （如按计划支付现 金）	在清算以外的规定 时间交付现金或其 他金融资产的义务 （如以主体自身股 份结算）
	负债 （如简单债 券）	负债 （如可按公允价 值赎回的股份）
	负债 （如以股份结 算的债券）	权益 （如普通股）

2. 37 关于次要区分的信息（如第2. 23和2. 30段中所述）也与财务报表使用者相关。因此，理事会初步认为，关于这些特征的信息会通过列报和披露提供，包括：

- (a) 关于给付金额与普通股不同的权益要求权的信息（见第6章）；
和

(b) 关于负债和权益的优先顺序的信息（见第7章）。

2. 38 理事会认为其首选方法：

- (a) 可以通过区分负债和权益提供关于所识别的要求权特征的最佳信息，因为这些特征与财务状况和财务绩效评估相关；并且
- (b) 是通过列报和披露提供关于负债和权益的附加信息的最佳起点。

2. 39 理事会还发现，其首选方法可以在不彻底改变 IAS 32 的现有分类结果的前提下提供明确的理论依据。

2. 40 相较于理事会的首选方法，采用仅基于主要区分标准之一的方法可能会使分类更简单；但是，这种方法只是将判断其他主要区分标准的复杂性转移到了别处。考虑到针对主体的要求权可能具有各种不同的特征，负债和权益的分类仅能够提供关于这些特征的部分信息。因此，任何区分负债和权益的方法均会要求主体通过列报和披露提供额外信息。特别是在分类时仅使用一个主要区分标准会导致更多工具被分类为权益，增加了通过结合列报和披露提供关于更多不同权益工具的有用信息的需求。由于两个主要区分标准均与财务状况和财务绩效评估相关，理事会认为仅基于一个主要区分标准的方法无法通过区分负债和权益提供最佳信息。²⁶

2. 41 理事会考虑了一种将通过区分负债和权益提供仅与资金流动性和现金流评估相关的信息的方法。但是，这种方法会要求主体通过其他方法提供与资产负债表偿债能力和回报评估相关的信息，如通过列报和披露。具体而言，在这种方法下：

- (a) 某些被分类为权益的要求权可能包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务，如要求按固定金额的股份结算的债券。因此，相较于理事会的首选方法，在权益内单独列报的要求对于提供关于不同权益要求权的各种回报的信息更为重要。
- (b) 提供对评估主体财务绩效有用的信息会特别有挑战性，因为必须同时在负债和权益中做出区分。包含相同金额义务的要求权可能被分类为

²⁶ 附录A更详细地考虑了仅基于一种特征的方法的影响。

负债或权益，取决于要求权是通过交付经济资源来结算的（如支付现金CU100的简单债券），还是通过交付主体自身权益工具结算的（如交付总价值等于CU100的可变数量的主体自身股份的以股份结算的债券）。需要制定列报或披露的要求从而帮助财务报表使用者评估主体是否获得了足够的回报以满足要求权要求其实现的回报。相比之下，应用理事会的首选方法时，与资产负债表偿债能力和回报评估相关的要求权的账面金额的所有变动会被计入收益和费用，并且仅需要单独列报与这些特别评估不相关的收益和费用。

- 2.42 理事会考虑了另一种通过分类权益和负债而提供仅与资产负债表偿债能力和回报评估相关信息的方法。具体而言，在这种方法下，有些分类为权益的要求权可能须在清算以外的规定时间交付资源，如可按公允价值赎回的股份。但是，这种方法必须通过其他方式提供与资金流动性和现金流评估相关的信息，如通过列报和披露。因此，对比理事会的首选方法，对要求在权益内单独列报的需求会更大，以提供关于可能要求主体在清算以外的规定时间交付经济资源的要求权的信息。如应用理事会的首选方法，与资金流动性和现金流评估相关的所有要求权会被分类为负债。²⁷

除了上述方法以外的能够提供评估所需信息的其他分类方法

- 2.43 在之前咨询的反馈意见中，许多财务报表使用者，特别是普通股投资者，提出了一种只将普通股或其等价物分类为权益的方法（有时称为狭义权益法或基本所有权工具法）。这种方法会将所有其他要求权分类为负债。支持这种方法的理由包括：
- (a) 只有最后剩余的要求权应被分类为权益，因为此类要求权承担剩余风险。
 - (b) 这种方法与主体所有者编制财务报表的视角保持一致。因此，这种方法能从普通股持有方的视角出发描述财务状况和财务业绩（见第2.47段）。

²⁷ 见第3章，了解对可回售例外规定的讨论。

(c) 现行要求不包括提供关于不同权益要求权信息的具体要求，但IAS 1包括披露有用信息的一般原则，并且在应用《国际会计准则第33号——每股收益》（IAS 33）列报每股收益时也需要提供一些关于不同权益要求权的信息。

2. 44 即使在没有具体要求的情况下，将要求权分类为权益也不妨碍提供该要求权的相关信息。主体总是可以选择提供关于权益工具的额外信息。但是，理事会考虑了不同方法以改进关于不同权益要求权信息有用性，其中一些方法会提供与狭义权益法近乎相同水平的信息。
2. 45 理事会首选方法的一个特别优势在于能够在提供与狭义权益法相同的信息同时，提供关于主体财务状况和财务业绩的其他相关信息；而且能够通过分类和列报更直接地提供该信息。例如关于最次级权益要求权的信息可以通过列报权益的细化分类提供（见第6章）。
2. 46 理事会也考虑并否决了基于可能影响主体如何使用经济资源的权利等特征（如表决权或保护性权利）区分负债和权益的方法。金融工具可能规定对主体经营活动的表决权或保护性权利，包括在股东大会上的表决权、债务合同中的约束性条款、对主体可能开展的经营活动类型或对主体如何使用其资源的其他限制。规定的表决权和限制性权利使得要求权持有方可对主体经营活动施加不同水平的影响。即使这种权利可能仅仅间接影响主体的经济资源和来自这些资源的未来现金流的前景，但对这些权利的披露可能有助于财务报表使用者了解不同要求权持有方通过要求权影响主体经营活动的能力和在经济资源的能力。
2. 47 理事会也考虑了在财务报表中采用的实体观是否会对区分负债和权益产生影响。如《概念框架》第3.8段中所述，财务报表“从报告主体整体而不是主体现有或潜在的投资者、贷款人或其他债权人等任何特定群体的角度，提供关于交易和其他事项的信息”。实体观为区分主体与其资本提供者提供了理论依据。但是，实体观并未就哪些信息最好通过区分负债和权益向财务报表使用者提供给明确指引。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

2. 48 在澄清区分负债和权益的相关理论依据时，理事会考虑了：

- (a) 哪些信息最好通过区分负债和权益进行的分类提供；以及
- (b) 哪些信息最好通过列报和披露要求提供。

分类

2. 49 理事会的首选方法会将包含以下内容的要求权分类为负债：
- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产
的合同义务；和/或
 - (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。
2. 50 通过应用理事会的首选方法对负债和权益进行分类而提供的信息将与主体财务状况和财务业绩的以下评估相关：
- (a) 对资金流动性和现金流的评估——关于须在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的信息，将有助于财务报表使用者评估主体是否将具备履行其到期义务所需的现金或其他金融资产。
 - (b) 对资产负债表偿债能力和回报的评估——关于要求主体支付与可用经济资源无关金额的金融工具的信息，以及关于该金额如何随着时间变动的信息，将有助于财务报表使用者评估以下方面：
 - (i) 主体是否拥有在某一时刻足以履行其义务的经济资源；以及
 - (ii) 主体是否从其经济资源获得了足够的回报以满足其要求权要求实现的回报。

列报和披露

2. 51 为了帮助财务报表使用者单独进行第2. 50段中的每一项评估，理事会的首选方法将通过单独列报的方式提供额外信息，包括仅具备第2. 49段中的一个负债特征的负债的相关信息（第6章）。
2. 52 尽管有关其他特征的信息也与财务报表的使用者相关，但理事会的初步意见认为，有关此类特征的信息应通过列报和披露的方式提供。因此，理事会的首选方法将通过列报和披露提供分类未描述的其他特征的有用信息，包括：

- (a) 有关不同类型的权益的信息（第6章）；以及
- (b) 有关负债和权益的优先顺序的信息（第7章）。

问题2

理事会的首选分类方法将包含以下内容的要求权分类为负债：

- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的合同义务；和/或
- (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。

这是因为如第2.50段的总结，理事会认为上述两个特征的信息均与评估主体的财务状况和财务业绩相关。

理事会的初步意见认为，有关要求权其他特征的信息应当通过列报和披露的方式提供。

您是否同意这一观点？请给出您的理由。

第3章——非衍生金融工具的分类

- 3.1 本章列出了理事会就对非衍生金融工具应用理事会的首选分类方法的初步意见。

理事会首选方法的范围

IAS 32的范围

- 3.2 除了IAS 32第4段列出的在其他国际财务报告准则范围内的金融工具，IAS 32适用于所有其他类型的金融工具。
- 3.3 根据IAS 32，金融工具是指“形成一个主体的金融资产并形成另一个主体的金融负债或权益工具的合同”。因此，定义所有金融工具的元素之一是所有权利和义务均因合同产生。如果权利和义务不是基于合同的（如因政府的法律要求而产生的权利和义务），则不属于金融工具。²⁸
- 3.4 IAS 32还对金融资产、金融负债和权益工具进行了定义。²⁹定义金融资产和金融负债的元素之一是收取或交付现金或其他金融工具的权利或义务

²⁸ 关于识别合同条款的范围，理事会了解应用现有IAS 32范围要求的挑战。本讨论稿在第8章进一步讨论了此类事项。

²⁹ IFRS 9等其他国际财务报告准则也利用这些定义设定应用范围和制定某些要求。

当主体具有收取、交付或交换其他类型的经济资源时，其他国际财务报告准则适用。³⁰

- 3.5 鉴于 IAS 32 的范围，理事会寻求阐明兼具以下方面的基于其首选方法的金融工具分类原则：
- (a) 限于合同产生的权利和义务；以及
 - (b) 不包含收取、交付或交换除现金或其他金融工具以外的其他类型的经济资源的权利和义务。
- 3.6 因此，尽管应用理事会的首选方法可能会改变金融工具在金融资产、金融负债或权益工具的分类，但范围保持不变，仍为在 IAS 32 范围内的金融工具。

合同类型

- 3.7 IAS 32 包含针对衍生和非衍生金融工具的分类原则。在对金融工具应用理事会的首选方法时，理事会仍针对衍生和非衍生金融工具制定了单独的分类原则，这是因为在分类基于自身权益工具的衍生工具时会面临特殊挑战。有关基于自身权益工具的衍生工具的分类见第4章和第5章。本章剩余部分讨论了如何应用理事会的首选方法将非衍生金融工具分类为金融负债和权益工具。

应用理事会的首选方法对非衍生金融工具进行分类

- 3.8 根据理事会的初步意见，在对金融工具应用其首选方法时，将包含以下内容的非衍生金融工具分类为金融负债：
- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的合同义务；和/或
 - (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。
- 3.9 在应用理事会的首选方法时，权益工具是指代表主体资产在扣除所有负债后的剩余权益的合同。³¹因此，将分类为权益工具的合同不会包含：

30 某些买卖非金融项目的特定类型的合同除外，例如，某些以现金结算的合同。欲了解更多详细信息，参见 IAS 32 第8至10段。理事会未考虑对此类要求的变更。

31 根据《概念框架》，权益是指主体资产扣除所有负债后的剩余利益。理事会首选方法中的权益工具定义与此定义一致。

- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付经济资源（包含金融及非金融资产）的合同义务；³²及
 - (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。
3. 10 非衍生金融工具可能根据未来事件或者持有方或发行人行权导致一个以上可能的结算结果（例如，要求在四年后支付固定本金金额的现金并以自主决定股息支付的金融工具）。结算结果是指主体履行其合同义务的结果。如果主体不能无条件避免产生包含至少一个金融负债特征的结算结果（例如，要求主体在超出其控制以外的情况下交付总价值相当于固定金额货币的可变数量的自身股份），则主体首先识别该不可避免的义务，然后将其分类为非衍生金融负债。如果非衍生金融工具还包含不具备金融负债特征的其他可能的结算结果（例如，要求主体在持有方的选择下交付固定数量的自身股份），则主体考虑该工具是否为适用第3. 25至3. 28段和第5章要求的复合工具。

与 IAS 32的比较

3. 11 理事会就对非衍生工具应用其首选方法与应用 IAS 32现有要求进行了比较。应用 IAS 32时，将包含以下特征的非衍生金融工具分类为金融负债：
- (a) 交付现金或其他金融资产的义务（特征一）；
或
 - (b) 交付可变数量的权益工具的义务（特征二）。
3. 12 对于非衍生金融工具的分类要求，应用理事会首选方法与 IAS 32中的要求存在许多相似点。两种方法下，非衍生金融负债均包含两个特征中至少一个特征合同义务。作为两个特征之一，要求交付现金或其他金融资产的特征在 IAS 32和理事会的首选方法下要求是相同的，即被分类为金融负债。
3. 13 理事会的首选方法和 IAS 32在特征二的阐述方法上有所不同。

³² 权益工具不包含任何满足负债（不只是金融负债）定义的义务。非金融负债可能包含不可避免的、在清算以外的规定时间交付经济资源（现金或其他金融资产除外）的义务。

根据理事会的首选方法，对特征二的表述并非基于待交付的权益工具数量是否为可变的，而是根据义务金额是否与主体可用经济资源无关。应用理事会首选方法表述的金额特征所依据的是第2章中的相关理论依据（第2.26至2.31段）。即使更改了此项表述，理事会预计，对于大多数类型的金融工具，分类结果仍将在很大程度上保持不变。然而，某些工具的分类结果可能与应用IAS 32的结果不同，原因在于澄清了理论依据及相应重新表述了特征二所导致。

- 3.14 其中，不会发生变化的一项分类结果是第2.11(b)段中的以股份结算的债券的分类结果。IAS 32因交付可变数量的权益工具的义务而将以股份结算的债券分类为金融负债。理事会的首选方法仍将同一金融工具分类为金融负债；但是，之所以这样分类的原因是由于固定金额的负债与主体的可用经济资源无关（见第3.8(b)段）；通过基于明确的理论依据表述特征二，此分类结果的基础相比IAS 32中的要求更易于解释。IAS 32中的要求取决于是否存在以可变数量的权益工具结算的义务，且不考虑如何确定将要交付的股份数量。
- 3.15 其中，因特征二的表述而发生变化的一项分类结果为不可赎回的以固定利率可累积优先股的分类结果（见第3.23(c)段）。IAS 32将此类可累积优先股分类为权益工具，因为没有在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产或交付可变数量的股份的合同义务。相反，理事会的首选方法将此类可累积优先股分类为金融负债，因为主体具有交付与主体的可用经济资源无关的金额的义务（见第3.8(b)段）。这是因为固定利率的股息随着时间累积且主体的可用经济资源变动不会导致针对可累积优先股的义务金额发生改变，即使主体只须在清算时交付经济资源。
- 3.16 理事会认为，结合义务金额表述特征二将提高金融工具分类的一致性，此类金融工具具有的特征有助于第2章中所述的评估。此外，阐明理论依据将有助于解释和支持分类原则的应用。关于以股份结算的债券和不可赎回的固定利率可累积优先股的信息与资产负债表偿债能力和回报的评估有关。理事会的首选方法通过将把这些金融工具一致地分类为金融负债提供有助于此类评估的信息。由于这两种金融工具均未要求在清算以外的规定时间交付经济资源，因此有关资金流动性和现金流的评估不需要使用关于

这些金融工具的信息。为了有助于单独进行第2章中确定的两项评估，将通过列报提供额外信息（见第6章）。

交付与主体可用经济资源无关的金额的进一步指引

- 3.17 主体的可用经济资源是指扣除所有针对主体的其他已确认和未确认要求权后剩余的已确认和未确认资产合计（讨论中的金融工具除外）。为了评估是否需交付与其可用经济资源无关的金额（即，金融工具合同义务的金额），主体无须先确定其可用的经济资源。金融工具是否含有交付与主体的可用经济资源无关的金额应该可以从合同条款中明确反映。
- 3.18 如果该金额满足以下条件，则与主体的可用经济资源无关：
- (a) 该金额不因主体的可用经济资源变动而改变；或
 - (b) 该金额因主体的可用经济资源变动而改变，但结果会导致该金额超过主体的可用经济资源。
- 3.19 如第3.10段所述，非衍生金融工具可能根据未来事件或者持有方或发行人行权导致一个以上可能的结算结果。对于此类工具，主体可以将第3.18段单独应用于各项结算结果。如果非衍生金融工具包含至少一种结算结果将导致主体不能无条件避免支付与主体的可用经济资源无关的金额，则主体将首先确定该不可避免义务被分类为非衍生金融负债。例如，金融工具要求主体交付总价值等于CU100的可变数量的自身股份（最多不超过50股）。如果应用理事会的首选方法，主体将单独考虑不可避免的交付总价值等于CU100的可变数量的自身股份的义务，并由于该金额与主体的可用经济资源无关而将其分类为非衍生金融负债。鉴于交付上限为固定数量的股份，主体考虑该金融工具是否为适用第5章要求的复合金融工具。
- 3.20 特定金融工具的金额可能被规定为依据主体的可用经济资源。与主体的可用经济资源挂钩并不自动意味着该金融工具的金额取决于主体的可用经济资源。虽然金融工具的金额可能受到主体的可用经济资源的影响，但主体须在初始确认时根据金融工具的条款考虑在任何可能的情景下该金额是否会超过主体的可用经济资源。

例如，如果金融工具的金额是主体的已确认和未确认净资产的公允价值变动的两倍，则该金融工具金额的增幅为该主体的可用经济资源的两倍，因而可能超过该主体的可用经济资源。由于该金额可能超过主体的可用经济资源，因此该金额与主体的可用经济资源无关。根据理事会的首选方法，该金融工具将被分类为金融负债。关于此类金融工具的信息将有助于资产负债表偿债能力和回报评估。

3. 21 理事会的首选方法中使用的特定金融工具的“金额”（见第2.7段）不是该金融工具的公允价值，即使此类金融工具的公允价值将受到其金额的影响。所有金融负债和权益工具的公允价值均受到发行人的可用经济资源变动的的影响。例如，对于须在两年时间内支付现金CU100的金融工具，其公允价值可能因包括主体信用风险变化在内的若干因素而在其存续期内发生变动。对应用理事会首选方法进行分类的金额特征的评估取决于合同中的规定金额（合同给付金额）是否会因可用经济资源而发生变动。具有支付CU100的合同义务的金融工具金额为CU100（无论主体的可用经济资源是否发生变动或该金融工具的公允价值是否发生变动），因此，该金额与主体的可用经济资源无关。
3. 22 一项特定金融工具的金额可能被规定为依据主体的经济资源总额（剔除其他要求权的影响）或其经济资源总额变动。尽管金融工具金额单独而言可能不会超过主体的经济资源，但在结合针对主体的其他要求权进行考虑时，可能导致其金额超过主体的可用经济资源。因此，如果该金额并未考虑针对主体的其他要求权的影响（例如，如果该金额被规定为固定比例的特定已确认或未确认资产），则该金额与主体的可用经济资源无关。应用理事会的首选方法，此类要求权将被分类为金融负债。
3. 23 要求支付与主体的可用经济资源无关的金额的金融工具示例包括：
- (a) 以特定货币计价的固定金额的债券或其他义务，或者基于某一相关变量变动的金额，如利率或商品指数。主体的可用经济资源可能受到货币或其他规定变量变动的的影响。但是，此类金额与主体的可用经济资源无关，原因在于债券金额并未

因主体的可用经济资源（即，其已确认和未确认的资产和其他要求权）变动而改变。

- (b) 一项支付金额依据主体控制的特定已确认或未确认资产确定的金融工具。此金额与主体的可用经济资源无关，即使主体在某特定时点控制了特定的经济资源。例如，如果一项金融工具包含支付基于主体特定资产价格变动确定的金额（如不动产或品牌价值）的义务，则该金融工具的金额与该主体的可用经济资源无关。这是因为主体经济资源整体变动和主体的其他要求权变动不会导致金融工具金额变动。可能存在特定资产价格上升但主体的可用经济资源减少的情况。在此情况下，主体可能没有足够的可用经济资源履行该金融工具产生的义务。
- (c) 一项不可赎回的固定利率可累积优先股，其规定息票或股息金额在未支付的情况下可以累积。该累积优先股的金额与主体的可用经济资源无关，原因在于主体的可用经济资源变动不会导致可累积优先股的息票金额或股息权利的变动。可累积优先股的金额和第3.23(a)段所述的债券金额均与主体的经济资源无关。
- (d) 一项具有不可累积但在未支付情况下需定期重置的股息特征的股份。要求的股息率会在未支付的每个年度被重置为更高的股息率，直至主体选择支付该股息或在清算时最终支付该股息。例如，第一年的股息率为5%，每年按5%递增，直至支付股息支付。尽管该股息是非累积的，如果一年的股息未支付，则股息会随着时间增加。在未支付股息的情况下股息率按规定利率增加这一事实会导致支付金额与主体的可用经济资源无关。³³

3.24 支付金额与主体的可用经济资源有关的金融工具示例包括：

- (a) 普通股（如第2.9段所述），具有在清算时按比例享有净资产的权利，这一权利通常取决于主体经济资源扣除所有其他要求权之后的剩余现金流。

33 见第8节，了解关于具有重置特征的优先股的讨论。

- (b) 具有规定的息票或股息金额（即规定的回报率或规定的现金金额）的不可赎回的非累积优先股，但如果主体未支付息票，则息票或股息金额将被取消。由于该主体具有无条件避免支付息票或股息的权利，因此该现金流不被视为与可用经济资源无关。不可赎回非累积优先股可能还需要在清算时支付固定金额，例如以本金的形式支付。如果是这样，此类工具就是复合工具。清算时应付的固定金额与主体的可用经济资源无关，但在初始确认时，如果在持续经营的基础上计量，则该固定金额将被折现为零或微不足道的金额。
- (c) 非控制性股东持有的子公司的普通股是普通股，根据子公司的可用经济资源而定，而这些资源是集团合并层面可用经济资源的一部分。非控制性权益的金额并非与子公司的可用经济资源无关，因为该金额不会超过子公司的可用经济资源。与第3.22段所述的金额被规定为总资产的一部分的金融工具不同，集团没有向非控制性权益交付超过子公司（因而是集团的一部分）可用经济资源的合同义务。

具有非衍生成分的复合工具

- 3.25 理事会初步认为，在理事会的首选方法中延续采用 IAS 32 中的要求，即，非衍生金融工具的发行人须评估金融工具的条款，以确定其是否包含负债和权益成分。此类成分将继续被分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。
- 3.26 许多复合工具包括衍生成分，例如可转换债券。本讨论稿的第5章讨论了理事会如何对此类复合工具应用其首选方法。但是，一些复合工具包括非衍生的负债和权益成分。主体将此类工具的成分分别分类为金融负债、金融资产和权益工具。
- 3.27 例如，主体以 CU1000 发行金融工具并包含以下要求：在四年后偿还本金，在存续期内可自主决定支付与普通股股东股息相当的股息。主体将在四年后支付 CU1000 的义务（即负债成分）分类为金融负债并按照 IFRS 9 计量（假设为 CU800），这是因为存在在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产合同义务（同时也因为该义务的金额与主体可用的经济资源无关）。主体将可自主决定的股息分类为权益工具，因为主体有无条件避免支付该股息的权利。交易价格与负债成分之间的差额被分配至权益成分（在本例中为 CU200）。对此类工具应用理事会的首选方法的分类结果与应用 IAS 32 的结果相同。

3. 28 有时，金融工具规定在清算时须支付固定金额，例如某些非累积优先股。该固定金额与主体的可用经济资源无关，因此符合负债的定义，类似于第3. 24 (b) 段中的示例。

寻求反馈的问题

<p>问题3</p> <p>理事会初步认为，应将包含以下内容的非衍生金融工具分类为金融负债：</p> <p>(a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产 的合同义务；和/或</p> <p>(b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关金额的合同义务。</p> <p>如果金融工具至少包含一个非衍生金融负债特征的结算结果，则应 被分类为金融负债。</p> <p>您是否同意？请给出您的理由。</p>
--

可回售例外规定

3. 29 2008年，理事会针对特定的可回售金融工具的金融负债定义提供了例外规定。IAS 32中的例外规定要求发行人将具有交付经济资源的特定特征的义务分类为权益，即使这些工具符合金融负债的定义（可回售例外规定）。

3.30 IAS 32第16A和16B段要求：

16A 一项可回售金融工具包括发行人在行使看跌期权时以现金或其他金融资产回购或赎回工具的合同义务。金融负债定义的一种例外规定是，包含上述义务的金融工具，当其具备以下全部特征时，被划分为权益工具：

- (1) 当主体发生清算情况时，它给予持有方按比例份额享有主体净资产的权利。主体的净资产包括扣除所有资产要求权后的剩余资产。按比例份额由如下因素决定：
 - (i) 将清算下的主体净资产均分成相等金额的单位；
 - (ii) 将该金额乘以金融工具持有方所持有的股权数。
- (2) 该工具所属的顺位次于所有其他类别工具。符合此类别的工具：
 - (i) 主体清算时对资产无任何优先要求权；
 - (ii) 该类别工具在其顺位次于所有其他类别工具之前，无须转换为另一工具。
- (3) 顺位次于所有其他类别工具的所有金融工具均具有一模一样特性，例如，此类工具必须全部为可回售，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法应对于该类别中所有金融工具均相同。
- (4) 除了以现金或另一金融资产回购或赎回一项工具的合同义务外，该工具并不包括任何需要向其他主体交付现金或另一金融资产合同义务，也不包括须按潜在不利于主体的条件与另一主体交换金融资产或金融负债的合同义务，且该工具不符合金融负债定义第(2)段中描述的，是将以或可能以主体自身权益工具结算的合同。

接下页……

……承上页

- (5) 归属于工具存续期间的总期望现金流实质上是基于该工具存续期间内的主体损益、已确认的净资产变动、或已确认和未确认的净资产公允价值变动（排除该工具的任何影响）。

16B 对于被归类为权益工具的工具，除应具有上述所有特征外，其发行人不得发行具有下列特征的其他金融工具或合约：

- (1) 总现金流实质上是基于主体损益、已确认的净资产变动、或已确认和未确认的净资产公允价值变动（排除该工具或合同的任何影响）；
- (2) 具有实质上限制或固定可回售工具持有方剩余报酬的效果。

主体与符合第16A段所述条件的工具持有方之间若存有非金融合同，且该合同的条款及条件类似于非金融工具持有方与发行主体间可能签订的对等合同，主体在适用本段所述条件时不得考虑该非金融合同。主体如无法判断其是否符合本段所述条件，则不得将该可回售工具归类为权益工具。

- 3.31 2003年修订 IAS 32时，理事会最初决定，赋予持有方有权将该工具回售给发行人以换取现金或其他金融资产的所有金融工具均符合金融负债的定义，并应被分类为金融负债。但是，2007年，理事会重新考虑了关于特定可回售工具的结论，此类工具代表了对主体净资产的最次级的要求权（IAS 32第16A和16B段）。当时，理事会在IAS 32结论基础部分BC50段中对将此类工具分类为负债时，提出了以下疑虑：

- (1) 在持续经营的基础下，负债的确认不应低于可随时要求归还的应付账款的金额。这将导致整个主体的市价总值依据金融工具赎回价值的计算基础而被确认为负债。
- (2) 负债账面价值的变动确认为损益。这将导致不合常理的会计（如果赎回价格和主体的表现相关），理由如下：
 - (i) 当一个主体业绩良好时，负债结算金额的现值增加，因此确认为损失。
 - (ii) 一个主体业绩不佳时，负债结算金额的限制减少，因此确认为利得。
- (3) 再一次取决于赎回价值的计算基础，可能因为未确认的无形资产和商誉，以及因为不以公允价值计量的资产和负债，而使主体报告负的净资产。
- (4) 发行主体的财务状况表体现了该主体全部或者大部分依靠债务融资。
- (5) 将分配给股东的股利确认为费用。因此，将损益的看似为分配政策的函数而非业绩的函数。

理事会的首选方法是否无需考虑可回售例外规定？

3.32 单纯考虑理事会的首选方法，可回售工具符合金融负债的定义（第3.8(a)段）。这是因为该工具包括不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产合同义务。根据持有方的选择或发生清算以外的事项时，主体有义务交付现金或其他金融资产以赎回金融工具。

3.33 对于满足IAS 32第16C和16D段例外规定的金融工具，也适用相同的结论。这些金融工具类似于符合IAS 32第16A和16B段例外规定的可回售金融工具，但这些金融工具不适用16A(e)的条件。如果清算发生于规定时间或工具持有方有权选择清算，主体仅在清算时才按比例交付净资产的义务。尽管这种工具仅在清算时产生交付义务，但因为清算是在规定时间（例如，对于有限寿命主体）发生的或是

持有方有权进行清算，所以主体有在规定的时间内交付现金或其他金融资产的合同义务。因此，分类为负债会对主体评估资金流动性和现金流提供更加相关的信息。

3.34 尽管根据理事会的首选方法，将符合 IAS 32 第 16A 至 16B 段或第 16C 至 16D 段可回售例外规定条件的金融工具分类为负债，但是由于第 16A(e) 段所述特征，该金融工具可能符合单独列报³⁴的条件。如果单独列报要求适用于这种工具，则可以消除第 3.31 段中的某些顾虑。特别是，由于此类金融工具账面金额的变动可以单独列报，因此可能缓解损益不合理的影响。

3.35 然而，当主体所有的要求权均符合负债定义且所有的要求权都不符合分类为权益的条件时，理事会首选方法的分类和列报原则不能解决由此产生的挑战。

3.36 不存在符合权益定义的要求权会：

- (a) 产生第 3.31(a) 段和第 3.31(c) 至 3.31(d) 段中疑虑；
- (b) 引发两个疑问，资产和负债之间的差异代表了什么？主体会如何在其财务报表中如实反映该差异，因为出于确认和计量目的，通常会将权益视为剩余要素；以及
- (c) 带来其他挑战，原因在于收益和费用定义的前提是存在权益（资产或负债变动能够引起权益变动时才符合收益和费用的定义）。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

3.37 理事会的初步认为，根据理事会的首选方法，仍会要求考虑可回售例外规定。理事会之所以会达成此意见是因为：

- (a) 对满足例外规定的金融工具应用理事会的首选方法可能消除某些（但非全部）之前产生该例外规定的顾虑。特别是，资产和负债的确认和计量的不完整意味着，如果没有一项要求权被确认和计量为剩余部分，综合收益表的有用性就会降低。

34 本讨论稿在第 6 节进一步探讨了单独列报的要求。

- (b) 可回售例外规定的范围仅限于极少情况，即不存在其他更次级的金融工具或合同，并且可回售工具持有方代表了对主体净资产的最次级的权益。³⁵
- (c) 理事会没有发现关于 IAS 32 第16A至16B段或第16C至16D段中规定的可回售例外规定应用的任何问题。
3. 38 将特定可回售工具分类为权益无法提供财务报表使用者评估主体资金流动性和现金流所必需的信息。IAS 1第136A段中的现行披露要求减轻了这一顾虑，该要求提供了某些有关主体可回售工具相关赎回义务的信息，使得财务报表使用者能够估计来自这些要求权的潜在现金流。因此，理事会认为，如果保留 IAS 32 第16A至16B段以及第16C至16D段中的例外规定，则也应保留 IAS 1 第136A段的披露要求，使财务报表使用者能够估计例外规定范围内所有金融工具结算的预期现金流。

问题4

理事会的初步意见是理事会的首选方法要求考虑可回售例外规定。你是否同意？请给出您的理由。

第4节——衍生金融工具的分类

4. 1 如第3节所述，考虑到基于自身权益工具的衍生工具的特别挑战，理事会制定了单独分类原则以便将理事会的首选方法应用于衍生金融工具。本节列出了理事会对基于自身权益工具的衍生工具分类的初步意见、支持这些初步意见和理事会考虑过的其他意见的理论基础。第5节探讨了包含清偿³⁶主体自身权益工具的义务的衍生工具和嵌入复合工具的衍生工具。除了第5节中讨论的衍生工具外，理事会对基于自身权益工具的衍生工具得出的初步意见如下：
- (a) 将基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体进行分类。可将此类衍生工具整体分类为权益工具、金融资产或金融负债。衍生工具交换的每一端不会单独分类。
- (b) 如果满足以下要求，基于自身权益工具的衍生工具将被分类为金融资产或金融负债：

³⁵ 见 IAS 32 结论基础部分 BC61 段。

³⁶ 本讨论稿中，清偿金融负债和权益工具包括赎回和回购。与 IAS 32 一致，因为主体自身权益工具不符合资产的定义，不会从权益中扣除主体赎回或回购的自身权益工具。

- (i) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具要求主体在清算之外的规定时间以净额交付现金或其他金融资产，和/或包含按净额收取现金的权利；和/或
- (ii) 该衍生工具的“净额”³⁷受与主体可用经济资源无关的变量影响³⁷。

4.2 本节包含以下内容：

- (a) 基于自身权益工具的衍生工具（第4.3至4.10段）；
- (b) 与基于自身权益工具的衍生工具分类相关的挑战（第4.11至4.14段）；
- (c) 对基于自身权益工具的衍生工具应用理事会的首选方法（第4.15至4.37段）；
- (d) 初步意见和寻求反馈的问题汇总（第4.38至4.44段）；以及
- (e) 关于影响基于自身权益工具的衍生工具净额的变量的更多指南（第4.45至4.66段）。

基于自身权益工具的衍生工具

4.3 IFRS 9将衍生工具定义为“属于本准则范围，并同时具有下述三项特征的金融工具或其他合同：

- (a) 其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、外汇汇率、价格或利率指数、信用等级或信用指数或其他变量（有时称为“基础变量”）的变动而变动，如果该变量是非金融变量，则该变量不应与合同的任一方存在特定关系。
- (b) 不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资；
- (c) 在未来某一日期进行结算。”³⁸

4.4 衍生金融工具包括与其他主体交换相关金融资产、金融负债或权益工具的合同权利和义务。³⁹因此，也可以将衍生金融工具描述为拥有两个“端”的交换合同，每一端代表交换的一个方向。例如，在一个典型的认股权证中，根据持有方的选择，主体（发行方）有义务交付其自身普通股以换取现金。交付自身股份的义务是一端（权益端），而收取现金的权利是另一端（资产端）。如果衍生工具至少一端涉及交付或清偿主体的自身权益工具，或衍生工具的基础变量是主体的自身权益工具，那么该衍生工具就是本讨论稿中所说的基于自身权益工具的衍生工具。

³⁷ 见第4.28至4.29段，了解有关基于自身权益工具的衍生工具的净额的进一步讨论。

³⁸ 见IFRS 9附录A。

³⁹ 在此对衍生工具的描述基于IAS 32应用指南的AG15至AG19段。

- 4.5 基于自身权益工具的衍生工具可以是无条件的（例如远期合同），或者这些工具可基于下列一种或多种条件：
- (a) 主体控制范围内的权利（如买入期权）；
 - (b) 要求权持有方的控制范围内的权利（如签出期权）；
- 或者
- (c) 超出主体和持有方控制范围的事项（如，若发生不确定的未来事项且该事项不在主体和持有方的控制之内，则自动行使的合同）。
- 4.6 此外，基于自身权益工具的衍生工具可能以各种方式结算。例如，这些工具可能以下列方式结算：
- (a) 通过交换相关金融工具结算（实物全额结算）；
 - (b) 以现金净额结算（现金净额结算）；或者
 - (c) 以权益工具净额结算（股份净额结算）。
- 4.7 最后，基于自身权益工具的衍生工具的存在形式可以是单独衍生工具，也可以是其他非衍生主金融工具（如混合工具）的嵌入衍生工具。
- 4.8 第4节和第5节阐述了理事会关于基于自身权益工具的衍生工具的分类的讨论。在考虑该主题时，理事会考虑了以下能够以实物全额结算或者以现金或股份净额结算的两种类型的交换：
- (a) 收取现金或其他金融资产以交付自身权益工具的合同。在本讨论稿中，我们将此类交换称为“资产/权益交换型”。
 - (b) 以交付自身权益工具清偿金融负债的合同和以承担另一项具有第3.8段中的金融负债的一项或两项特征的义务清偿自身权益工具的合同。⁴⁰例如，以现金回购自身股份的远期合同。在此合同中，交付现金的义务符合金融负债的定义。本讨论稿中，我们将此类交换称为“负债/权益交换型”。
- 4.9 虽然第4.8段中的交换表面上可能类似于涉及交付或收取自身权益工具的交换，但实际上却有所不同，即：
- (a) 对于以实物全额结算的资产/权益交换型，待收取的相关金融资产和待交付的相关权益均不是该主体现有的金融资产或权益工具。

40 该合同可能以交付现金清偿自身权益工具（以实物全额结算的合同），或者可能要求交付自身股份（以股份净额结算的合同）。这些合同中交付现金或可变数量股份的要求具有金融负债的特征。

因此，以实物全额结算的资产/权益交换型衍生工具的结算会增加主体的资产和权益。⁴¹

- (b) 对于以实物全额结算的负债/权益交换型，在结算衍生工具时清偿的金融负债或权益工具为该主体现有的金融负债或权益工具。

- 4.10 本节讨论了理事会对资产/权益型衍生工具和负债/权益型衍生工具的首选方法的应用，但仅讨论了以交付权益工具清偿金融负债的负债/权益型衍生工具。关于基于自身权益工具的嵌入衍生工具和包含清偿主体自身权益工具义务的衍生工具的讨论，见第5节。

与基于自身权益工具的衍生工具分类相关的挑战

- 4.11 理事会注意到，根据IAS 32，对于基于自身权益工具的衍生工具的分类，分别存在概念上的挑战和实务上的挑战。概念上的挑战是，基于自身权益工具的衍生工具既包括权益端，也包括资产或负债端。如果两端同时作为单独工具彼此独立存在，则权益端的财务报告影响将与资产或负债端的影响不同。例如，资产或负债端的变动将符合收益和费用的定义，并且将被确认为收益或费用，而权益端的变动则不会被确认为收益或费用。

- 4.12 任何基于自身权益工具的衍生工具的分类方法都需要在以下方面取得平衡：

- (a) 衍生工具的权益端以及资产端或负债端所体现的特征与假设这些端单独存在情形下的分类保持一致；以及
- (b) 分别描述这些端的特征（而非将衍生工具作为一个整体进行分类）的成本和复杂性。

- 4.13 IAS 32通过以下方式解决了对基于自身权益工具的衍生工具进行分类的一些挑战：

- (a) 使用固定换固定条件⁴²将衍生工具作为一个整体分类为权益工具、金融资产或金融负债；以及
- (b) 包含额外要求，主体须识别复合工具的负债和权益成分以及包含以现金或其他金融资产赎回权益工具的义务，例如，对自身股份签出的看跌期权。

⁴¹ 根据IAS 32，不将主体自身股份确认为金融资产。如果主体重新获得其自身股份（库存股），则从权益中扣除此类库存股。根据理事会的首选方法，此要求将保持不变。

⁴² 在IAS 32中应用固定换固定条件，衍生工具仅在通过将固定数额的现金或其他金融资产用于换取固定数量的主体自身权益工具方式进行结算时才被分类为权益。

- 4.14 然而，理事会了解到在应用 IAS 32 关于第 1.36 段所述的基于自身权益工具的衍生工具分类的要求时存在若干实务挑战，包括：
- (a) 关于将固定换固定条件应用于特定类型的工具的实务问题；
 - (b) 对外币可转债中转股权的分类方法不同于外币配股权这一例外规定是否适当；⁴³
 - (c) 主体自身权益工具签出的看跌期权和远期回购合同以全额列报而非像其他衍生工具一样以净额列报是否适当；以及
 - (d) 当主体有义务清偿其自身权益工具时，如何对权益内部的交易进行会计处理。

对基于自身权益工具的衍生工具应用理事会的首选方法

- 4.15 理事会考虑了不同的方法，将其首选方法应用于基于自身权益工具的衍生工具，以解决第 4.11 段中识别的概念性挑战。理事会特别考虑：
- (a) 是否应将此类衍生工具作为一个整体进行分类（第 4.16 至 4.20 段）；以及
 - (b) 是否应将所有此类衍生工具分类为金融资产或金融负债（第 4.21 至 4.24 段）。
- 4.16 理事会初步认为，根据 IAS 32 的现有方法以及 IFRS 9 中衍生工具的会计处理方法，主体会在以下情况下应用理事会的首选方法：
- (a) 将基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体进行分类；及
 - (b) 将基于自身权益工具的衍生工具分类为权益工具、金融资产或金融负债。
- 4.17 与将所有基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体分类为金融资产或负债相比，将其作为一个整体分类为权益工具、金融资产或金融负债，如第 2 节所述，将提供有助于评估主体财务状况和财务业绩的信息。理事会认为，这种方法将在反映基于自身权益工具的衍生工具各个端的特征与描述这些特征的成本和复杂性之间取得适当的平衡。
- 4.18 将基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体分类的一个影响在于，一些包含权益端的衍生工具可能被分类为金融资产或金融负债，

43 根据 IAS 32，当主体对全部现有同类别非衍生权益工具的持有方向比例发行这些工具时，主体将以发行固定数量的主体自身权益工具交换固定数额的货币的权利、期权或认股权证分类为权益工具。但该要求不适用于具有其他相同特征的可转换债券的转股权。

反之亦然。如第4.11段所述，将基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体分类为金融资产或金融负债，会导致衍生工具的权益端与在非衍生金融工具中交付权益工具的类似义务之间的分类不一致。例如，交付100股主体股份以换取110外币单位的衍生工具。根据理事会的首选方法，如果单独考虑这两端，则交付100股自身股份的义务具有权益特征。但是，同样根据理事会的首选方法，如果作为一个整体考虑，则该衍生工具不会被分类为权益工具。

4.19 理事会考虑，主体是否应对衍生工具的各端进行分拆和单独分类，而不是对基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体进行分类。例如，交付自身股份以换取现金的认股权证将被分类为权益成分（交付自身股份的义务）和资产成分（收取现金的权利）。单独对衍生工具的各端进行分类的优势包括：

- (a) 如果各端已作为非衍生金融工具存在，则这种分类将更加符合类似的权利和义务的分类方法；以及
- (b) 将采用与非衍生金融工具相同的分类原则，从而无需制定适用于衍生金融工具的单端分类原则，并且无需为复合工具和赎回义务制定额外要求。

4.20 然而，鉴于识别出的若干挑战，理事会驳回了将衍生工具分拆为各项成分的观点。相关挑战包括：

- (a) 鉴于合同权利和义务的相互依存性，由此产生的成分是否符合资产、负债或权益的定义存在概念上的挑战。⁴⁴
- (b) 导致财务状况表中将“全额”反映主体尚未控制的资产和尚未发行的权益（例如，资产收取和权益发行取决于持有方是否行权）。该全额反映法与理事会首选方法的基本目标不一致，即通过提供评估资金流动性和现金流，以及评估资产负债表偿债能力和回报的信息来描述该主体是否有足够的经济资源来履行其义务。
- (c) 将衍生工具分拆为各项成分并予以单独计量的实务挑战，特别是对于期权类衍生工具而言。

⁴⁴ 如《概念框架》第4.57段所述，待执行合同确立了交换经济资源的一组权利和义务。权利和义务是相互依存的，不可分割。因此，权利和义务的组合构成单一资产或负债。

- (d) 与 IFRS 9 等其他国际财务报告准则不一致，原因是 IFRS 9 并未将衍生工具进一步分拆为各项成分。
 - (e) 在之前的“具有权益特征的金融工具”项目中，理事会和美国财务会计准则委员会（简称“FASB”）考虑重估预期结果法，该方法使用期权定价技术将衍生工具分为各项成分。但是，考虑到该方法的复杂性和成本，FASB 和理事会最终决定放弃该方法。
4. 21 理事会还考虑了将所有基于自身权益工具的衍生工具分类为金融资产或金融负债，而不是将其分类为权益工具、金融资产或金融负债，是否更适当。在之前的咨询中，一些反馈者建议，之所以应将所有基于自身权益工具的衍生工具这样分类，原因在于将衍生工具作为一个整体进行分类的方法不可能完全消除第4. 11段所述的概念上的挑战。
4. 22 但是，理事会驳回了将所有基于自身权益工具的衍生工具分类为金融资产或金融工具的建议，原因是：
- (a) 这样做会降低通过分类提供的用于第2节中评估信息的有用性。
 - (b) 由于会有更多具有权益端的衍生工具被分类为金融资产或金融负债，因此这样做会加剧将与权益端相关的变动确认为收益或费用的争议。
 - (c) 与之前项目中所考虑的基本所有权法类似，这样做存在限制。该方法不仅将所有基于自身权益工具的衍生工具分类为金融资产或金融工具，还将除针对主体最次级的要求权（如普通股）以外所有金融工具分类为金融负债。虽然基本所有权法将消除第4. 11段所讨论的衍生工具和非衍生金融工具之间分类的不一致性，但却并未通过分类提供任何用于进行第2节的评估的信息。
4. 23 可通过额外的列报和披露要求减少第4. 22段描述的挑战。但是，这会将提供有用信息以帮助财务报表使用者进行第2节的评估所面临的挑战从分类转移至列报和披露。
4. 24 理事会得出了如第4. 16段所述的初步意见。理事会对应用 IAS 32 时的已识别实务挑战（第4. 14段）寻求通过以下方式应对：

- (a) 阐明理事会的首选方法中针对基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体进行分类的原则⁴⁵（见第4.25至4.66段），该原则能够澄清在不彻底改变应用IAS 32的现有分类结果的情况下区分衍生金融资产或衍生金融负债与权益的理论基础；以及
- (b) 对复合工具和包含清偿自身权益工具义务的衍生工具，完善识别负债和权益成分的要求和指南（见第5节）。

应用理事会的首选方法对基于自身权益工具的衍生工具进行分类

4.25 如第3节所讨论的，理事会初步认为，理事会的首选方法会将非衍生金融工具分类为金融负债，如果其包含：

- (a) 不可避免的在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产合同义务（时间特征）；和/或
- (b) 不可避免的支付与主体可用经济资源无关的金额的合同义务（金额特征）。

4.26 理事会考虑了如何将分类原则应用于基于自身权益工具的衍生工具整体。理事会初步认为，根据理事会的首选方法，如果发生以下情况，基于自身权益工具的衍生工具将被分类为金融资产或金融负债：

- (a) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具会要求主体在清算以外的规定时间以净额交付现金或其他金融资产，和/或按净额包含收取现金的权利（时间特征）；和/或
- (b) 该衍生工具的净额受与主体可用经济资源无关的变量影响（金额特征）。

资产/权益交换型衍生工具

4.27 本节列出了理事会就如第4.8(a)段所述的资产/权益交换型衍生工具的分类的讨论。对时间特征（即，确定基于自身权益工具的衍生工具是否要求主体在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产，和/或包含收取现金的权利）的评估相对简单。若发生以下情况，应用第4.26(a)段中的理事会初步意见：

45 有关分拆复合工具中的嵌入衍生工具的要求保持不变。应用该要求意味着单独衍生工具或嵌入衍生工具（一旦从主合同中分拆），则无须出于分类的目的而作进一步的分拆。

- (a) 如果基于自身权益工具的衍生工具以现金净额结算，并要求主体在清算以外的规定时间交付现金，则应被分类为金融负债；
 - (b) 如果基于自身权益工具的衍生工具以现金净额结算并使主体收到现金，例如以现金净额结算的基于自身权益工具的买入期权，则可被分类为金融资产，因为此类金融工具代表了一项收取现金的合同权利；以及
 - (c) 如果基于自身权益工具的衍生工具以实物全额结算或以股份净额结算，则不能强制要求主体在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产；对于此类衍生工具，主体可在确定其分类时考虑金额特征。
4. 28 如第2.7段所讨论的，金融工具的金额是指金融工具合同如何规定须交付的现金、其他金融资产或自身权益工具的数量。衍生金融工具体现为交换两端的合同。由于理事会决定将基于自身权益工具的衍生工具作为一个整体进行分类，因此主体在确定此类衍生工具的金额时，须考虑两端的综合影响。换言之，基于自身权益工具的衍生工具的金额将被确定为交换两端的净额。
4. 29 理事会注意到，基于自身权益工具的衍生工具的净额受交换两端引入的变量的影响。为了使衍生工具的净额与主体的可用经济资源无关，可影响衍生工具净额的所有变量必须与主体的可用经济资源无关。例如，假设某衍生工具要求主体交付100股自身普通股以收取现金CU100。该衍生工具的净额取决于收取CU100和交付100股的综合影响。资产端并不产生会影响该净额的变量，因为其为以主体记账本位币计价的固定数额的现金。由于权益端为待交付的固定数量的普通股，因此权益端的金额取决于按比例份额获得该主体净资产的普通股权利（见第2.9段）。因此，影响衍生工具净额的唯一变量为主体可用经济资源的变动。⁴⁶该衍生工具的净额不受任何与该主体可用经济资源无关的变量的影响。
4. 30 因此在评估基于自身权益工具的衍生工具的金额特征时，理事会考虑了各变量（如利率、外币或股价）如何影响衍生工具的净额。相关变量分为两类：

46 为此类衍生工具估值时，必须使用诸如主体股价等变量代替主体可变经济资源的变动。

- (a) 与主体可用经济资源无关的变量（“独立变量”），例如，与商品指数挂钩的现金金额的收取；以及
 - (b) 与主体可用经济资源相关的变量（非独立变量），例如，主体自身股价。
4. 31 如果基于自身权益工具的衍生工具的净额同时受独立变量和非独立变量影响，则在分类时会面临挑战。如果影响衍生工具两端的变量均与主体可用经济资源相关，或均无关，则其分类较为简单。如果基于自身权益工具的衍生工具仅受非独立变量影响，则主体将其分类为权益工具；如果仅受独立变量影响，则将其分类为金融资产或金融负债。然而许多基于自身权益工具的衍生工具的净额会同时受到两类变量的影响。为方便起见，本讨论稿将此类衍生工具称为“半独立衍生工具”。
4. 32 理事会初步认为，半独立衍生工具可按照第4. 33至4. 34段讨论的理论基础分类为金融资产或金融负债。⁴⁷
4. 33 将半独立衍生工具作为一个整体分类为权益工具会引起许多问题，包括：
- (a) 如果独立变量来自分类为金融资产或金融负债的单独合同，则当将独立变量引起的账面金额变动计入损益时，将半独立衍生工具分类为权益工具是否适当；
 - (b) 理事会正在考虑的权益工具的列报要求是否可以充分反映与主体可用经济资源无关的变量的影响（见第6节）；以及
 - (c) 如果仅有部分半独立衍生工具将被分类为权益工具，那么某些类型的变量（如外币指数）的处理方式是否应当与另一些类型的变量（如商品指数）不同。
4. 34 另一方面，如果将半独立衍生工具作为一个整体分类为金融资产或金融负债，则主体可用经济资源变动产生的衍生工具的账面金额将被确认为收益或费用。例如，要求主体交付固定数量的自身股份以换取固定数额外币的衍生工具的净额将发生变动，这在一定程度上是因为主体可用经济资源发生变动，但同时也是为了响应汇率变动。理事会认为单独列报主体可用经济资源变动产生的收益和费用，可以缓解上述影响（见第6节）。

⁴⁷ 应用IAS 32中的固定换固定条件，将所有半独立衍生工具分类为金融资产或金融负债，但特定外币配股、期权和认股权证除外。

4.35 因此，根据理事会的首选方法，如果发生以下情况，基于自身权益的单独资产/权益交换型衍生工具作为一个整体将被分类为金融资产或金融负债：

(a) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具要求主体在清算以外的规定时间以净额交付现金或其他金融资产，和/或包含按净额收取现金的权利；和/或

(b) 该衍生工具的净额受独立变量影响。⁴⁸

负债/权益交换型衍生工具

4.36 理事会初步认为，与资产/权益交换型衍生工具一致的是，根据理事会的首选方法，如果发生以下情况，通过交付权益工具来清偿金融负债的单独负债/权益型衍生工具将被分类为金融资产或金融负债：

(a) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具要求主体在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产，和/或包含按净额收取现金的权利；和/或

(b) 该衍生工具的净额受独立变量影响。

4.37 负债/权益交换型衍生工具通常以嵌入衍生工具的形式存在于非衍生金融工具（主工具）中，并且如第4.9段所述，可能清偿主体现有金融负债或权益工具。理事会初步认为，鉴于这层关系，主体应同时考虑负债/权益型交换衍生工具和将要或可能被清偿的现有金融工具的权利和义务。为了考虑主体如何将其首选方法一致地应用于具有相同权利和义务的不同安排，本讨论稿对负债/权益交换型衍生工具进行了探讨，尤其是可清偿权益工具的合同，详见第5节。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

4.38 理事会初步认为，根据理事会的首选方法，将基于自身权益工具的衍生工具：

(a) 作为一个整体分类为权益工具、金融资产或金融负债，不对交换的各端单独分类；以及

(b) 如果发生以下情况，分类为金融资产或金融负债：

(i) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具要求主体在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产，和/或包含按净额收取现金的权利；和/或

48. 因此，根据理事会的首选方法，基于自身权益的半独立衍生工具将被分类为金融资产或金融负债。

- (i) 该衍生工具净额受与主体可用经济资源无关的变量影响。

理事会初步意见与IAS 32的比较

- 4.39 根据IAS 32，基于自身权益工具的衍生工具将被分类为金融资产或金融负债，除非该衍生工具满足第4.13(a)段中的固定换固定条件或满足特定外币衍生工具例外规定。
- 4.40 根据理事会的首选方法对基于自身权益工具的衍生工具进行分类的要求与IAS 32中的相关要求具有很多相似之处：
- (a) 将衍生工具作为一个整体进行分类；
 - (b) 将以现金净额结算的所有衍生工具分类金融资产或金融负债；以及
 - (c) 将所有净额受独立变量（如商品指数）影响的金融工具分类为金融资产或金融负债⁴⁹。
- 4.41 理事会首选方法中针对基于自身权益工具的衍生工具的分类原则，是以时间和金额特征为基础的，这些特征也可以被用于对非衍生金融负债进行分类。根据第3节的讨论，IAS 32与理事会首选方法的主要差异在于有关金融工具金额分类原则的阐述方法。理事会的首选方法未使用固定换固定条件，而是通过结合金融工具的金额来阐述分类原则。
- 4.42 理事会预期，对于大多数类型的基于自身权益工具的衍生工具，分类结果大体一致。例如，预计在应用理事会的首选方法时，所有在应用IAS 32时满足固定换固定条件的衍生工具都将被分类为权益工具。然而，鉴于在澄清理论基础和重新阐述金额特征方面的差异，部分基于自身权益工具的衍生工具的分类结果可能与IAS 32下的分类结果有所不同。例如：
- (a) 根据主体的首选方法，对于以股份净额结算的衍生工具，如果为换取等值于固定金额（按主体的记账本位币计算）的可变数量自身股份而交付固定数量的自身股份⁵⁰，将被分类为权益工具，但根据IAS 32，此类金融工具将被分类为金融资产或金融负债。由于理事会的首选方法考虑在清算以外的规定时间是否有交付经济资源的合同义务，以实物全额结算的工具与“以股份净额结算”的工具的分类保持一致，因其均无交付经济资源的义务。

⁴⁹ IAS 32下就是这样（作为固定换固定条件的结果），适用第4.14(b)段中脚注所述的“外币配股权例外规定”的特定外币衍生金融工具除外。

⁵⁰ 第5节讨论了相反情况，即交付相当于固定金额的可变数量的自身股份以换取固定数量的自身股份的衍生工具，原因在于这种衍生工具使得固定数量的自身权益工具被清偿。

因此，根据理事会的首选方法，如果这两类工具还有不受与主体可用经济资源无关的变量影响的净额，则两种衍生工具均将被分类为权益工具，而IAS 32则仅将“以全额结算”的衍生工具分类为权益工具。

- (b) 根据理事会的首选方法，满足IAS 32例外规定的外币配股权将被分类为金融资产或金融负债。这一分类结果与净额受其他独立变量影响的基于自身权益工具的衍生工具一致，包括诸如外币可转换债券中嵌入的转股权等其他外币衍生工具⁵¹。
4. 43 关于对第2节中的评估有类似影响的基于自身权益工具的衍生工具，通过参考金额特征来明确分类原则将提高的分类一致性。澄清基于自身权益工具的衍生工具分类的相关原则还可以在不彻底改变IAS 32下的分类结果的情况下，解决IAS 32中固定换固定条件的应用问题。第4. 45至4. 66段讨论了识别相关原则如何有助于解决部分实际应用问题。
4. 44 根据第4. 38段，将理事会的首选方法应用于基于自身权益的衍生工具的一个影响便是，半独立衍生工具将继续被分类为金融资产或金融负债。这意味着此类金融资产或金融负债的变动将把主体可用经济资源的变动纳入在内，且将此类变动确认为收益或费用，确认方式与IAS 32下的确认方式相同。理事会考虑了单独列报要求是否有助于在减轻上述影响的同时提高向财务报表使用者所提供信息的有用性（见第6节）。

51 理事会的首选方法将包含对第6节所述的外币衍生金融工具的单独列报要求。

问题5

理事会对基于自身权益工具的衍生工具（包含清偿主体自身权益工具的义务的衍生工具除外）分类的初步意见如下：

- (a) 将基于自身权益工具的衍生工具整体分类为权益工具、金融资产或金融负债；不对交换的各端进行单独分类；以及
- (b) 如果发生以下情况，基于自身权益工具的衍生工具将被分类为金融资产或金融负债：
 - (i) 该衍生工具以现金净额结算——该衍生工具要求主体在清算以外的规定时间以净额交付现金或其他金融工具，和/或包含按净额收取现金的权利；和/或
 - (ii) 该衍生工具的净额受与主体可用经济资源无关的变量影响。

您是否同意这一观点？请给出您的理由。

对基于自身权益工具的衍生工具净额有影响的变量的更多指南

4. 45 本节考虑了根据理事会的首选方法，基于自身权益工具的衍生工具中的不同变量如何影响其分类，尤其是在应用 IAS 32 中的固定换固定条件时引起问题并带来困难的变量。⁵²
4. 46 应用 IAS 32 中的固定换固定条件时出现的一个问题是，IAS 32 并未定义“固定”一词，也未明确关于固定换固定条件的理论基础。理事会考虑了其首选方法是否将有助于解决这些应用问题。例如，在下列情况下会产生是否满足固定换固定条件的疑问：
- (a) 主体将收取的现金或其他金融资产的金额由于利率等变量而发生变动。
 - (b) 主体将收取的金融资产单位是固定的，但该金融资产受与主体可用经济资源无关的市场价格变动的影响。例如，收到100盎司黄金的权利在黄金单位上是固定的，但在主体的记账本位币上不是固定的，且受黄金市场价格变动影响。
 - (c) 主体将交付的权益工具数量由于以下因素发生变动：
 - (i) 已发行股份数量的变动，如股份拆分；以及

52 基于提交给解释委员会的问题和其他咨询。

(i) 基于就现有权益工具支付的股息的变动，因此对待交付权益工具数量的调整仅旨在反映已付股息。

4.47 理事会考虑了以下变量，讨论了哪些变量会以与主体可用经济资源无关的方式影响基于自身权益工具的衍生工具的金额，以及哪些变量不会产生相应影响。根据理事会的首选方法，其认为：

- (a) 以下变量在所有情况下为独立变量：
 - (i) 货币（主体的记账本位币除外）以及固定单位的金融资产（第4.49至4.51段）；以及
 - (ii) 与主体经济资源相关的变量——在扣除对主体的所有其他要求权之前（第4.52段）。
- (b) 另一方面，以下变量可能在某些但并非全部情况下被视为非独立变量，例如，对这些变量的调整可能不会导致金额特征与主体可用经济资源无关：
 - (i) 货币的时间价值（第4.53至4.54段）；
 - (ii) 稀释（第4.55至4.58段）；
 - (iii) 对权益工具持有方的分配（第4.59至4.61段）；
 - (iv) 非控制性权益（第4.62段）；以及
 - (v) 或有事项（第4.63至4.66段）。

4.48 第4.49至4.66段中的讨论仅限于确定既定变量是否与主体可用经济资源无关，以便评估基于自身权益工具的衍生工具的金额；并不考虑可能与将衍生工具作为一个整体进行分类相关的其他变量或其他特征。

金融资产的货币或固定单位

4.49 主体的经济资源和对主体的要求权构成主体的可用经济资源，均以主体的记账本位币计量。因此，在评估特定变量如何影响基于自身权益工具的衍生工具的净额时，主体会考虑以主体记账本位币计价的衍生工具净额。如果基于自身权益工具的衍生工具包括以相关外币计价，例如，期权的行权价以外币计价，则以主体记账本位币计价的衍生工具的净额将受到外币兑换主体记账本位币汇率的影响，因此将以与主体可用经济资源无关的方式发生变动。如果基于自身权益工具的衍生工具的净额受外币影响，则外币计价是一个独立变量，衍生工具将被分类为金融资产或金融负债。

4. 50 在某些情况下，主体可能签订一项基于同一集团内另一主体权益工具的衍生工具合同。在集团合并财务报表背景下，理事会考虑了应以哪个主体的记账本位币为参考来评估衍生工具净额是否受到外币变量影响。理事会认为，应以相关衍生工具之标的权益工具的发行主体的记账本位币为参考。如果衍生工具代表对集团内特定主体的可用经济资源的要求权，则除该主体记账本位币以外的货币风险敞口将引入独立变量。
4. 51 如果衍生工具金额受到与独立变量挂钩的固定单位金融资产（例如，收到与商品指数挂钩的100个单位的债券）的影响，参考固定单位金融资产将是独立变量。固定单位的金融资产价值变动与主体的可用经济资源无关。

与扣除所有其他要求权之前的主体的经济资源相关

4. 52 如第3. 17至3. 24段所述，主体的可用经济资源是指扣除所有针对主体的其他要求权后剩余的全部已确认和未确认资产⁵³。⁵⁴因此，与主体的全部经济资源或其中特定成分（即在扣除所有针对主体的其他要求权之前）相关的变量为独立变量。基于自身权益工具的衍生工具中存在的变量可导致衍生工具的净额发生变动，该变动与其他要求权的潜在变动无关。例如，部分衍生金融工具可能约定交付一定份额的主体总资产或与该等资产变化相关的绩效指标，如息税前利润。例如，要求交付主体1%的息税前利润的衍生工具。只要主体的息税前利润增加，衍生工具的净额就会随之增加，即使在主体遭受的净损失导致主体的可用经济资源减少的情况下亦是如此。此变量为独立变量。

货币的时间价值

4. 53 货币的时间价值（无论是隐性还是显性）是任何金融工具的固有成分，也是主体可用经济资源和所有权益工具的固有成分。股价，通常作为衡量主体可用经济资源变动的指标，也包括货币时间价值成分。由于衍生工具的定义包括在未来某日进行结算的要求，货币的时间价值更是衍生工具的固有成分。收取现金或其他金融资产的权利或清偿基于自身权益工具的衍生工具中的金融负债可能根据现值或未来价值来规定。

⁵³ 主体无须确定其经济资源以评估金融工具金额是否与其可用经济资源无关。该金融工具的合同条款将清楚地揭示这一点。

⁵⁴ 所有针对主体的其他要求权包括所有负债和权益（讨论中的金融工具除外）。

因此，用以补偿与衍生工具相关的货币时间价值的变量（如利率）可能是非独立变量。但是，如果代表货币时间价值的变量加杠杆或与衍生工具无关（例如，不相关货币的基准利率），则此变量为独立变量。该变量会改变与主体可用经济资源无关的衍生工具的净额。

4. 54 例如，基于自身股份的签出看涨期权可能有多个行权日，且其每个行权日的行权价仅基于相关利率（以主体的记账本位币计价）而增加。在此类合同中，行权价是依照现值法来制定。其他合同也许根据在未来行权日交付的终值将行权价格规定为固定金额。规定固定数额的两种方法均可能产生非独立变量。

稀释

4. 55 许多权益工具（包括普通股和要求交付固定数量的主体自身普通股的衍生工具）可能会面临其在该主体可用经济资源的份额被稀释的风险。例如，如果主体发行具有稀释效应的其他普通股，则减少归属于现有普通股持有方或收取固定数量普通股的衍生工具持有方分享主体可用经济资源的份额。为减轻稀释的影响，某些基于自身权益工具的衍生工具（如嵌入可转换债券的转股权）可能包含反稀释条款。在发生稀释的情况下，反稀释条款调整交换条款（如转股比率），以维持衍生工具持有方的经济地位（例如，赋予持有方在结算时取得主体1%普通股的权利）。
4. 56 主体需确定反稀释条款是否引入了其他与主体可用经济资源无关的变量。如果没有，则反稀释条款本身不是一个独立变量。如果基于自身权益工具的衍生工具的净额不受任何独立变量影响，则衍生工具增加此反稀释条款将不会导致衍生工具的净额与该主体的可用经济资源无关。鉴于许多权益工具面临被稀释的风险，只要该条款不引入独立变量，反稀释条款存在与否不会改变对基于自身权益工具的衍生工具的金额特征评估。
4. 57 一些反稀释条款是非对称的，例如，只有总股数增加时（即在发生稀释的情况下），这些条款才会调整待交付的股份数量，而其他条款则是对称的，无论已发行股份总数增加还是减少，这些条款均会调整待交付的股份数量。反稀释条款的对称性或非对称性本身并不能确定反稀释条款是否引入了一个独立

变量。鉴于反稀释条款存在与否不妨碍权益分类——衍生工具可能具有完全稀释性，也可能完全不受任何稀释，而两者皆可分类为权益工具。此外，若反稀释条款仅出现于特定（而非所有）情形，同样也不妨碍权益分类。例如，某些非对称反稀释条款仅被某些稀释事件触发的，而其他稀释事件则不然。

4. 58 考虑以下例子：

- (a) 衍生工具可能要求主体交付代表其可用经济资源的某一固定比例的可变数量的股票（例如，已发行股份的25%）以换取固定金额的该主体记账本位币。通过约定主体已发行股份的固定比例，衍生工具的净额将仅受主体可用经济资源变化的影响。这样的合同条款不会引入独立变量。
- (b) 衍生工具可能要求主体交付固定数量的股份，并在稀释时进行调整以使持有方获得价值至少为CU100的股份。这样的合同条款会使主体约定交付的金额与主体可用经济资源无关，至少在固定数量的股份价值低于CU100的某些情况下，会要求主体提供的额外股份以补足CU100之数。⁵⁵交付价值为CU100的基于自身股份的义务金额与主体的可用经济资源无关，因为该义务金额不会因主体可用经济资源而变动。⁵⁶

对权益工具持有方的分配

- 4. 59 合同条款会调整基于自身权益工具的衍生工具的金额，例如调整转股比率或行权价，以补偿持有方错失的分配，而现有权益工具持有方有权获得该分配，例如股息。
- 4. 60 此类合同条款可能是非独立变量。虽然权益工具不包含在清算以外的规定时间交付主体可用经济资源的合同义务，但主体可选择分配部分可用经济资源，例如以股息的形式。主体将以可用经济资源支付此类股息；因此，股息金额取决于主体的可用经济资源。将主体可用经济资源分配给其现有权益工具持有方将减少该主体未来权益工具持有方（包括衍生工具持有方）可获取的主体经济资源。从基于自身权益工具的衍生工具的净额来看，

⁵⁵ 如果基于自身权益工具的衍生工具可要求主体在至少一种可能的结算结果中交付与主体可用经济资源无关的金额，则将该衍生工具分类为金融资产或金融负债。见第4. 63至4. 66段。

⁵⁶ 义务金额确定为CU100。为此类义务交付的权益工具数量可能会因股价的变化而变化，但义务金额保持CU100不变。

除非对此类分配进行调整，否则分配对稀释情况具有类似的影响。

4. 61 与反稀释条款类似，如果旨在补偿持有方错失股息分配的合同条款未引入其他独立变量，则可能是非独立变量。就已派发股息进行补偿的合同条款旨在补偿持有方因股息分配导致的可用经济资源减少，类似于旨在保护持有方免于因权益工具总数增加而发生稀释的反稀释条款。与反稀释条款类似，此类合同条款存在与否本身并不引入独立变量。

非控制性权益

4. 62 如第3. 24 (c) 段所述，少数股东持有的子公司普通股是该集团的权益工具。因此，对基于非控制性权益的衍生工具，主体将采用与其他基于自身权益工具的衍生工具相同的方式来应用首选方法。例如：
- (a) 对于交付固定数量的子公司的权益工具以收取以子公司的记账本位币计价的固定金额的现金的签出看涨期权，其净额将取决于子公司的可用经济资源，因此不妨碍合并财务报表中的权益分类。即使合并集团财务报表使用其他货币列报或母公司拥有不同于该子公司的记账本位币，亦如此。⁵⁷
 - (b) 对于以固定数量的母公司自身股份换取固定数量的子公司股份的签出看涨期权，其净额将取决于母公司和子公司的可用经济资源，因此不会妨碍合并财务报表中的权益分类。

或有事项

4. 63 基于自身权益工具的衍生工具可以是期权型的，也可以是非期权型的。非期权型衍生工具（如远期合约）的行权注定会发生，而期权型衍生工具的行权将取决于合同中规定的或有事项。行权与否可能取决于工具持有方或主体，也可能取决于工具持有方和主体都无法控制的事项。
4. 64 与第3. 10段中讨论的非衍生金融工具的分类一致，对基于自身权益工具的衍生工具，如果主体不能无条件地避免产生具有金融资产或金融负债特征的结算结果，则无论其行权与否取决于持有方或超出持有方和主体控制的不确定未来事项，应将衍生工具作为一个整体分类为金融资产或金融负债。

57 见第4. 50段。

仅当避免某一结算结果处于主体的控制范围时，才能认为该结算结果是可以避免的。从主体的角度来看，如果行权取决于持有方或持有方和主体均无法控制的不确定未来事项，则主体不能无条件地避免具有金融负债特征的结算结果。

4. 65 根据理事会的首选方法，不影响基于自身权益工具的衍生工具的时间特征或金额特征的或有事项⁵⁸不会影响衍生工具的分类。但是，如果或有事项影响了基于自身权益工具的衍生工具的净额，则主体需确定是否引入了与该主体可用经济资源无关的其他变量。根据某些合同条款，特定或有事项的发生将以与主体可用经济资源无关的方式改变应收现金的金额，或改变待交付的权益工具的数量。在这种情况下，或有事项引入了独立变量。
4. 66 例如，考虑以下基于自身权益工具的衍生工具：该衍生工具要求交付100股普通股以换取CU100，并且如果事项A发生，则该衍生工具必须行权。如果事项A没有发生，该衍生工具不行权，类似于未行权则过期的期权。该或有事项不影响衍生工具的净额，故不影响其分类。

第5节——复合工具和赎回义务安排

5. 1 如第3节所述，由于对基于自身权益工具的衍生工具的分类存在特定挑战，因此理事会针对非衍生金融工具和衍生金融工具制定了单独的分类原则。第4. 37段指出，为确保含有负债/权益交换型衍生工具的安排在分类上保持一致，需要制定额外的分类要求。本节列出了理事会就嵌入衍生工具和包含清偿自身权益工具义务的衍生工具的分类的讨论。
5. 2 为向财务报表使用者提供可比信息以完成第2节所述评估，类似的合同权利和义务应当保持一致的分类，而无论主体如何构造这些权利和义务。否则，财务报表所提供的信息可能会反映合同安排的形式而非经济实质。对于下文第5. 3至5. 7段中的所有的结算结果相同但构造方式不同的安排，理事会旨在令其保持一致的分类。

58 或有事项发生概率的变动可能会影响具有此类偶然性的衍生工具的公允价值。但这并不会总是影响此类衍生工具的净额。

- 5.3 理事会注意到，对于非衍生金融负债和发行权益工具清偿该金融负债的单独衍生工具，可以将与该组合的相同的合同权利和义务用于构造一项包含嵌入衍生工具和非衍生金融负债（将被清偿或转换）的复合工具。例如，主体可发行一项于两年后偿付CU110的债券，同时签出可将该债券转换为100股普通股的期权，该期权可作为同一合同的组成部分或作为单独期权合同。无论这些权利和义务以哪种方式构造，都会导致主体承担以下义务：一是具有金融负债特征的义务（支付CU110的义务），二是选择性义务，即按照持有方的选择，主体以交付100股普通股的义务取代支付CU110的义务。
- 5.4 此外，理事会注意到，可以使用两种不同的合同组合构造具有相同结算结果的负债/权益交换型衍生工具：
- (a) 一项金融负债，以及一项以交付自身权益工具清偿该金融负债的衍生工具；或
 - (b) 一项权益工具，以及一项以承担符合负债定义的义务清偿该权益工具的衍生工具。
- 5.5 例如，主体可以发行100股普通股，并单独签出要求股份持有方可在两年后向主体回售股份以换取现金CU110的期权。另外，主体可以发行100股可回售股份，主体可在两年后以现金CU110回售这些股份。普通股和签出看跌期权的组合创建了与可回售股份实质上相同的合同权利和义务，且这些安排与第5.3段所述的可转换债券示例具有类似的结算结果。在所有情况下，主体均需在第二年末支付CU100或交付100股普通股（或仍保留100股普通股，如果签出看跌期权未行权），但无需同时支付CU100并交付100股普通股。为方便起见，本讨论稿将此类金融工具称为具有备选结算结果的金融工具。
- 5.6 理事会还注意到：(a) 视未来不确定事项而定的具有备选结算结果的金融工具，该不确定事项超过了主体和持有方的控制范围；以及(b) 视持有方行权与否而定的具有备选结算结果的金融工具，这也超出了主体（发行方）的控制范围。在这两种情形中，主体都没有无条件避免具有金融负债特征的结算结果的权利。
- 5.7 为能一致地反映出具有类似合同权利和义务的合同安排的经济实质，无论发生以下哪种情况，对具有备选结算结果的金融工具的分类均应保持一致：
- (a) 待清偿金融工具是否为：

- (i) 金融负债——该金融负债与以交付自身权益工具清偿该金融负债的的衍生工具组合起来；或
- (ii) 权益工具——该权益工具与以承担符合金融负债定义的义务来清偿该权益工具的衍生工具组合起来；
- (b) 负债/权益交换型衍生工具是属于同一合同（即嵌入衍生工具）还是属于单独的合同；或
- (c) 结算结果是由持有方控制，或取决于超出主体和持有方控制范围的未来不确定事项。

5.8 为实现分类一致性，理事会初步认为，主体将：

- (a) 对于清偿权益工具的单独衍生工具，考虑从衍生工具和将要或可能清偿的非衍生权益工具组合中产生的一揽子合同权利和义务（统称“赎回义务安排”）。识别出一揽子合同权利和义务后，主体就其分类问题按照与复合工具分类一致的方法进行分析。
- (b) 对于复合工具或赎回义务安排，对金融负债和权益成分进行分拆核算。如果主体没有无条件地避免具有金融负债特征的结算结果的权利，则主体将：
 - (i) 采用理事会首选方法中的非衍生工具分类原则，将不可避免的合同义务分类为非衍生金融负债；以及
 - (ii) 采用理事会首选方法中的衍生工具分类原则，将任何剩余合同权利和义务分类为权益工具、金融资产或金融负债。
- (c) 如果主体具有无条件避免所有具有金融负债特征的结算结果的权利，则该金融工具不含有金融负债成分。

5.9 本节包含以下内容：

- (a) 具有不受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具：
 - (i) 复合工具（第5.12至5.14段）；
 - (ii) 赎回义务安排（第5.15至5.18段）；
- (b) 关于复合工具和赎回义务安排的会计处理的更多指南：

- (i) 负债成分是否应当包含任何条件性的影响（第5.20至5.26段）；
- (ii) 权益内部的会计处理（第5.27至5.32段）；
- (c) 可转换债券和基于自身权益工具的签出看跌期权的会计处理示例（第5.33至5.34段）；
- (d) 理事会的首选方法如何应对识别出的挑战（第5.35至5.42段）；
- (e) 具有受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具（第5.43至5.47段）；以及
- (f) 初步意见和寻求反馈的问题汇总（第5.48段）。

具有不受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具

- 5.10 理事会首先考虑了具有不受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具的分类。原因是根据第3.10段所讨论的理事会的首选方法，当对具有备选结算结果的非衍生金融工具进行分类时，主体会考虑主体是否有无条件避免具有金融负债特征的结算结果的权利。如果主体没有该权利，则主体将该不可避免合同义务分类为非衍生金融负债。具有受主体控制的备选结算结果的金融工具于5.43至5.47段讨论。
- 5.11 为使第5.7段所讨论的具有备选结算结果的金融工具实现分类一致性，理事会考虑了第3节和第4节中的分类原则在以下方面的应用：
- (a) 复合工具，即同时包含负债和权益成分的合同，例如可转换债券和可回售股份⁵⁹（第5.12至5.14段）
 - (b) 赎回义务安排，即包含非衍生权益工具和清偿该权益工具的单独衍生工具的安排，例如普通股和基于普通股的签出看跌期权（第5.15至5.18段）。

复合工具

- 5.12 理事会初步认为，根据理事会的首选方法，非衍生金融工具的发行方会评估其条款以确定其是否同时包括负债和权益成分。此类

⁵⁹ 本节讨论的可回售股份不属于可回售例外规定。

成分会被单独分类为金融负债、金融资产或权益工具。该要求与 IAS 32中对复合工具的要求一致。复合工具包括可转换债券和可回售股份。

- 5.13 对非衍生金融工具应用理事会首选方法的分类原则时，如果主体没有无条件避免具有金融负债特征的结算结果的权利，则主体会首先识别该不可避免的合同义务，然后将其分类为非衍生金融负债。
- 5.14 一旦识别出金融负债成分，主体会考虑如果剩余权利和义务作为单独合同存在，是否将其分类为权益工具。⁶⁰ 因为剩余权利和义务代表负债/权益交换型衍生工具，主体会应用第4节中规定的衍生金融工具分类原则以分类那些剩余权利和义务，如同其包含在独立衍生工具中。

赎回义务安排

- 5.15 根据第4.9段中的讨论，理事会对资产/权益交换型衍生工具和负债/权益交换型衍生工具进行了区分，因为负债/权益交换型衍生工具涉及清偿现有的金融工具，而资产/权益交换型衍生工具则不涉及。理事会初步认为，对于可能导致清偿主体现有的非衍生权益工具的衍生工具，主体应同时分析衍生工具以及现有权益工具产生的一揽子合同权利和义务（即整体考虑赎回义务安排）。
- 5.16 一旦识别出整体赎回义务安排产生的一揽子合同权利和义务，主体会应用第5.12至5.14段中讨论的理事会首选方法下的复合工具要求。主体将评价赎回义务安排的一揽子合同权利和义务，如同其包含在单一复合工具中，并确定是否存在负债和权益成分。如果是，主体会分别将这些成分单独分类为金融负债、金融资产或权益工具。
- 5.17 第5.15至5.16段中整体考虑赎回义务安排产生的一揽子合同权利和义务的额外要求将仅适用于可能以承担具有金融负债特征的义务清偿自身权益工具的衍生工具；

60 此类方法与 IAS 32中的现有复合工具要求一致。识别出的金融负债成分也将按与 IAS 32下作为剩余部分计量的任何权益成分一致的方式分配。

该要求不适用于通过交付自身权益工具清偿金融负债的衍生工具⁶¹和资产/权益交换型衍生工具。

- 5.18 理事会指出，有必要对以承担具有金融负债特征的义务清偿权益工具的衍生工具提出额外要求，以实现类似合同权利和义务的一致分类并为第2节中的评估提供有用信息。例如，如果主体的远期合同要求其在两年后以现金CU110回购100股自身普通股，则主体会将其支付CU110的义务分类为金融负债。主体具有的无条件支付CU110的义务，与简单债券一样，会对主体现金流产生类似影响并使主体财务报表使用者产生类似的信息需求。⁶²如果对远期合同的会计处理与其他衍生金融工具相同，则远期合同按交易净额列报，即CU110扣除100股权益工具的公允价值后的净额。在继续将相关权益工具确认为已发行权益工具的同时，将远期合同基于净额单独分类不会提供关于在两年后支付CU110的合同义务的信息，而该信息可用于进行第2节中的评估。

关于复合工具和赎回义务安排的会计处理的更多指南

- 5.19 理事会指出，应用第5.12至5.16段讨论的理事会首选方法还有助于应对IAS 32的现有要求产生的大量挑战和问题，包括：
- (a) 是否应当在复合工具或赎回义务安排的负债成分中考虑结算结果的条件性的影响（第5.20至5.26段）；以及
 - (b) 缺乏在权益内部进行会计处理的明确要求（第5.27至5.32段）。

负债成分是否应包含任何条件性的影响

- 5.20 当应用IAS 32时产生的问题包括，是否应当在下列项目中包含结算结果的条件性：
- (a) 非衍生金融负债成分，例如，按负债结算结果发生的可能性对负债成分进行概率加权；还是

61 对于同时包含非衍生金融负债以及通过交付权益工具清偿该金融负债的独立衍生工具的安排，针对整体安排产生的一揽子权利和义务进行分类的结果与将金融负债和衍生工具单独分类的结果相同。

62 唯一的差异是交换所涉及的权益工具将在这两年内为已发行权益，并赋予权益工具持有方在有限时间内与这些股份挂钩的权利（例如，收取股息）。

- (b) 对非衍生金融负债成分单独进行会计处理后剩余的权利和义务所代表的衍生工具。
5. 21 根据第5. 10段的描述，应用理事会的首选方法时，如果金融工具未赋予主体无条件避免具有金融负债特征的结算结果的权利，主体会产生金融负债，不论该结算结果是由持有方控制还是由不受主体和持有方控制的不确定未来事项确定的。在任何一种情况下，主体有具有金融负债特征的不可避免的合同义务，直到该义务被持有方免除，或因或有事项的发生或不发生而被解除。此类或有事项包括主体未来收益、损益、财务状况比率或自身股价的变动。因此，任何条件性均将包含在代表剩余权利和义务的衍生工具而不是非衍生金融负债中（见第4. 63至4. 66段）。
5. 22 例如，考虑要求主体交付总价值等于CU100的可变数量的其自身权益工具（最多100股）的强制可转换金融工具。如果股价跌至低于每股CU1时，将自动触发该上限。这意味着主体有义务交付以下二者之一：
- (a) 如果股价高于CU1，则以股份形式交付CU100；或者
- (b) 如果股价等于或低于CU1，则交付100股。
5. 23 根据理事会的首选方法，第5. 22段中交付CU100的义务会因金额特征而被分类为金融负债，即支付与主体可用经济资源无关的金额的义务。主体具有交付总价值等于CU100的股份的不可避免的合同义务，除非股价跌至CU1或以下。此类或有事项不受主体控制。因此，根据理事会的首选方法，主体首先会将交付总价值等于CU100的可变数量的自身权益工具的义务分类为非衍生负债成分。在识别负债成分时，主体不会考虑条件性带来的不确定性，即股价跌至低于CU1的可能性。一旦识别出负债成分，主体会应用理事会首选方法中的衍生金融工具分类原则将剩余权利和义务分类。
5. 24 在复合工具和赎回义务安排中，一旦识别出金融负债，剩余义务便将代表以权益工具交换该金融负债的义务。因此，结算结果的任何条件性的影响将成为交换义务的一部分，即衍生工具的一部分。非衍生金融负债成分不包含条件性的影响。

5. 25 将条件性的影响从非衍生金融负债成分移除的影响是：确认的金融负债（反映交付经济资源的不可避免的合同义务）将与远期合同和签出期权中产生的义务相同。例如，主体可以对强制的股份回购和基于自身股份签出的看跌期权确认相同的非衍生金融负债，而此二者除期权特征外具有相同的条款。签出看跌期权产生的任何其他备选结算结果可被确认为基于自身权益工具的衍生工具，这代表可能用权益工具交换金融负债。
5. 26 理事会还注意到，第5. 25段所描述影响与按照公允价值清偿权益工具的义务中不存在可归属于权益成分的账面金额这一结论相一致。负债成分可代表赎回金额，即支付权益工具的公允价值的义务，如同一项无条件的支付义务。主体剩余义务即为用该义务换取具有相同价值的权益工具。因此，无论赎回义务在持有方选择下可行权，还是取决于超出主体和持有方控制范围的事项，还是赎回是强制性的，权益成分的价值均为零。将按照公允价值赎回权益工具的义务确认为金融负债⁶³，可为第2节讨论的资金流动性和现金流的评估提供所需信息。

权益内部的会计处理

5. 27 在应用IAS 32过程中，由于IAS 32未提供明确要求，尤其是在清偿自身权益工具的义务方面，因此存在有关权益内部的会计处理的问题。例如，如果主体有义务以现金或其他金融资产回购自身权益工具，IAS 32第23段要求将赎回金额的现值确认为金融负债，并从权益内部重分类转出该金额。但并未明确如何对该金额进行重分类。
5. 28 对赎回义务安排应用理事会的首选方法时，主体将清偿自身权益工具的不可避免的合同义务识别为负债成分，并通过终止确认⁶⁴现有权益工具将此成分确认为金融负债。对于包括签出看跌期权的赎回义务安排，⁶⁵存在需要被分类的剩余权利和义务，即，

63 由于该义务的金额与主体可用经济资源无关，此类义务产生的收益和费用须遵循第6节讨论的单独列报要求进行列报。

64 虽然权益工具在签出看跌期权时终止确认，但并不表示权益工具在此时被清偿。基于自身权益工具的签出看跌期权将权益工具特征变更为金融负债的特征。

65 对于回购自身权益工具的远期合同，当确认金融负债并终止确认自身权益工具后，将不存在其他权利和义务。

主体有义务在看跌期权持有方未行使该期权时以自身权益工具交换该金融负债。该交换义务将采用理事会首选方法中针对衍生金融工具的分类原则，被分类为金融资产、金融负债或权益工具。

5. 29 任何自身股份的签出看跌期权都由三部分组成——期权的行权价（即赎回金额）减去相关股份的公允价值，加上持有方行权的时间价值。签出看跌期权中交换的一部分，即行权价支付义务，将被确认为金融负债。但在行权前，持有方可选择不行权，在这种情况下，普通股将仍为已发行股份。为如实反映剩余的权利和义务，主体需要确认一项代表持有方选择权的负债/权益交换型衍生工具。在以权益工具交换负债方面，该期权与签出看涨期权合同类似。用于说明这一类似之处最好示例是考虑看跌期权到期时主体股价趋于零的情景。在此情景中，签出看跌期权的公允价值即为行权价。根据理事会的首选方法，已将签出看跌期权确认为金融负债。对于需要根据理事会的首选方法确认的签出看涨期权而言，则不具有任何价值，因其到期时主体股价趋于零。⁶⁶
5. 30 因此，如果主体基于100股普通股签出行权价为CU110的看跌期权并收取CU10的期权费，则根据理事会的首选方法，会计处理如下：
- (a) 将看跌期权的行权价的现值CU110确认为金融负债。
 - (b) 于签出看跌期权时，按公允价值终止确认100股自身权益。
 - (c) 剩余权利和义务（即(a)和(b)之和与签出看跌期权的期权费CU10之间的差额）代表持有方放弃行使看跌期权并收到(a)中确认的CU110以交换100股已发行普通股的权利。该期权类似于签出看涨期权或可转换债券中的转股权。主体可按照衍生工具分类原则将该成分分类为金融资产或金融负债，或分类为权益工具。
5. 31 假设主体按照确认为金融负债的赎回金额（即CU110的现值）对相关股份进行终止确认，则第5. 30(c)段所述剩余成分等于CU10。该金额可代表针对签出看跌期权合同收取的期权费，即使剩余负债代表签出看涨合同。

⁶⁶ 即使剩余权利和义务被分类为衍生金融资产或金融负债，本段所述同一问题仍然适用。理事会的首选方法对将赎回金额确认为金融负债后的剩余权利和义务的会计处理进行了澄清，而无论剩余权利和义务被分类为权益还是金融资产或负债。

通过按公允价值对权益工具进行终止确认，实际归属于期权的金额可以反映类似签出看涨期权的价值。

- 5.32 初始确认后，复合工具和赎回义务安排的会计处理也实现了一致性。例如，如果签出看跌期权未行使，因此持有方未行使向主体回售自身股份的权利以收取行权价，那么该结果将与行使可转换债券的转股权一致的方式进行会计处理。转换可转换债券时，终止确认金融负债和权益成分，并确认普通股。主体将对持有方未行使签出看跌期权采用相同的会计处理。即使普通股实际上从未赎回或发行，但签出看跌期权被发行和到期。就主体的财务状况和财务业绩而言，签出看跌期权到期将产生类似于转换可转换债券的影响。

可转换债券和基于自身权益工具的签出看跌期权的会计处理示例

- 5.33 下例说明了如何对用来交换金融负债和权益的合同应用理事会的首选方法：
- (a) 示例1——可转换债券：主体发行债券以获取现金CU100,000⁶⁷，这要求主体自债券发行日起两年后向持有方支付现金CU110,000。债券还赋予持有方以收取主体100,000股普通股而非现金CU110,000的权利（转股权）。假设：
- (i) 债券不计息，且不得提前结算；
 - (ii) 两年后CU110,000应付现值为CU82,000；且
 - (iii) 两年期结束时，主体的普通股股价为每股CU1.25。
- (b) 示例2——基于自身权益工具的签出看跌期权：主体发行100,000股普通股，每股CU0.9。⁶⁸同时，主体基于100,000股普通股发行了签出看跌期权，每股行权价CU1.1。签出看跌权两年后可行使，作为对价，主体将以现金收取期权费CU10,000。

⁶⁷ 货币单位为主体的记账本位币。

⁶⁸ 为便于阐释，示例假设股份和签出看跌期权同时发行。但是，如果签出看跌期权和股份在不同时间发行，分析也将保持不变。

赎回金额（CU110,000）的现值为CU82,000。两年期结束时主体的普通股股价为每股CU1.25。⁶⁹

5.34 两例中：

- (a) 应用理事会首选方法在两年后支付现金CU110,000的义务符合金融负债定义，因为该方法要求在清算以外的指定时间交付现金，且该方法针对的是支付与主体可用经济资源无关的金额。根据IFRS 9对金融负债进行后续会计处理，包括将折现影响从CU82,000展开到CU110,000。两例中，由于待交付的现金金额与主体可用经济资源无关，因此不会使用理事会的首选方法对金融负债进行单独列报。⁷⁰
- (b) 以第5.33(a)段中的负债换取100,000股普通股的期权属于权益成分。根据理事会的首选方法，因该期权代表使用以主体记账本位币计价的固定数额的金融负债换取固定数量的自身权益工具，因此其具有权益工具特征。该示例将两年期结束时期权的行权与不行权的两种情况均考虑在内。

记账分录

货币单位 (CU)	示例1: 可转换债券	示例2: 签出看跌期权
成分识别和初始确认	借: 现金 100,000 贷: 金融负债 82,000 贷: 权益——转股权 18,000 <i>初始确认时, 将可转换债券分拆为负债和权益成分。</i>	借: 现金 90,000 贷: 权益——普通股 90,000 <i>1000,000股普通股初始确认时每股CU0.9</i> 借: 现金 10,000 借: 权益——普通股 90,000 贷: 金融负债 82,000 贷: 权益——转股权 18,000 <i>看跌期权初始确认时, 主体将在签出看跌期权的发行日以公允价值终止确认普通股, 并确认赎回金额负债和权益成分。</i>

接下文……

⁶⁹ 在我们的示例中，普通股在这段时间内不支付股息。该债券不得在第二年末的转换日之前由持有方或主体转换或赎回（即属于欧式期权），且不符合可回售例外规定。

⁷⁰ 如果义务金额与主体可用经济资源相关（例如，赎回金额等于相关股份的公允价值），那么金融负债符合单独列报要求。见第6节。

……承上文

货币单位 (CU)	示例1: 可转换债券	示例2: 签出看跌期权
确认债券/签出看跌期权整个存续期的利息增加 (初始确认后)	借: 利息费用 (损益) 28,000 贷: 金融负债 28,000 <i>在初始确认至第二年末的期间, 债券利息增加并计入损益。</i>	借: 利息费用 (损益) 28,000 贷: 金融负债 28,000 <i>在初始确认至第二年末的期间, 金融负债增加至赎回金额, 且增加额作为利息计入损益。</i>
如果第二年选择权益结算结果	借: 金融负债 110,000 借: 权益—转股权 18,000 贷: 权益—普通股 128,000 <i>如果债券通过交付普通股结算, 则应终止确认金融负债和转股权, 并确认普通股。</i>	借: 金融负债 110,000 借: 权益—转股权 18,000 贷: 权益—普通股 128,000 <i>如果签出看跌期权未行权, 则终止确认金融负债和转股权, 并确认普通股。</i>
如果第二年选择负债结算结果 ^(a)	借: 金融负债 110,000 贷: 现金 110,000 借: 权益—转股权 18,000 贷: 可归属普通股的权益 18,000 <i>如果债券通过交付现金结算, 则终止确认金融负债, 并将转股权的账面金额重分类至权益。</i>	借: 金融负债 110,000 贷: 现金 110,000 借: 权益—转股权 18,000 贷: 可归属普通股的权益 18,000 <i>如果签出看跌期权行权并通过交付现金结算, 则终止确认金融负债, 并将转股权的账面金额重分类至权益。</i>

(a) 任何将金额重分类至权益的要求均取决于理事会有关权益内部列报要求的决定。例如, 如果理事会决定要求将综合收益总额归属于普通股以外权益工具 (见第6节), 则权益内部的重分类将对列报产生更重大的影响。

理事会的首选方法如何应对识别出的挑战?

5.35 尽管IAS 32要求主体对复合工具中的金融负债成分以及以现金或其他金融资产清偿自身权益工具采用类似的会计处理, 但并未讨论这些会计要求之间的关系。因此引发了一系列问题, 包括:

- (a) 通过交付可变数量的自身权益工具结算签出看跌期权时, IAS 32对清偿自身权益工具的义务的要求是否适用。产生此问题的原因在于,

IAS 32第23段中的要求仅提及了交付现金或其他金融资产的义务，但并未提到以自身权益工具结算。

(b) 如何对权益内部的交易进行会计处理。例如，IAS 32要求将赎回金额现值初始确认为金融负债，并从权益内部重分类转出该金额。但并未明确如何对该金额进行重分类。

5.36 非控制性权益看跌期权的会计处理说明了存在的挑战。2012年，解释委员会发布了一份解释公告初稿，探讨了该负债计量变动的确认问题。⁷¹但是，该解释公告初稿的反馈者建议，理事会应更加全面地探讨非控制性权益看跌期权的会计处理。他们指出，该会计处理的其他方面造成了实务操作的多样化。造成实务操作多样化的会计方面包括：

(a) 将赎回金额现值从权益内部重分类转出时对应的借方账户。尤其对于非控制性权益看跌期权，问题是应当终止确认非控制性权益，还是在母公司权益内部确认权益备抵账户。

(b) 如何在权益内部对任何已收取的非控制性权益看跌期权的期权费、其届满或行权进行会计处理。

5.37 解答上述针对非控制性权益看跌期权的问题不仅会影响股息或其他分配交易的会计处理，还会影响在签出非控制性权益看跌期权后，根据《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（IFRS 10）B94段，是否应继续将子公司损益中的一部分归属于非控制性权益。

5.38 根据第5.19至5.32段的讨论以及第5.33至5.34段的示例说明，理事会的首选方法将要求对赎回义务安排（包括非控制性权益看跌期权和复合工具）采用一致的会计处理。对此类安排采用一致的会计处理将提高财务报表的有用性，因为其均具有产生类似负债和权益结果的类似合同权利和义务。通过澄清针对此类安排的要求之间的关系，理事会的首选方法将提高相关要求的一致性和完整性。如果交付自身权益工具的合同义务的金额与主体可用经济资源无关，识别负债成分的要求也将适用于要求交付可变数量的自身股份的赎回义务安排，因此回答了第5.35(a)段的问题。

5.39 理事会的首选方法还澄清了对权益成分的会计处理。对于非控制性权益看跌期权，

⁷¹ 在这一方面，理事会的首选方法将沿用赎回义务要求。理事会首选方法下的单独列报要求考虑了此类负债计量变动的列报。

除了相关权益工具为代表非控制性权益的股份以外，合并财务报表中的会计处理将与第5.33至5.34段示例2中的会计处理相同。因此，根据理事会的首选方法，必须：

- (a) 按照赎回金额确认负债成分（按照IFRS 9进行后续计量）；
 - (b) 于签出看跌期权的发行日，按照公允价值终止确认相关非控制性权益（即子公司普通股）；以及
 - (c) 确认子公司普通股的隐含签出看涨期权的权益成分。
- 5.40 须于非控制性权益看跌期权期满或行权时，编制类似于第5.33至5.34段示例2所示的分录。但是，如果看跌期权到期未行权，则确认子公司的股份，而非第5.33至5.34段列出的母公司普通股。
- 5.41 将利得或损失（包括因负债成分后续计量产生的利得或损失）确认为收益和费用，而权益成分的变动则计入所有者权益变动表。
- 5.42 如果非控制性权益看跌期权为按照公允价值行权的看跌期权，则与第5.26段的讨论一致，权益成分为零。按照IFRS 9重新计量金融负债以反映非控制性权益的公允价值变动。看跌期权的回报计入负债成分，并将负债的账面金额变动确认为收益或费用。单独列报要求可能适用于金融负债成分产生的利得和损失（见第6节）。

具有受主体（发行方）控制的备选结算结果的金融工具

- 5.43 根据第5.10段，理事会考虑了其首选方法如何对具有受主体控制的备选结算结果的金融工具进行分类。
- 5.44 一些金融工具具有备选结算结果，且赋予主体无条件选择结算结果的权利。例如，假设所谓的“反式可转换债券”赋予主体无条件选择随时交付100股自身权益工具或通过向债券到期时支付现金CU110来结算债券的权利。虽然主体有义务以两种方式之一结算债券，但主体具有无条件选择通过交付100股自身权益工具来避免负债结算结果的权利。在分析时，可将此类金融工具视为包含交付固定数量的权益工具的义务和通过交付现金清偿该义务的权利（而非义务）。反式可转换债券不含金融负债成分，除非该债券间接确立了具有金融负债特征的义务（见第8节）。根据理事会的首选方法，主体将债券分类为权益工具以反映交付100股以避免现金结算的权利。

5. 45 理事会考虑过是否应在财务报表中提供主体有权选择备选结算结果的信息（第5. 44段示例中以现金支付CU110），以及此类信息的提供方式。理事会讨论了提供备选结算结果的可能途径，包括：
- (a) 分拆权益主工具中的嵌入衍生工具；以及
 - (b) 列报和披露，如在权益内部进行归属。
5. 46 第5. 44段所述的主体选择交付CU110（而非100股）的权利为嵌入衍生工具，即自身股份的购入看涨期权。理事会考虑了是否应分拆权益主工具中的嵌入衍生工具。分拆意味着，如果嵌入衍生工具不具有理事会首选方法规定的权益工具的特征，衍生工具会被分类为金融资产。理事会讨论了分拆的潜在优势和挑战，包括：
- (a) 通过嵌入衍生工具的分类及其产生的确认与计量将提供更多有关备选结算结果的信息，这将减少以列报和披露要求来提供嵌入衍生工具信息的压力。分拆嵌入衍生工具还会提高具有类似合同权利和义务的不同安排之间的分类一致性。
 - (b) 另一方面，分拆权益主工具中的嵌入衍生工具的挑战包括识别和定义主工具并明确分拆顺序。执行分拆的可能方式有很多，有必要澄清这些方面以保证具有类似合同权利和义务的金融工具之间的分类一致性。理事会还注意到，从权益主工具中分拆嵌入衍生工具将导致财务状况表中的资产和权益同步增加，且将对深度价外期权产生更重要的影响。⁷²分拆要求还会导致现行实务的变化。
5. 47 理事会注意到，不仅在应用理事会的首选方法时需要提供第5. 45段中所述的信息，在应用IAS 32时也需要提供该信息。但是，理事会并不知晓

72 假设在反式可转换债券中，发行方持有的转股权属于深度价外期权。深度价外转股权意味着选择以股份结算的代价远高于以现金结算。反过来说，主体支付现金的选择权（实际反映为回购股份的权利）的价值高于交付股份的选择权。假设从主工具中分拆嵌入选择权，主体将确认股份如同其已被发行，并将主体以现金回购股份的选择权确认为金融资产。由于主体支付现金（而非发行股份）的选择权非常有价值，尽管实际上主体不可能选择交付股份，最终该权益也不可能继续存在，但仍须按照很高的价值确认选择权资产和权益工具。

将 IAS 32 应用于该问题带来的挑战的重要性和普遍性。鉴于对该问题的重要性所知有限以及潜在解决方案的复杂性，理事会并未形成初步意见。在收到关于本讨论稿的反馈意见后，理事会打算讨论是否应解决该问题以及如何解决。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

- 5.48 理事会初步认为，如果应用理事会的首选方法，则主体将：
- (a) 对于清偿权益工具的单独衍生工具，考虑衍生工具和将要或可能清偿的非衍生权益工具产生的一揽子合同权利和义务。识别出一揽子合同权利和义务后，主体就其分类问题按照与复合工具分类一致的方法进行分析。
 - (b) 对于复合工具或赎回义务安排，对金融负债和权益成分进行分拆核算。如果主体没有无条件避免具有金融负债特征的结算结果的权利，则主体将：
 - (i) 采用理事会首选方法中的非衍生工具分类原则，将不可避免的合同义务分类为非衍生金融负债；以及
 - (ii) 采用理事会首选方法中的衍生工具分类原则，将任何剩余权利和义务分类为权益工具、金融资产或金融负债。
 - (c) 如果主体有无条件避免所有具有金融负债特征的结算结果的权利，则该金融工具不含有金融负债成分。

问题6

您是否同意第5.48(a)至(b)段中列出的理事会的初步意见？请给出您的理由。若对可引起清偿主体自身权益工具的衍生工具（如基于自身权益工具的签出看跌期权）应用这些初步意见，则将产生第5.30段所述以及第5.33至5.34段举例说明的会计处理。

如第5.48(c)段所述，对于具有备选结算结果的金融工具，如其有权无条件避免所有具有金融负债特征的结算结果，理事会考虑了提供有关备选结算结果的信息的可能途径（参见第5.43至5.47段）。

(a) 您认为理事会是否应寻求解决该问题？请给出您的理由。

(b) 您认为最有效的信息提供方式是哪种？请给出您的理由。

第6节——列报

6.1 根据第2节的讨论，理事会考虑哪些信息最好通过区分负债和权益进行的分类提供以及哪些信息最好通过列报和披露要求提供。本节列出了理事会对根据理事会首选方法通过列报来提供信息的初步意见。本节考虑了：

- (a) 金融负债的列报（第6.2至6.54段）；以及
- (b) 权益工具的列报（第6.55至6.95段）。

金融负债的列报

6.2 根据理事会的首选方法，如果金融工具具有金融负债的一个或两个特征，金融工具将被分类为金融负债或者衍生金融资产或负债⁷³，因为这些特征与理事会在第2节确定的评估相关。因此，对于某些金融负债和被分类为金融资产或金融负债的基于自身权益工具的衍生工具，其特征仅与其中一项评估相关。如第2.35段中所讨论，为了提供帮助财务报表使用者单独进行每项评估的信息，对于仅具有其中一项特征的金融负债和衍生金融资产和负债，理事会制定了列报要求以提供相关信息。根据第2.37段的讨论，本节还考虑了如何通过列报提供有关次要区分标准

73 在本节中，衍生金融资产和负债指的是在第4节列出的根据理事会的首选方法被分类为金融资产或金融负债的基于自身权益工具的衍生工具。

的进一步分解信息（如关于金融负债的时间和金额特征以及金融负债的优先顺序）。

6.3 本节包含如下内容：

- (a) 资产负债表偿债能力和回报评估——通过列报提供金额特征信息，该信息与此评估有关（第6.6至6.48段）；
- (b) 资金流动性和现金流评估——通过列报提供时间特征信息，该信息与此评估有关（第6.49至6.52段）；以及
- (c) 初步意见和寻求反馈的问题汇总（第6.53至6.54段）。

6.4 理事会初步认为，为了促进资产负债表偿债能力和回报评估，主体应运用标准法：⁷⁴

- (a) 在财务状况表中单独列报以下各项的账面金额：
 - (i) 不包含与主体可用经济资源无关金额的义务的金融负债；
 - (ii) 净额不受任何独立变量影响的衍生金融资产和衍生金融负债；以及
 - (iii) 符合第6.34段标准的半独立衍生工具。
- (b) 在财务业绩表中将以下各项产生的收益和费用计入其他综合收益（后续期间不进行重分类）：
 - (i) 不包含与主体可用经济资源无关金额的义务的金融负债；
 - (ii) 净额不受任何独立变量影响的衍生金融资产和衍生金融负债；以及
 - (iii) 符合第6.34段标准的半独立衍生工具。

6.5 理事会初步认为，由于其他国际财务报告准则中的现有列报和披露要求提供了有助于资金流动性和现金流评估的充分信息，因此无需为提供金融负债时间特征信息而制定额外的列报要求。

资产负债表偿债能力和回报评估

6.6 本节阐述了理事会如何制定金融负债（包括衍生金融资产和负债）列报的首选方法，以及这些列报要求如何提供关于金融负债和衍生金融资产和负债金额特

⁷⁴ 见第6.21至6.48段。

征的进一步信息，以协助评估资产负债表偿债能力和回报。理事会考虑了如下内容：

- (a) 财务状况表（第6.7至6.9段）；
- (b) 财务业绩表（第6.10至6.15段）；
- (c) 列报要求适用的金融工具（第6.16至6.20段）；
- (d) 如何应用列报要求（第6.21至6.41段）；以及
- (e) 使用其他综合收益（后续期间进行或不进行重分类）还是损益内的单独行项目来满足列报要求（第6.42至6.48段）。

财务状况表

- 6.7 理事会考虑了使用额外行项目或子类别对金融负债和衍生金融资产和负债的单独列报是否可提供有关金融工具合同如何规定清算要求权的金额和优先顺序的进一步分解信息。如第2.30段讨论，关于此类次要区分标准的额外信息有助于财务报表使用者对资产负债表偿债能力和回报进行更加详细的评估。例如，不包含与主体可用经济资源无关金额的义务的金融负债（如，可以公允价值赎回的股份）将在单独的行项目中列报，以便与包含此类义务的金融负债（如普通债券）区分开来。现行国际财务报告准则中未要求进行此类区分。
- 6.8 理事会还考虑了是否应当在财务状况表的主表中提供主体清算时具有不同优先级的金融负债以及权益工具的信息（例如，按照优先顺序：⁷⁵优先普通债券、无担保债券、以股份结算的债券和可累积优先股）。如第2节讨论，按清算优先顺序排列要求权将有助于财务报表使用者更详细地评估如何经济资源可能发生的亏损或盈余分配至要求权。
- 6.9 理事会初步认为，主体应：
- (a) 在财务状况表主表中，将不包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务的金融负债和衍生资产/负债与包含此类义务的金融负债和衍生资产/负债分开列报。就该列报要求所适用的金融工具，第6.10至6.48段详细列出了理事会的考虑事项，同时讨论了对收益和费用的列报要求。

⁷⁵ 金融工具的优先顺序确定了在清算时如何分配主体的经济资源总额。金融工具的到期顺序由要求的结算时间确定。

- (b) 按照优先顺序，在财务状况表主表中列报金融负债和权益，或在财务报表附注中披露此信息。如果财务状况表按流动性或非流动性列报，那么各类金融负债和权益可按各小计内的优先顺序排列。否则应在财务报表附注中披露关于清算时金融负债和权益优先顺序的信息。第7.4至7.12段概述了理事会关于如何通过披露来提供关于金融工具优先顺序的信息的考虑事项。

财务业绩表

- 6.10 理事会考虑了将主体可用经济资源变动所产生的收益和费用与其他收益和费用分开列报是否可以提供有用信息，便于财务报表使用者有能力对二者进行区分以完成第2节中的主体财务业绩的评估。
- 6.11 使用理事会首选方法进行分类时，部分金融工具会被分类为金融负债，即使其不包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务。此类金融工具产生的收益和费用受主体可用经济资源变动的影响。理事会识别出下列金融工具产生的收益和费用会受到此类影响：
 - (a) 不包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务，但因其时间特征（即要求主体在清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产）而被分类为金融负债的金融负债，例如，可按公允价值赎回且不符合可回售例外规定的股份。
 - (b) 包含不受任何独立变量影响的净额，但因时间特征被分类为金融资产或金融负债的衍生金融资产和金融负债⁷⁶（如以现金净额结算的基于自身权益工具的衍生工具）。
 - (c) 部分独立衍生工具⁷⁷。此类衍生工具产生的收益和费用除受到独立变量的影响外，还受主体可用经济资源变动的影响。

76 如果包含不受独立变量影响的净额的衍生金融工具以现金净额结算，则将被分类为金融资产或金融负债。见第4节。

77 根据理事会的首选方法，所有半独立衍生工具（即，其净额同时受独立变量和非独立变量影响的基于自身权益工具的衍生工具）均被分类为金融资产或金融负债。见第4节。

6. 12 理事会认为，单独列报第6. 11段所述的金融资产和金融负债的收益和费用很有用，原因如下：
- (a) 此类收益和费用与第2节中对主体财务业绩的评估不相关；以及
 - (b) 将此类金融工具账面金额计入损益可能与直觉相违背，因为不能完整确认主体其他资产和其他负债的价值变动将产生会计错配。
6. 13 这一明显违背直觉的会计处理也是导致可回售例外规定的疑虑之一，因为：
- (a) 当主体经营良好时，负债的账面金额会增加，主体会对此类负债确认损失；且
 - (b) 当主体经营不当时，负债的账面金额会降低，主体会对此类负债确认收益。
6. 14 然而，关于对利润表的不合理影响的疑虑不仅限于满足可回售例外规定的金融工具，还适用于分类为包含受主体可用经济资源变动影响的金额的义务的金融资产或金融负债（第6. 11段所述的金融工具）。反馈者对于非控制性权益看跌期权会计处理解释公告初稿（2012年5月）表达了类似的疑虑，⁷⁸尤其是对于按照公允价值行权的签出看跌期权的存有疑虑。
6. 15 因此，理事会制定了列报要求，为第6. 11段中识别出的金融工具提供第6. 12段中的信息。因此，理事会在制定列报要求过程中不仅考虑了其对分类采取的首选方法，也考虑了IFRS 9中的相关要求，原因是IFRS 9列出了第6. 11段识别出的金融工具的会计处理方法。理事会重点考虑了如下内容：
- (a) 适用单独列报要求的金融工具（第6. 16至6. 20段）；
 - (b) 如何应用单独列报要求（第6. 21至6. 41段）；以及
 - (c) 应在损益项下应用单独列报要求，还是使用其它综合收益（后续期间进行或不进行重分类）（第6. 42至6. 47段）。

适用单独列报要求的金融工具

6. 16 金融资产和金融负债产生的收益和费用的列报受IFRS 9下金融资产和金融负债的计量方法和会计处理方法影响。因此，对于适用理事会的列报要求的任何新的金融负债或新增的负债子类别，需要结合IFRS 9的分类和计量要求一并考虑。

⁷⁸ 详见第5. 36段。

- 6.17 初始确认后，IFRS 9要求主体对金融负债以摊余成本计量或以公允价值计量且其变动计入损益。⁷⁹对于特定金融负债，如衍生工具，须以公允价值计量且其变动计入损益⁸⁰，而在满足特定条件的情形下，允许将某些其他类型的金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入损益（公允价值选择权）。⁸¹
- 6.18 IFRS 9中包含对嵌入衍生工具会计处理的明确要求，该要求将嵌入衍生工具描述为同时包含非衍生主金融工具的混合合同的组成部分，因而组合金融工具产生的部分现金流的变化方式与单独衍生工具类似。⁸²如果嵌入衍生工具的经济特征和风险与非衍生主金融工具的经济特征和风险并非紧密相关，则IFRS 9要求主体将嵌入衍生工具从主金融工具中分拆出来，除非混合合同以公允价值计量且其变动计入损益。⁸³这些要求也适用于混合合同的主合同不属于IFRS 9范围内的资产的情形。⁸⁴
- 6.19 IFRS 9第B4.3.5(c)段指出，嵌入主债务工具或保险合同并与权益指数挂钩的利息或本金付款额与主工具并非紧密相关，原因在于主债务合同和嵌入衍生工具的固有风险并不相似。因此，如果混合合同包含与主体可用经济资源无关的嵌入衍生工具，则必须将该嵌入衍生工具与主金融工具分拆核算，除非对整个工具运用公允价值选择权。
- 6.20 因此，根据IFRS 9，理事会在第6.11段中识别出的金融工具将以公允价值计量且其变动计入损益。此类金融工具包括如下类型：
- (a) 基于自身权益工具的单独衍生工具：
- (i) 具有不受与主体可用经济资源无关的变量影响的净额；
以及
- (ii) 因要求交付现金或其他金融资产而被分类为金融资产或金融负债（如，以现金净额结算的基于自身权益工具的衍生工具）。
- (b) 基于自身权益工具的单独衍生工具：

79 见IFRS 9第4.2.1段。因财务担保合同和贷款承诺与本讨论稿无关，因此未对其分类进行考虑。

80 见IFRS 9第4.2.1(a)段。

81 见IFRS 9第4.2.2和4.3.5段。

82 见IFRS 9第4.3.1段。

83 见IFRS 9第4.3.3段。

84 见IFRS 9第4.3.2段。

- (i) 部分独立于主体可用经济资源，即衍生工具的净额受独立变量和非独立变量同时影响（例如，交付固定数量的主体自身权益以换取固定数额的外币）；以及
 - (ii) 因而被分类为金融资产或金融负债，原因是根据理事会的首选方法，所有半独立衍生工具均按此方法进行分类（见第4节）。
- (c) 混合合同：
- (i) 含有非衍生金融负债和具有与(a)或(b)中单独衍生工具相同的特征的嵌入衍生工具；以及
 - (ii) 在公允价值选择权下被整体指定为以公允价值计量且其变动计入损益，即未分拆嵌入衍生工具。
- (d) 嵌入衍生工具：
- (i) 具有与(a)或(b)中单独衍生工具相同的特征；以及
 - (ii) 从非衍生主合同中分拆。⁸⁵

如何应用单独列报要求？

- 6.21 理事会考虑了将下列方法应用于第6.20段所述的金融工具类型的列报要求：
- (a) 分解法；以及
 - (b) 标准法。
- 6.22 就基于自身权益工具的衍生工具而言，理事会发现选择不同的方法仅会影响半独立衍生工具，因为对于其净额不受任何独立变量影响的衍生金融资产或负债（即第6.20(a)段中描述的单独衍生工具或嵌入衍生工具），应用第6.21段的任何一种方法均会产生相同的列报结果。
- 6.23 应用分解法时，为列报目的，主体会将所有半独立衍生工具（即第6.20(b)段中所述的单独衍生工具或嵌入衍生工具）的收益和费用分解为：
- (a) 受非独立变量影响产生的收益和费用部分（单独列报）；以及
 - (b) 受独立变量影响产生的收益和费用部分（不会单独列报）。换言之，这部分收益和费用

85 主合同可能是非金融负债。

会与受独立变量影响的其他衍生工具产生的收益和费用一起列报。

- 6.24 应用标准法时，如果部分独立衍生工具满足特定标准，主体将对该衍生工具产生的全部收益和费用应用列报要求。与分解法不同，单独列报要求仅适用于满足特定标准的某些半独立衍生工具（即这些衍生工具的总收益和费用，包含独立变量的影响）。

标准法的相对优势及应用该方法的影响

- 6.25 理事会初步认为，标准法更好地实现了列报要求的目标。标准法相较于分解法具有如下优势：

- (a) 应用标准法时，将衍生金融资产或负债产生的收益和费用整体列报；因此，反映出对衍生工具中所有变量对该工具公允价值的影响，包括变量间的相互依存性。
- (b) 相较于分解法，应用标准法具有较低的复杂性和成本，既便于编制者实施也便于财务报表使用者理解。理事会注意到，不存在以可比方式分解收益和费用的一致方法。理事会考虑了通过保持独立变量不变来分解衍生工具公允价值变动的不同方法，但最后得出结论认为，由于变量之间相互依存，通常很难隔离特定变量的变动影响。
- (c) 出于在财务状况表（见第6.9段）和财务绩效表中单独列报的目的，标准法可被一致地运用。相反，对财务状况表应用分拆法时则需要进行额外考虑。为了按照一致的方法对财务状况表和财务业绩表应用分解法，需要分解半独立衍生工具的账面金额。这种要求会对初始确认时具有非零公允价值的衍生工具（如期权）提出额外挑战。
- (d) 标准法与理事会首选方法下对基于自身权益工具的衍生工具进行分类的建议方法以及IFRS 9的要求更为一致，原因是将衍生工具作为一个整体进行分类和会计处理的。

- 6.26 然而，对半独立衍生工具应用标准法时，单独列报的收益和费用会包括

某些独立变量影响（视所选标准的范围而定），因此会降低列报要求有用性。这是应用标准法的劣势，但是理事会认为可通过所选标准减轻这一劣势（见第6. 28至6. 34段）。

6. 27 理事会还注意到，应用标准法需要额外考虑如何对带有嵌入衍生工具的混合金融工具应用此方法，反之，由于分解法可按同一方式应用于独立衍生工具和混合工具，故不需要作进一步要求，可按同一方式应用于独立衍生工具和混合金融工具。第6. 37至6. 41段中陈述了理事会关于这个问题的讨论。

制定标准法

6. 28 在制定标准时，理事会寻求取得适当的平衡，谨记如下几点：
- (a) 如果标准太过复杂，会导致编制者的应用成本增加，且不易于财务报表使用者理解产生的信息。
 - (b) 如果标准太过广泛，单独列报的收益和费用会包括太多独立变量影响，进而降低单独列报收益和费用的有用性。而且，广泛的标准可能导致为取得某一会计结果而对合同进行构造，还可能造成实务不一致。例如，可通过仅纳入与主体可用经济资源相关的变量（如股价）的轻微挂钩来避免在损益中列报该金融工具产生的收益和费用。因此，所制定的标准需要有效地减少这些风险。对严格标准的需求类似于IFRS 9中嵌入衍生工具的会计要求的理论基础，旨在运用“紧密相关”概念以防止主体将衍生工具嵌入非衍生主合同以规避衍生工具要求。
6. 29 理事会考虑了评估嵌入衍生工具是否与混合工具中主合同紧密相关的现有要求。具体而言，理事会审查了IFRS 9 B4. 3. 8段所述的某些紧密相关的经济特征的示例，并考虑了这些示例能否用作识别应遵循列报要求的半独立衍生工具的标准，以及如果是，哪些类型的半独立衍生工具应遵循列报要求的标准。
6. 30 理事会在初始阶段将利率和外币变量视为潜在候选标准⁸⁶，但最终得出结论认为，

⁸⁶ 理事会考虑了IFRS 9 B4. 3. 8段中紧密相关的经济特征和风险的其他示例，但最终得出结论认为，它们与基于自身权益工具的衍生工具不相关。这些示例与非常具体的合同类型相关且不能以有意义的方式被应用于基于自身权益工具的衍生工具。其他示例包括在仅偿还本金或仅支付利息的本息分离债券中的早偿特征、单位连结特征和其他与租赁或保险合同相关的示例。

在考虑列报要求的标准时，唯一可能相关的变量是外币变量，原因在于根据理事会的首选方法，基于自身权益工具的衍生工具通常不会因为出现第4.53至4.54段中讨论的利息变量而被分类为金融资产或金融负债。

- 6.31 关于嵌入外币衍生工具，在如下情况下，IFRS 9 B4.3.8(d)段不要求分拆嵌入外币衍生工具：

如果与主合同不存在杠杆关系、不包含期权特征、并且规定付款额以下述任意一种货币计价，则嵌入外币衍生工具与主合同紧密相关：

- (i) 任何主要合同方的记账本位币；
- (ii) 国际商业交易中惯常用以对获得或交付的相关商品或服务进行标价的货币（如，对原油交易进行标价的美元）；或者
- (iii) 在交易所处的经济环境中，买卖非金融项目的合同通常使用的货币（如，在当地的商业交易或对外贸易中通常使用的相对稳定以及流动性较好的货币）。

- 6.32 鉴于IFRS 9 B4.3.8(d)段中所述的类似理论基础，某些基于自身权益工具的衍生工具可能具有外币变量。例如，因为如下原因，某些主体签订的基于自身权益工具的行权价以外币计价：

- (a) 主体在国外股票交易所发行股票；以及
- (b) 以主体记账本位币计价的转换债券没有市场，或以主体记账本位币发行转换债券的成本过高。

- 6.33 理事会注意到，在有限情况下，IFRS 9不要求分拆嵌入外币衍生工具（见第6.31段）。因此，理事会考虑了如果独立变量是因类似原因产生的外币变量，那么单独列报某些特定衍生工具产生的收益和费用是否恰当。理事会承认，要求仅单独列报某些类型的外币衍生工具会导致不同主体按不同方式列报带有相同经济影响的两种外币。理事会在制定单独列报标准时考虑了该风险。

- 6.34 理事会初步认为，除了单独列报在第6.11(a)至6.11(b)段中描述的金融工具产生的收益和费用，如果半独立衍生工具符合下列所有标准，主体还应将半独立衍生工具产生的所有收益和费用纳入单独列报的金额：

- (a) 衍生工具拥有在其他方面不受任何独立变量影响的净额；唯一的独立变量是非主体记账本位币的货币。
- (b) 外币敞口不存在杠杆。
- (c) 外币敞口不包含期权特征。
- (d) 外部因素迫使以外币计价。例如，法律法规，或市场力量导致以主体记账本位币对衍生工具计价不切实可行。

- 6.35 如某一项半独立衍生工具不符合第6.43段的标准，则主体将在损益中列报衍生工具产生的所有收益和费用，不会单独列报。
- 6.36 此外，就财务状况表中的列报而言，主体将单独列报符合第6.43段标准的半独立衍生工具的账面金额。特别地，所有此类衍生工具的账面金额总计将作为单独的行项目，在财务状况表主表中进行列报。

对混合金融工具应用标准法

- 6.37 如第6.27段所述，理事会考虑了如何对混合工具应用标准法。混合工具中可能包含其净额不受任何独立变量影响的嵌入衍生工具。例如，一项债券可能包含“股权酬金”，要求主体于债券到期时以现金支付固定数量的主体普通股的价值与债券合同金额之间的差额。⁸⁷其他混合工具可能含有部分独立于主体经济资源的嵌入衍生工具。
- 6.38 如果混合合同中的嵌入衍生工具（即第6.20(d)段描述的嵌入衍生工具）从主合同分拆出来，则适用第6.21至6.36段所述标准法的单独列报要求。但由于混合金融工具整体以公允价值计量且其变动计入当期损益（即第6.20(c)段描述的混合金融工具），部分嵌入衍生工具可能未从主合同中分拆出来。⁸⁸对于此类工具，理事会考虑了以下两种备选方法：
- (a) 备选方法A——仅对从主合同中分拆出来的嵌入衍生工具，以及完全不包含支付与主体可用经济资源无关金额的义务的混合金融工具（例如，可以以公允价值赎回的股份），采用单独列报要求。

87 具有这些特征的衍生工具不可分类为权益工具，即使是该金融工具可独立存在。原因是主体须在此类金融工具到期时（即除清算以外的规定时间）支付现金。

88 第6.20(c)段描述的混合合同中的嵌入衍生工具与主合同不紧密相关，具体原因如6.19段所述。

- (b) 备选方法B——将上述单独列报要求应用于全部嵌入衍生工具，无论其是否从主合同中分拆出来。按照此方法，主体须分拆全部的嵌入衍生工具以满足单独列报要求，即使主体对混合合同整体以公允价值计量且其变动计入当期损益。
6. 39 无论选择上述哪种备选方法都不影响对从主合同中分拆出的嵌入衍生工具应用单独列报要求。根据上述备选方法，从主体合同中分拆出的嵌入衍生工具须遵循第6. 21至6. 36段所述的单独列报要求。
6. 40 理事会注意到，在决定使用哪种备选方法时，需要考虑在以下两方面取得平衡：
- (a) 通过对单独和嵌入衍生工具（无论是否从主合同中分拆出来）一致地应用第6. 34段的标准，使提高可比性的效益最大化；以及
- (b) 使单独列报要求的成本和复杂程度最小化。允许主体指定混合工具整体以公允价值计量且其变动计入损益的原因之一，就是为了降低从主合同中分拆出嵌入衍生工具的成本和复杂度。
6. 41 理事会对标准法在混合金融工具上的应用未达成初步意见，并决定通过此讨论稿寻求反馈意见。

应在损益项下应用单独列报要求，还是使用其他综合收益

6. 42 理事会考虑符合单独列报要求标准的收益和费用是在损益还是在其他综合收益中作为单独行项目列报。如果在其他综合收益中列报，就随之出现了关于这些金额是否应在后续期间重分类至损益的问题。理事会初步认为：
- (a) 主体应在其他综合收益中单独列报第6. 11(a)至6. 11(b)段所述的金融负债和衍生金融资产/负债，以及满足第6. 34段标准的半独立衍生工具产生的收益和费用；以及
- (b) 主体不应将其他综合收益中列报的金额重分类至损益。
6. 43 理事会初步认为，使用其他综合收益能对收益和费用更加有效地应用单独列报要求的方法。相对于在损益内进行单独列报，使用其他综合收益应用列报要求的相对优势在于：
- (a) 单独列报于其他综合收益可以更加清晰地地区分因主体可用经济资源变动产生的收益和费用和在损益中列报的收益和费用；

- (b) 单独列报于其他综合收益可提高损益⁸⁹的相关性，以便于评估主体使用其经济资源产生的回报是否足以满足其要求权要求主体取得的回报；以及
 - (c) 单独列报于其他综合收益可缓解对第6.14段所述会计错配的疑虑。
- 6.44 使用其他综合收益应用列报要求的相对弊端在于：
- (a) 这样做会扩大其他综合收益的使用范围至一种新型的收益和费用，这会增加其他综合收益的复杂性。在《概念框架》中，收益和费用默认在损益中列报。
 - (b) 损益中将不包括金融资产或金融负债价值的部分已确认变动。这些利得或损失是针对主体的要求权的经济利得或损失。
 - (c) 主体可能会更加倾向于尝试构造会在其他综合收益中列报的金融工具，以避免在损益中列报收益和费用。
- 6.45 对于不包含支付与主体可用经济资源无关金额的义务的金融工具，其价值变动可能具有不稳定性这一事实，与应当单独列报于其他综合收益的理事会初步意见无关。
- 6.46 理事会考虑了其他综合收益中列报的金额是否应在后续期间重分类（循环）至损益。理事会初步认为，主体不应将其他综合收益中单独列报的金额重分类至损益，因为这些收益和费用的性质在未来不会发生变化，因此与未来业绩评估无关。在达成此初步意见的过程中，理事会确认了第6.47至6.48段所列出的观点。
- 6.47 使用其他综合收益单独列报且在后续期间不循环至损益带来的影响之一是，某些金融负债的价值变动将永远不会被计入损益。例如，按照公允价值赎回的股份。当股价随着时间增加，金融负债的价值将增加，主体赎回时支付的现金金额也将增加。有关未来现金流出金额增加的信息即使在支付时也不会损益中列报。
- 6.48 理事会比较了不包含支付与主体可用经济资源无关金额的义务的金融工具产生的收益和费用与被指定为以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债的自身信用风

89 《概念框架》第7.17段指出“……原则上，所有收益和费用均计入损益表。但在准则制定过程中，理事会可能在例外情形下决定将资产或负债现时价值变动产生的收益或费用计入其他综合收益，前提是这样做能够使损益表提供更加相关的信息或更能如实反映主体当期的财务业绩。”

险的变化产生的利得和损失。这些收益和费用：

- (a) 相似之处在于，均受主体可用经济资源变动的影​​响。因此，以类似方式将此类利得和损失列报于其他综合收益且不循环至损益，可帮助财务报表使用者评估资产负债表的偿债能力和回报。
- (b) 差异之处在于——如果主体偿还合同金额，则金融负债中有关负债信用风险的任何变动在存续期内的累计影响将归零，原因是该金融工具的公允价值将最终等于合同金额。⁹⁰这是IFRS 9要求在其他综合收益中列报此类利得或损失且不循环的原因之一。相反，不包含支付与可用经济资源无关金额的义务的金融工具的公允价值变动不会在金融工具存续期内回转。

资金流动性和现金流评估

6.49 理事会考虑使用额外行项目或子分类列报金融负债或衍生金融资产和负债，是否有助于提供进一步分解关于时间特征的信息（即要求在除清算以外的规定时间交付经济资源）。如第2.23段所述，关于上述次要区分标准的信息有助于财务报表使用者对资金流动性和现金流进行更加详细的评估。例如，可能会有帮助的负债项下的额外子类别有：

- (a) 可随时要求归还的金融负债（例如，活期存款、随时可以公允价值赎回的股份）；
- (b) 应在除清算以外的规定时间付款的金融负债（例如，普通债券、应付账款）；以及
- (c) 仅在清算时要求交付经济资源的金融负债（例如，不可赎回可累积优先股）。

6.50 IAS 32列出了将金融工具分类为负债或权益的要求，而IAS 1和《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》（IFRS 7）列出了对金融负债和其他金融工具的列报和披露要求。IAS 1的部分要求提供了与资金流动性和现金流相关的信息。IAS 1要求主体分别列报流动和非流动负债，或按照流动性顺序列报负债，从而：⁹¹

90 见IFRS 9结论基础部分BC5.33段。

91 见IAS 1第60段。

- (a) 应用流动或非流动的列报⁹²要求，例如：
 - (i) 可随时按照公允价值赎回的股票会被分类为流动负债；并且
 - (ii) 不可赎回的可累积优先股会被分类为非流动负债。
- (b) 应用流动性顺序列报，即按到期日排序列报不同类别的负债。在这种列报方式下，例如，可随时按照公允价值赎回的股票会在不可赎回的可累积优先股之前列报。

6.51 理事会考虑过但否决了将拥有只在清算日交付现金或其他金融资产合同义务的金融负债与其他非流动负债区分开来单独列报的要求。相较于在较长到期日之间进行区分，在较短到期日之间进行区分与评估资金流动性和现金流更相关。此外，IFRS 7已经要求在财务报表附注中提供金融负债的到期期限分析。

6.52 因此，理事会初步认为，结合理事会首选方法下通过金融工具分类提供的信息，现行国际财务报告准则的要求足以提供评估资金流动性和现金流所需的信息。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

6.53 理事会初步认为，为了促进资产负债表偿债能力和回报评估，主体应根据标准法：

- (a) 在财务状况表中单独列报以下各项的账面金额：
 - (i) 不包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务的金融负债；
 - (ii) 净额不受任何独立变量影响的衍生金融资产和衍生金融负债；以及
 - (iii) 符合第6.34段标准的半独立衍生工具。
- (b) 在财务业绩表中将以下各项产生的收益和费用计入其他综合收益（后续期间不进行重分类）：
 - (i) 不包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务的金融负债；

92 见IAS 1第69段。

(ii) 净额不受任何独立变量影响的衍生金融资产和衍生金融负债；以及

(iii) 符合第6.34段标准的半独立衍生工具。

- 6.54 理事会初步认为，由于其他国际财务报告准则的现有列报和披露要求提供了有助于评估资金流动性和现金流的充分信息，因此无需为提供金融负债时间特征信息制定额外的列报要求。

问题7

您是否同意第6.53至6.54段中所述的理事会初步意见？请给出您的理由。理事会也考虑了是否应当要求从主合同中分拆嵌入衍生工具从而满足第6.37至6.41段中讨论的列报要求。您认为第6.38段中的哪一种备选方案可在提供有用信息的效益及其应用成本间取得适当的平衡？请给出您的理由。

权益工具的单独列报

- 6.55 目前，与分类为权益工具的金融工具相比，国际财务报告准则要求发行方针对分类为金融负债的金融工具列报和披露更多的有用信息。FICE项目的目标之一是考虑如何改善发行方提供的关于权益工具的信息。
- 6.56 根据理事会首选方法，分类为权益工具的金融工具既不包括主体交付经济资源的义务，也不包括支付与主体可用经济资源无关的金额的义务。但是，不同权益工具的权利和义务可能存在差异。这些差异会导致对不同类别权益工具分配不同金额的剩余回报，而该分配系基于权益分类未能反映的特征。这些不同特征可能包括下列各项的差异：
- (a) 清算时的要求权优先顺序（如非累积优先股和普通股）；
 - (b) 合同给付金额（例如，拥有不同执行价格的认股权证）和或有事项（例如，期权和远期合同）；以及
 - (c) 对股息、回购或其他分配的限制。
- 6.57 关于权益工具不同特征的信息有助于财务报表使用者评估回报在权益工具间的分配。现行的国际财务报告准则未作具体要求

主体提供关于不同权益工具的信息，即使某些权益工具特征与金融负债特征类似。

6. 58 理事会考虑了要求主体使用以下一种或多种方法提供关于权益工具的信息：

- (a) 通过所有者权益变动表提高不同类别权益的列报要求，并通过增加综合收益总额归属于除普通股以外的权益工具来提供有关回报的分配信息（见第6. 60至6. 86段）；和/或
- (b) 改进权益工具的披露要求，特别是，提供关于金融负债和权益工具对普通股潜在稀释的更有用信息（见第7节）以及关于衍生权益工具的公允价值的更有用信息（见第6. 87至6. 90段）。

6. 59 要求主体通过列报和披露提供更多信息可以满足财务报表使用者对有关除普通股以外权益类别的信息的请求。这么做也会减少财务报表中关于金融负债和权益工具的信息差异，也相应减轻了分类导致的影响之一（见第2. 13段）。

所有者权益变动表和综合收益总额的归属

6. 60 IAS 1中的要求包括在财务状况表、财务业绩表以及所有者权益变动表主表中关于权益的列报原则，包括：

- (a) 损益和其他综合收益在归属于非控制性权益的金额和母公司所有者（母公司权益工具持有方）的金额之间分配；⁹³
- (b) 财务状况表和所有者权益变动表中的权益总额分解为不同类别，至少区分为非控制性权益和母公司所有者权益；⁹⁴ 以及
- (c) 所有者权益变动表包括关于下列各项产生的变动的信息：⁹⁵
 - (i) 归属于非控制性权益和母公司所有者权益的综合收益总额；以及
 - (ii) 与所有者以其所有者身份进行的交易，如投入和分配。

6. 61 除了IAS 1的要求外，根据IAS 33要求计算的基本每股收益和稀释每股收益，提供了

93 见IAS 1第81B段。

94 见IAS 1第54 (q) 至54 (r)段。

95 见IAS 1第106段。

部分关于除普通股以外的权益工具对普通股回报的影响信息。但是，该信息是有限的，因为：

- (a) 基本和稀释每股收益的计算都包括某些但非全部除普通股以外权益工具的影响，例如，这些计算不包括反稀释权益工具的影响；
- (b) 每股收益的计算过程不会列报在财务业绩表主表中而且不会更新权益工具的账面金额；而且
- (c) 只有少数披露要求提供有关综合收益总额归属于不同类型权益工具的信息。

6. 62 理事会初步认为，应该改善IAS 1要求提供的信息，从而要求权益总额和权益变动额在普通股和除普通股以外的权益工具之间进行分解。特别是，扩大综合收益总额的归属范围（包含其他权益工具）会改善所提供的关于不同特征权益工具对权益工具间回报分配的影响的信息。综合收益总额在归属于所有其他权益工具后的剩余部分会被分配到普通股。就此而言，普通股是符合下列描述的权益类别：⁹⁶

- (a) 是最次级的要求权；并且
- (b) 只要求主体在清算时交付经济资源，且交付的金额与在主体偿付了所有更高优先级的要求权后剩余的清算净资产所占的股权比例相当。⁹⁷

6. 63 扩大归属范围以包含其他权益工具的优势在于，该归属会在一个单独位置列报其他类别的已发行权益工具对普通股的影响。因此，将回报归属于所有权益工具会全面反映权益工具如何影响彼此的回报。回报的归属也会导致各类别权益的账面金额随被归属的综合收益总额而更新，并在所有者权益变动表中列报此类变动，类似于非控制性权益。该要求以及第5节中讨论的对不同权益成分的识别的改进会改善关于权益工具提供的信息，并提高对权益工具要求的一致性、完整性和明确性。

96 普通股可能有两种或以上在清算时具有相同优先级和权利但拥有不同权利（如表决权）的类别。

97 在之前的F I C E项目中的基本所有权工具的定义中也具有类似特征。

6. 64 理事会初步认为，将综合收益总额归属于全部权益工具应列报于财务业绩表的主表。
6. 65 在考虑应如何将综合收益总额归属于不同的权益工具时，理事会从IAS 33的现有要求着手。
6. 66 本项目并非重新考虑IAS 33中的要求。因此，主体将继续按照IAS 33的现有要求披露基本每股收益和稀释每股收益。此外，本讨论稿中提议的归属要求的目标与IAS 33的目标类似，但不完全相同。然而：
- (a) 负债和权益之间的区分与IAS 33中的要求相关——因此，本项目可导致对IAS 33的相应修订；以及
 - (b) 编制者将承担提供所需信息的成本；但是，将IAS 33作为起点将同时降低应用归属要求的成本并限制对IAS 33的影响。

确定归属于各类权益的金额

6. 67 理事会考虑将综合收益总额归属于：
- (a) 除普通股以外的非衍生权益工具（见第6. 68至6. 69段）；以及
 - (b) 衍生权益工具（见第6. 70至6. 91段）。

除普通股以外的非衍生权益工具

6. 68 理事会初步认为，将损益和其他综合收益总额归属于非衍生权益工具（例如，非累积优先股和持有方有权参与分红的权益工具）应遵循IAS 33中基本每股收益的现有计算方法。根据IAS 33，在计算基本每股收益的分子时，应当按照被归类为权益工具的优先股的股利、因结算优先股所产生的差额以及其他类似影响的税后金额调整可归属于母公司的损益金额。此外，为了计算基本每股收益和稀释每股收益，IAS 33包含针对“持有方有权参与分红的权益工具”的要求（见IAS 33第A13至A14段）。
6. 69 因此，非衍生权益工具的归属要求，对于主体而言，是在财务业绩表的主表上根据IAS 33列报基本每股收益的计算。这样做将使归属要求与基本每股收益的计算趋同，从而降低遵循这些归属要求的成本。

衍生权益工具

- 6.70 根据 IAS 33，在计算稀释每股收益时，需要对基本每股收益考虑所有稀释性潜在普通股的影响。⁹⁸但是，IAS 33仅要求提供关于主体不同权益工具的有限信息，因为未具体要求披露反稀释性期权或认股权证的影响。根据 IAS 33，属于价外期权的某些签出期权和所有购入期权均具有反稀释性。
- 6.71 根据第6.62至6.63段，归属要求的目标是提供关于回报在所有权益工具间分配的信息。因此，将综合收益总额归属于所有权益工具将提供有用信息（无论这些权益工具目前具有稀释性还是反稀释性）。
- 6.72 理事会讨论了将综合收益总额归属于衍生权益工具的以下三种计算方法：
- (a) 完全公允价值法——根据衍生权益工具的公允价值变动将损益和其他综合收益总额归属于衍生权益工具，剩余部分则归属于普通股（见第6.74至6.78段）。
 - (b) 期间平均法——使用当期相对平均公允价值，将损益和其他综合收益总额归属于衍生权益工具（见第6.79至6.82段）。
 - (c) 期末法——将损益和其他综合收益总额间接归属于衍生权益工具。这将首先使用期末的相对公允价值计算确定衍生权益工具和普通股的期末账面金额。然后，按照各期间账面金额的变动来确定归属金额（见第6.83至6.86段）。
- 6.73 理事会承认无论上述何种归属方法均需要花费额外成本编制相关信息。尤其是这三种方法都要求主体计量权益衍生工具的公允价值，如果这些公允价值不可观察，将给主体的计量带来困难。因此，理事会还考虑了，在要求编制者仅通过披露和按照 IAS 33的要求提供关于此类权益工具的信息的情况下是否可在效益和成本之间实现更好的平衡（见第6.87至6.90段）。

完全公允价值法

- 6.74 在此方法下，每项衍生权益工具将在每个报告期末以公允价值计量且归属于衍生工具的综合收益总额等于该工具在当期的公允价值变动。

98 IAS 33将*潜在普通股*定义为可能赋予其持有方拥有普通股的一种金融工具或其他合同。如果潜在普通股转换为普通股会减少持续经营产生的每股收益或增加持续经营承担的每股损失，则潜在普通股具有稀释性。

在将综合收益总额部分归属于各衍生权益工具后，综合收益总额的剩余金额将归属于普通股。

6. 75 基于完全公允价值法进行归属的优势在于：
- (a) 该方法可提供与被分类为负债的衍生工具类似的信息。因此，该信息类似于将所有衍生工具分类为金融资产或金融负债的分类方法（例如，仅将普通股分类为权益工具）所提供的信息。
 - (b) 期权合同的公允价值会反映拟发行普通股的概率。相反，根据 IAS 33，稀释每股收益的计算仅反映该期权的内在价值（即，假定该期权将立即行权）。
 - (c) 公允价值计量会成为衍生权益工具账面金额的可理解的计量基础。
6. 76 财务报表使用者也会使用关于衍生权益工具公允价值的信息用以估计主体普通股的价值。例如，权益投资者和分析师可以先估计全部权益的价值，再扣除衍生权益工具的公允价值，来估计主体普通股的价值。
6. 77 基于公允价值进行归属的弊端如下：
- (a) 衍生权益工具公允价值的变动不太可能对该工具回报的具有重要预测价值，除非主体同时披露了该估值的输入值（例如，行权价）；
 - (b) 衍生权益工具公允价值的变动总额可能超过综合收益总额，这将导致归属于普通股的金额为负，即使是在衍生权益工具和普通股的经济回报均为正时同样如此（也可见第6. 12(b)段中的类似挑战）；以及
 - (c) 该方法可导致主体普通股的市盈率和市净率失真（见第6. 91段后的示例）。
6. 78 与完全公允价值法不同，期间平均法（见第6. 79至6. 82段）和期末法（见第6. 83至6. 86段）均以相对公允价值为基础，因此能够减轻不完整确认和混合计量的影响，因为这两种方法以主体的已确认净资产或已确认净资产的变动为基础，减轻了对基于公允价值进行归属的方法的顾虑（见第6. 77(b)段）。

期间平均法

6. 79 在期间平均法下，主体按如下方式计算归属于衍生权益工具的综合收益总额：
- (a) 计算衍生权益工具在期间的平均公允价值占该期间的所有衍生权益工具和普通股的平均公允价值的比率；并且
 - (b) 将(a)中的比率应用至该期间的综合收益总额。
6. 80 采用期间平均法的理论基础是，可通过使用期间平均公允价值比率分配主体在该期间的综合收益总额。目标是使财务报表使用者能够以与采用IAS 33计算稀释每股收益类似的方式使用归属金额。与每股收益的计算类似，该方法下归属于衍生权益工具和普通股的金额将与其公允价值成比例；因此，在综合收益总额为正的情况下，归属金额不可能为负（反之亦然）。
6. 81 相比其他归属方法，期间平均法可更好地描述普通股和衍生权益工具在该期间的回报，因为该方法将衍生权益工具按其在该期间的相对平均公允价值视为普通股等价物（参见第6. 91段下的示例中的评注）。此方法类似于根据IAS 33计算稀释每股收益时计算额外的稀释股。但是，期间平均法使用衍生权益工具的公允价值而非行权价，且不限于在报告日具有稀释性的工具。
6. 82 采用期间平均法之后归属于普通股的金额可用作常用的收益比率（与稀释每股收益类似）的输入值并用作收益倍数（如普通股的市盈率倍数）的输入值。在第6. 91段下的示例中，使用期间平均法计算的普通股市盈率可以说准确反映了普通股股价与归属于普通股的综合收益总额的比率，因为该方法考虑了稀释影响和反稀释影响，这一点与稀释每股收益不同。但是，期间平均法可能无法提供关于期末账面金额的有用信息。

期末法

6. 83 在期末法下，主体按如下方法计算归属于衍生权益工具的综合收益总额的金额：
- (a) 计算每一衍生权益工具期末公允价值占所有衍生权益工具和普通股的公允价值的比率；

- (b) 对归属于所有衍生权益工具和普通股（即除其他非衍生工具外）的权益账面总额应用(a)中计算出的比率，计算得到分配至衍生工具的账面金额；以及
 - (c) 计算归属的金额，使得更新后的衍生权益工具的账面金额等于(b)中的金额。
6. 84 采用期末法的理论基础是，在不同衍生权益工具和普通股间重新分配权益期末的账面金额，以反映期末的公允价值比率。因此，和其他方法相比，期末法可以更好地描述权益内部的不同组成部分在期末的相对账面金额。
6. 85 财务报表使用者可使用此类信息计算普通股的账面比率，如普通股的市净率。在第6. 91段的示例中，使用期末法计算出的普通股的市净率代表了普通股股价与基于相对公允价值计算出的归属于普通股的账面价值之间的比率。
6. 86 然而，期末法可能无法准确描述期间内回报的分配情况，原因是衍生权益工具的账面金额变动包括追补调整和其他调整。出现该现象的原因在于，除普通股以外的权益工具是以公允价值发行，而该发行之前的权益的账面金额一般与权益工具的公允价值存在差异，这导致在权益工具发行期间对发行的权益工具进行追补调整（参见第6. 91段下的示例中的更多评注）。

仅采用披露的方法

6. 87 鉴于将综合收益总额归属于衍生权益工具的所有方法的成本和复杂程度，理事会考虑了稀释每股收益和其他披露是否可为衍生权益工具对普通股的影响提供充足信息。本讨论稿在第7节第7. 13至7. 25段讨论了关于潜在稀释的相关披露。这些披露适用于所有潜在稀释性金融工具，可提供财务报表使用者所需的部分信息。
6. 88 此外，为满足财务报表使用者欲获取更多关于权益工具的信息的请求，可扩大IFRS 7中关于金融负债公允价值披露要求的适用范围，涵盖除普通股以外的权益工具。该信息有助于财务报表使用者了解在不同权益要求权间回报的归属情况，还可为基于自身权益工具的衍生工具提供相关的类似信息，无论这些衍生工具被分类为金融资产、金融负债还是权益工具。

6. 89 任何新的披露都有成本，因为编制者需要收集和编制公允价值信息。但理事会注意到：
- (a) IFRS 7目前要求披露关于与衍生权益工具具有类似风险的金融负债的公允价值（如以现金结算的基于自身权益的衍生工具）。因此，衍生权益工具公允价值的确定不应难于具有类似风险的金融负债，或成本不应高于此类金融负债。
 - (b) 上述披露与IFRS 2中对以权益结算的股份支付的披露要求，以及IFRS 13中有关公允价值的其他披露要求类似。
6. 90 但以披露为基础的方法的弊端如下：
- (a) 披露可提供关于分类为权益工具的衍生工具的公允价值的信息，但不会完整反映此类衍生工具对权益工具间回报归属的影响。
 - (b) 与第6. 74至6. 86段所述其他方法相比，此类披露在关于其他类别的权益对普通股的影响方面，无法满足财务报表使用者欲获得更有用信息的请求。关于稀释每股收益和公允价值的披露所提供的信息不如归属法所提供的信息完整。如第2. 43段指出，理事会认为部分财务报表使用者偏好使用狭义权益法的原因之一在于，该方法可为除普通股以外的所有要求权提供相同信息。财务报表使用者尤其希望在财务报表主表中看到对于下至普通股的要求权的分析。仅采用披露的方法可能无法提供此类使用者所要求的信息。

衍生工具归属方法示例

6. 91 如下示例对第6. 74至6. 86段所述的不同归属方法进行了说明：

主体于20X0年1月1日的已确认净资产为CU149, 266。主体的权益包括：

- 已发行100, 000股普通股总计CU100, 000，未分配利润CU18, 667。
- 于20X0年1月1日，以CU30, 599发行100, 000股认股权证，并分类为权益。

认股权证有如下条款：

- 行权日为20X1年12月31日（不可提前行权）
- 由认股权证持有方行权
- 行权价为每股CU1. 70
- 如行权，需交付100, 000股

在截至20X0年12月31日止的年度期间中，主体确认综合收益总额CU16, 419。

接下文……

……承上文

其他相关信息：	
20X0年1月1日股份的市场价格	每股CU1.78
20X0年12月31日股份的市场价格	每股CU1.95
20X0年1月1日认股权证的公允价值	CU30,599
20X0年12月31日认股权证的公允价值	CU34,719

单位：CU	公允价值法	期间平均法	期末法
20X0年的综合收益总额	16,419	16,419	16,419
归属于：			
认股权证(a)	4,120	2,447	(5,558)
普通股(b)	12,299	13,972	21,977
20X0年1月1日归属于普通股的权益的账面金额	118,667	118,667	118,667
20X0年12月31日归属于普通股的权益的账面金额	130,996	132,639	140,644
市净率	149% (每股CU1.95 × 100,000股 / CU 130,996)	147% (每股CU1.95 × 100,000 股 / CU132,639)	139% (每股CU1.95 × 100,000股 / CU140,644)
归属于普通股的金额/ 总股数	每股0.123 (12,229 / 100,000)	每股0.140 (13,972 / 100,000)	每股0.220 (21,977 / 100,000)
市盈率	15.9	13.9	8.9
应用 IAS 33 计算的稀释 每股收益	每股0.151 (16,419 / 108,847)		
市盈率(稀释每股收 益)	12.9		

(a) 期间利润总额和归属于认股权证的金额间的差额。

(b) 按以下各方法计算归属金额：

公允价值法

认股权证：以认股权证公允价值变动为基础
(CU34,719 - CU30,599 = CU4,120)

期间平均法

该期间认股权证和普通股平均公允价值 (为简化起见, 取简单平均数)

普通股 (100,000 × (1.78 + 1.95) / 2) CU186,500

认股权证 ((30,599 + 34,719) / 2) CU32,659

公允价值总额 CU219,159

认股权证的相对平均公允价值

= 32,659 / 219,159

利润总额 CU16,419

根据相对平均公允价值可归属于认股权证的利润总额

(CU16,419 × 32,659 / 219,159) CU2,447

评注

归属于认股权证的金额CU2,447与归属于17,512(32,659 / 1.865)股额外普通股(假设这些股份(而非认股权证)已被发行的话)的金额相同。17,512股额外股份的数量是为了按照当期平均公允价值换取认股权证所发行的股份的数量。按照期间平均法归属后更新的认股权证账面金额为CU33,046 (CU30,599 + CU2,447)。无论就其本身或与普通股账面金额相对而言, 该金额不具有意义。

期末法

期末认股权证和普通股公允价值

普通股 (100,000 × CU1.95) CU195,000

认股权证 CU34,719

公允价值总额 CU229,719

认股权证相对公允价值

= 34,719 / 229,719

期末可归属的净资产

(118,667 + 30,599 + 16,419) CU165,685

根据相对公允价值可归属于认股权证的净资产

(CU165,685 × 34,719 / 229,719) CU25,041

认股权证初始账面金额 CU30,599

归属于认股权证的利润总额 (CU5,558)

接下文.....

……承上文

期末法
评注
归属于衍生权益工具的金额为 (CU5, 558)，该金额为将账面金额从CU30, 599调整至CU25, 041所必需的金額。认股权证的初始账面金额为CU30, 599，该金额为认股权证发行时的公允价值，而非相对公允价值。因此，账面金额的更新 (CU5, 558) 包括为达到相对公允价值而对账面金额进行再调整的金額，以及该期间内任何其他变动。

(c) 按照 IAS 33，稀释每股收益的计算如下：

按照 IAS 33 计算的稀释每股收益	
加权平均股数	100, 000
加：假定认股权证转换产生的稀释性潜在普通股	8, 847
经调整的加权平均股份	108, 847
认股权证行权产生的稀释性潜在普通股	
= 100, 000 - 91, 153 = 8, 847	
CU1. 70 (行权价) × 100, 000股=CU170, 000	
CU170, 000 / CU1. 865 (平均股价)= 91, 153股	

初步意见和寻求反馈的问题汇总

6. 92 理事会认为，将损益和其他综合收益归属于除普通股以外的所有权益工具可为财务报表使用者提供有用信息。就除普通股以外的非衍生权益工具而言，归属金额应延续 IAS 33 中基本每股收益的现有计算方式，但应在财务业绩表主表中列报这些金额。但就衍生权益工具而言，理事会未就以上三种方法中哪种方法能够最好在改进向财务报表使用者提供的信息产生的成本及其效益之间进行平衡形成初步意见。
6. 93 如果归属的计算与 IAS 33 中每股收益的计算一致，则因编制有关回报归属的信息而产生的增量成本将会降至最低。但财务报表使用者请求，提供比 IAS 33 对衍生权益工具的现行要求更为有用的信息，而这会产生额外成本。
6. 94 理事会初步认为：
- (a) 完全公允价值法可提供与衍生权益工具相关的，等同于狭义权益法的分类所提供的信息。完全公允价值法可提供有关衍生权益工具的易理解信息。

但是，该方法的弊端之一在于会放大最终归属于普通股金额的不完整确认和混合计量的影响（见第6.77(b)段）。

- (b) 基于相对公允价值计算归属的可能方法减少了完全公允价值法的一些缺点。但是，这些方法的代价也会更高，因为需要普通股的公允价值作为输入值，而且由于期间平均法需要额外的数据来计算平均值，因此代价比期末法更高。
 - (c) 基于相对公允价值法进行计算会导致账面价值和归属的金额本身无法代表单一金融工具的具体计量属性。
 - (d) 相对公允价值法虽然取决于用于计算的方法，但能够为财务报表使用者提供有助于计算市净率和收益倍数（如市盈率）的更好信息。
- 6.95 鉴于对权益工具的归属应用任何方法的成本和复杂性，理事会考虑是否应继续关注通过稀释每股收益提供有关权益工具影响的信息，并改进其他披露（见第7.13至7.25段）。理事会认为，改进披露会扩大IFRS 7中的公允价值披露要求的范围至衍生权益工具。此类方法的其他弊端为：
- (a) 披露不会完整反映被分类为权益工具的衍生工具和非衍生工具对归属于相关普通股的收益的影响；以及
 - (b) 该方法无法完全回应财务报表使用者的需求，即希望获得有关其他类别权益对普通股的影响信息。

问题8

理事会初步认为，将收益和费用的归属扩大至普通股之外的某些权益工具将有助于财务报表使用者评估回报在权益工具之间的分配。您是否同意这一初步意见，请给出您的理由。

理事会初步认为，非衍生权益工具的归属应基于IAS 33的现行要求。您是否同意这一初步意见，请给出您的理由。

理事会未就衍生权益工具的归属方法得出初步意见。但是，理事会考虑了多种方法，包括：

- (a) 完全公允价值法（第6.74至6.78段）；
- (b) 期间平均法（第6.79至6.82段）；
- (c) 期末法（第6.83至6.86段）；以及
- (d) 不要求归属，但使用第6.87至6.90段讨论的和第7.13至7.25段开发的方法的披露。

您认为哪种方法最能平衡因改进向财务报表使用者提供的信息所带来的成本和效益？

第7节——披露

- 7.1 在对各类咨询的反馈意见中，财务报表使用者一致请求编制者需提供更多有关权益工具以及清算时金融负债和权益工具的优先顺序的信息。
- 7.2 在就如何改进有关金融负债和权益工具的披露形成初步意见时，理事会：
 - (a) 审议了理事会其他咨询的反馈意见中财务报表使用者请求提供的有关负债和权益的信息；
 - (b) 考虑了可通过披露传达哪些信息以满足使用者的需求并支持理事会首选方法的分类和列报要求；而且
 - (c) 考虑了国际财务报告准则中的披露要求以确定能否改进这些要求或在其无法提供有用信息时删除这些要求。例如，对权益工具的潜在归属要求可能降低有关优先股股息的某些披露需求（如IAS 1第137段要求的披露）。
- 7.3 基于第7.2段所述的活动，理事会确定了针对金融负债和权益工具披露要求的如下可能改进：

- (a) 清算时的优先顺序（第7.4至7.12段）；
- (b) 普通股的潜在稀释（第7.13至7.25段）；以及
- (c) 合同条款和条件（第7.26至7.29段）。

清算时的优先顺序

- 7.4 根据第2节（第2.30段）的讨论，有关清算时金融负债和权益工具优先顺序的信息有助于财务报表使用者进行更详细的资产负债表偿债能力和回报评估，以确定经济资源和回报的任何潜在盈余或赤字如何在要求权间分配（通常是指瀑布结构）。目前，国际财务报告准则不要求提供任何有关金融负债和权益工具优先顺序的特定信息。
- 7.5 财务报表使用者要求提供更多有关主体清算时金融负债和权益工具优先顺序的信息。例如，在对更早咨询提供反馈意见时，许多反馈者建议引入类似于按照美国证券交易委员会规定在S-1表格（针对首次在美国上市的证券）中提供的“资本化表”的披露要求。此类披露在一个单独位置（表格，除非其他格式更适当）提供有关主体资本结构的信息，能够减少财务报表使用者将不同来源的此类信息合并起来的需求。
- 7.6 根据第6.8至6.9段的讨论，理事会初步认为，按优先顺序披露金融负债和权益工具会有所帮助。理事会认为，主体可选择在财务状况表主表或财务报表附注披露此类信息。
- 7.7 如果金融工具的合同条款和条件表明金融工具的优先层级相同，则允许主体将这些金融工具划为一组。目标是为财务报表使用者提供有关金融负债和权益工具相对级别的信息，而不是描述这些金融负债和权益工具在假定清算情况下的价值。
- 7.8 所提供的信息可包括：
 - (a) 按优先顺序排列的所有金融负债和权益工具的列表；
 - (b) 对于每组或每个种类的金融负债和权益工具，有关如下方面的信息：
 - (i) 表明在主体资本结构内优先顺序的条款和条件（如优先清算权，是否存在担保、质押品，以及可能在合同之间确立优先顺序的其他付款条件）；

- (ii) 可导致优先顺序发生变化的条款和条件（如转换特征和或有特征）；
 - (iii) 表明任何承诺回报和/或股息权利或其他分配的条款和条件；以及
 - (iv) 任何可影响持有方分享主体经济资源和回报的其他合同特征；以及
- (c) 当任何金融工具组的优先顺序发生任何变化时，有关变化原因的信息（如相关条款和条件或情况的任何变化）。

7.9 在表格中提供第7.8(a)段所述的信息与列报如第7.5段所讨论的资本化表格类似，例如：

优先顺序 20XX年1月1日	于
	单位：CU百万
优先级担保贷款	X
次优级担保贷款	X
次级债	X
负债合计	XX
非累积优先股	X
普通股	X
权益合计	XX
<hr/>	
资本化合计	
XXX	

7.10 为了提供第7.8段所述的信息，主体需要分析其金融工具的条款和条件，以确定各工具相对于其他金融工具的优先顺序。理事会在确定金融工具优先顺序时识别了若干挑战，例如：

- (a) 特定金融工具的优先顺序需通过比较其自身条款和条件与其他金融工具的条款和条件来确定；
- (b) 优先顺序可能受主体集团结构的影响，例如针对特定子公司的要求权；
- (c) 金融工具的优先顺序可能取决于不确定的未来事项；以及
- (d) 该披露仅限于金融工具而未对IAS 32范围之外的非金融工具应用该披露可能降低披露的有用性。

7.11 尽管存在上述挑战，但理事会注意到，如果没有有关金融负债和权益工具优先顺序的信息，财务报表使用者需要亲自进行评估，这需要基于有限的信息进行假设。对于财务报表使用者而言，有关主体金融负债和权益工具优先顺序的信息

是有用信息，即使此类信息的编制存在一定限制。这些限制包括简化假设或只要求对特定系列的金融工具提供该信息（如仅限母公司或针对母公司的金融负债和权益工具）。

- 7.12 理事会虽然进行了讨论，但并未就所纳入金融负债的金额应为财务状况表中列报的账面金额或 IFRS 7 要求披露的公允价值金额还是两者都要得出初步意见。理事会注意到不同计量基础可能有助于实现不同的目的。

普通股的潜在稀释

- 7.13 目前，IAS 33 要求的稀释每股收益披露提供了某些稀释信息。但是，财务报表使用者指出此类信息无益于特定评估，因为 IAS 33 中对稀释的定义是狭义的。具体来说，财务报表使用者认为 IAS 33 中对稀释的定义是不完整的，因为只有潜在普通股减少持续经营每股收益（或增加持续经营每股亏损）时，才会被视为具有稀释性。⁹⁹ 理事会还注意到 IAS 33 具有其他局限性；特别是，该准则只考虑价内权益工具的影响。因此，财务报表使用者无法确定在报告日属于价外的权益工具变为价内时可能需要发行多少潜在普通股。

- 7.14 而且，财务报表使用者注意到缺少 IAS 33 下普通股加权平均数计算的相关信息。例如，没有具体要求披露下列信息：

- (a) 期末潜在已发行普通股总数；以及
- (b) 对于将来可能稀释基本每股收益但由于在列报期间具有反稀释性而在计算中未予考虑的金融工具，可发行的用于结算这些金融工具的普通股的数量。

- 7.15 IAS 1 要求主体披露就各类股本对期初和期末已发行股份数量的调节。但是，IAS 1 和 IAS 33 都不要求主体提供关于主体现有权利和义务产生的期末已发行股份数量的潜在变动的信息。

- 7.16 鉴于 IAS 1 和 IAS 33 的局限性，理事会初步认为应该提供更多关于普通股潜在稀释的信息

⁹⁹ 按照 IAS 33 第 42 段，主体用归属于母公司的持续经营损益作为控制数来确定潜在普通股具有稀释性还是具有反稀释性。

以满足财务报表使用者的需要。¹⁰⁰此类信息有助于财务报表使用者了解普通股回报的分配、主体过去如何为其经营进行融资，以及未来主体的资本结构可能发生何种变动。对主体普通股的现有和潜在投资者而言，此潜在稀释的相关信息是有用信息。

- 7.17 理事会考虑了一种通过改善财务报表主表中的列报（包括所有者权益变动表）应对部分信息需求的方法。如第6节第6.60至6.95段所讨论的，除普通股以外的权益工具的潜在归属方法会导致主体将剩余综合收益总额归属于普通股；因此，应用归属法后，普通股将成为最终剩余部分。如果理事会不继续推进这些归属要求，潜在稀释信息会变得更加重要。如第6节讨论的，财务报表附注中的披露能够补充或取代除普通股外权益工具的潜在归属要求。
- 7.18 除了潜在稀释信息，财务报表使用者还请求提供关于新发行普通股对现有股东表决权的影响的信息。此类表决权信息可以与稀释信息一起提供。
- 7.19 基于第7.13至7.18段，理事会初步认为，在财务报表附注中额外披露潜在稀释会有所帮助。财务报表使用者表达了对稀释分析形式的不同偏好。理事会尚未考虑那些不同形式的优点，而是专注于识别有用的特定信息。
- 7.20 根据理事会的首选方法，交付普通股的衍生工具可被分类为金融资产、金融负债或权益工具。因此，普通股的回报可被分类为资产、负债或权益工具的金融工具所稀释。通过交付相当于固定现金金额的可变数量的股份结算的金融负债的潜在稀释是不受限制的。相反，通过交付固定数量的股份结算的权益工具（如满足固定换固定的认股权证）的潜在稀释是有限的。
- 7.21 披露的目标是让主体提供信息来帮助财务报表使用者评估可通过发行普通股结算的金融工具产生的对普通股的潜在稀释。为解决IAS 33的局限性，财务报表附注中的这些披露可提供关于任何可能增加已发行普通股数量而造成稀释的信息。
- 7.22 满足披露目标的信息可能包括：

¹⁰⁰ 本讨论稿中，潜在稀释是指已发行普通股数量由于结算一项金融工具而发生的任何实际或潜在增加。

- (a) 在每个报告期末所有可能稀释普通股的金融工具的列表；
- (b) 针对每组潜在稀释性金融工具的下列信息：
 - (i) 条款和条件，包括如何确定结算所需的普通股数量；
 - (ii) 股份结算的日期；以及
 - (iii) 基于报告期末的现状，在结算时待交付的股份数量；
- (c) 在期间内，已发行普通股数量变动和额外潜在普通股数量上限变动的调节，¹⁰¹包括：
 - (i) 报告期初和期末的已发行普通股和额外潜在普通股总数；
 - (ii) 普通股数量和额外潜在普通股（例如，权证发行、股票分拆、认股权证发行等）数量变动的来源；
 - (iii) 导致已发行普通股数量变动的结算日；以及
 - (iv) 任何股票回购计划的详细信息。

稀释披露示例

7.23 下列示例对第7.22段中讨论的披露进行了说明：

下列表格举例说明了已发行普通股数量变动和期间内可能发行的额外潜在普通股数量上限变动的调节：

	已发行普通股	额外潜在普通股数量上限
20X1年1月1日	5,000,000	900,000 ^(a)
20X1年1月1日		
发行认股权证	-	600,000
20X1年3月1日		
为换取现金发行普通股	200,000	-
20X1年6月1日		
债券转换	20,000	(20,000) ^(b)
	 接下文

¹⁰¹ 假设转换所有需要以股份结算的金融工具。

……承上文

20X1年9月1日		
认证股权行权	400,000	(400,000) (c)
20X1年12月31日		
	5,620,000	1,080,000

(a) 包括与20X0年第二季度发行的可转换优先股相关的800,000股和与20X0年第四季度发行的可转换债券相关的100,000股。
(b) 已转换债券不再是潜在稀释的来源。因此，债券转换减少了潜在普通股数量。
(c) 已行权的认股权证不再是潜在稀释的来源。因此，认股权证行权减少了潜在普通股数量。

7.24 第7.22段中讨论的披露所需的大部分信息已经在计算每股收益时要求提供了（对于应用IAS 33的主体）。此外，理事会认为第7.22段中讨论的披露可以与现有披露相结合，例如，与IAS 1要求的已发行股份披露相结合。将这些披露作为对第6节中考虑的任何备选归属方法的补充会有所帮助。如果理事会不继续推进任一归属备选方法，那么作为归属的替代方法，这些披露将变得更为至关重要。

7.25 披露可提供所有具有潜在稀释性的金融工具的概览。该信息有助于财务报表使用者评估权益工具间的回报分配以及该分配在未来可能发生的变动。

合同条款和条件

7.26 关于金融负债和权益工具的条款和条件的信息有助于财务报表使用者进行第2节识别出的评估以及不同未来情景下的回报分配等其他评估。

7.27 理事会初步认为，应当为关于影响现金流金额和时间的金融负债和权益工具提供有关其条款和条件的额外信息。该信息可能包括：

(a) 与确定结算金额相关的条款和条件，可能包括关于金融工具本金金额、利率、指数以及结算金额是否及如何取决于主体可获得的经济资源（如股价指数）及任何期权和或有事项的影响的信息；以及

(b) 结算时间，包括任何期权和或有事项的影响。

7.28 本讨论稿中（见第7.8段和第7.22段），关于影响金融工具优先顺序或对普通股的潜在稀释的条款和条件，理事会已经识别出应当披露的特定信息。

财务报表使用者的反馈意见表明，这些条款和条件应披露在财务报表附注中的一个单独位置。

- 7.29 理事会承认，当主体拥有大量披露范围内的金融工具时，汇总此类信息可能具有挑战性。理事会注意到存在整合此类信息的可能方法，如根据其主体未来现金流前景的可能影响将一组金融工具分层以及基于可能影响的重要性相应要求不同的披露方法。如果理事会决定最终确定此披露要求，将考虑主体已经按其他要求提供的信息。

寻求反馈的问题

问题9

理事会初步认为，在财务报表附注中提供下列信息对财务报表使用者是有用的：

- (a) 关于清算时金融负债和权益工具优先顺序的信息（见第7.7至7.8段）。主体可以选择按优先顺序在财务状况表中或在财务报表附注中列报金融负债和权益工具（见第6.8至6.9段）。
- (b) 关于普通股的潜在稀释的信息，包括披露所有的普通股潜在发行带来的潜在稀释（见第7.21至7.22段）。
- (c) 应在财务报表附注中提供的关于金融负债和权益工具条款和条件的信息（见第7.26至7.29段）。

您是否同意理事会的初步意见？请给出您的理由。

为向财务报表使用者提供有用信息，您建议如何改进理事会的建议从而克服第7.10段和第7.29段中识别的挑战？

在形成披露的初步意见时，您认为是否存在理事会应该考虑的其他挑战？

第8节——合同条款

- 8.1 本项目仅关注IAS 32范围内的金融工具。如第3.3段所述，国际财务报告准则中所有金融工具的定义（包括金融资产、金融负债和权益工具的定义）均指合同产生的权利和义务。IAS 32第13段指出：

本准则中，“合同”和“合同的”是指双方或多方之间的具有明确的经济结果的协议，协议各方难以摆脱这种结果，因为该协议通常在法律上具有强制性。合同（这里指金融工具）可以有不同形式，不一定要采用书面形式。

- 8.2 不过，确定权利和义务是来自于合同条款还是其他机制有时具有一定挑战。理事会考虑了：
- (a) 经济强制和间接义务（第8.4至8.26段）；以及
 - (b) 合同和法律间的关系（第8.27至8.36段）。
- 8.3 理事会初步认为，应将理事会的首选方法应用于由金融工具合同条款确立的权利和义务，包括因合同条款间接确立的义务。这点与IAS 32中的要求一致。将金融工具分类为金融负债或权益工具时，不应考虑可能影响发行方权利行使决定的经济激励。

经济强制和间接义务

- 8.4 一些金融工具赋予了主体（发行方）而非持有方选择结算结果的权利。例如，合同条款可能会赋予主体以符合负债定义的方式结算金融工具的权利（如果是唯一可能的结果）。
- 8.5 将此类金融工具分类为金融负债或权益工具时存在的挑战包括确定金融工具是否在实质上确立了符合金融负债定义的义务。
- 8.6 解释委员会和理事会过去曾考虑并解决了部分挑战。所考虑的部分金融工具的类型包括：
- (a) 主体发行的可在规定日期赎回的优先股。但如果主体未赎回优先股，则股息率和赎回金额将随时间推移而不断增加（解释委员会于2006年考虑了类似类型的金融工具——“具有‘递增’股息条款的可赎回优先股”）。
 - (b) 可在发行方的选择下转换为固定数量普通股的金融工具（解释委员会在2013年考虑了这种金融工具的其中一种类型）。
- 8.7 如果主体有结算选择权，经济激励可能促使主体行使负债结算结果，即使主体有选择

权益结算结果的权利（反之亦然）。经济激励的力度将取决于主体的权利和义务以及其他事实和情况。

- 8.8 在一些情况下，经济激励的力度很大，以致于一些人会认为主体是“受经济情况所迫”而行使特定结果，如一项负债结算结果。利益各方对于是否在区分金融负债和权益工具时应考虑经济激励，以及如果要考虑，经济激励的力度要多大才能等同于经济强制的问题上存在意见分歧。

应用理事会首选方法是否会解决上述挑战？

- 8.9 理事会的首选方法不仅基于金融工具是否要求主体交付经济资源，还基于如何确定义务金额。尤其是，如果该义务要求支付与主体可用经济资源无关的金额（如同现金流基于利率的非衍生金融工具），则金融工具将被分类为负债。即使主体有权无限期递延付款直至清算（如具有递增股息条款的可赎回优先股），或有权通过发行总价值相当于上述独立付款额的可变数量的股份来结算义务的情况下，仍是如此。
- 8.10 如第3.23段所述，根据理事会的首选方法，主体将把具有递增股息条款的可赎回优先股和可累积优先股等要求权分类为金融负债，而不考虑主体是否有义务交付经济资源。即，由于理事会的首选方法还考虑了义务金额的确定方式，因此，该方法将把包含支付与主体可用经济资源无关的金额的义务但允许主体无限期递延付款的金融工具分类为金融负债。此类要求权的付款时间虽然未知，但付款金额是已知的。因此，理事会的首选方法将在无需考虑经济激励和经济强制的情况下，回应有关具有递增股息条款的可赎回优先股的分类的顾虑。
- 8.11 尽管如此，应用理事会的首选方法时，还有其他类型的主体有权决定备选结算结果（负债或权益）的金融工具，理事会对此考虑了有关经济激励和经济强制的问题。
- 8.12 例如，反式可转换债券可在发行方的选择权下进行转换。发行方可在交付规定金额的现金

和固定数量的自身股份间做出选择。¹⁰²实际上，主体有权选择要求权结算方式意味着，主体义务的金额仅限于规定数量股份的价值和规定现金金额间的孰低值。

- 8.13 当将第8.12段中反式可转换债券分类为金融负债或权益工具时，问题是是否应考虑经济强制，以及如果考虑，按某一方式结算要求权的经济激励的力度得有多大才能等同于经济强制。
- 8.14 为了说明上述问题，理事会首先考虑了“典型”可转换债券。一个典型的可转换债券以发行方的记账本位币计价，可在持有方选择权下进行转换。持有方有权选择收取规定金额的现金或固定数量的股份。一个典型的可转换债券使主体有义务支付与规定数量的股份和规定金额现金之间孰高的金额。
- 8.15 理事会随后比较了典型可转换债券和反式可转换债券，按照理事会的首选方法：
- (a) 第8.14段的典型可转换债券中，有关主体须在持有方选择时支付现金的成分是一项负债成分，须以备选现金结算方式的现值计量。持有方转换成股份的权利属于单独的权益成分。即使在持有方极有可能行使转股权的情况下（例如，由于股份的价值高于现金支付金额），两种成分的分类要求仍然适用。如果持有方未行使转股权，则主体须交付经济资源。
 - (b) 第8.12段中的反式可转换债券整体属于权益，原因是主体有权通过发行固定数量的普通股来结算金融工具，而不用交付现金。即使是在主体极有可能不发行股份而是支付现金的情况下（例如，由于股份价值高于现金支付金额），该金融工具仍会被分类为权益。根据合同，主体没有不可避免的交付经济资源的合同义务。

¹⁰² 其他工具可能有类似的备选结算结果，包括：(a) 可赎回股份——主体拥有无条件以固定金额的现金回购股份的权力的普通股（此类股份相当于普通股，但具有嵌入看涨期权），以及(b) 购入看涨期权——以实物全额结算、赋予主体以固定金额现金回购固定数量普通股的权利的衍生工具。此类金融工具是相当于可赎回股份中的嵌入衍生工具的独立工具。如第5.43至5.47段所述，理事会未讨论对此类嵌入衍生工具可能的拆分方法的细节，但将结合对本讨论稿提议的反馈意见来进行讨论。

- 8.16 有关上述分类结果存在如下两种观点：
- (a) 观点A——第8.15段分类结果如实反映了主体的不同权利和义务。对于典型可转换债券，主体无权决定是否交付经济资源。该权利由持有方控制，因此在持有方决定不行使该权利之前，主体存在交付经济资源的义务。对于反式可转换债券，主体有权决定是交付经济资源，还是交付固定数量的股份，因此在主体放弃权益结算权并承诺交付现金之前，主体没有交付经济资源的义务。
 - (b) 观点B——第8.15段的分类结果是不合理的。这样分类会导致，极有可能转换为股票的可转换债券被分类为按照备选现金结算的现值确定的负债。类似地，这种分类会导致，极有可能以现金结算的反式可转换债券被分类为权益。此观点的支持者认为，为避免这种不合理的结果，应对IAS 32的要求进行修改。对于反式可转换债券，他们认为主体应考虑通过交付现金结算债券提供的经济激励，以确定金融工具是否有负债成分。换言之，他们认为经济激励应被视为产生了不可避免的结算结果。
- 8.17 主体通常有权在某一时刻以交付经济资源的方式偿付对其的全部或部分要求权（包括普通股要求权），例如，通过市场中回购要求权、支付股息或进行其他分配。如果主体不可能交付经济资源，则根本不存在针对其的要求权。
- 8.18 理事会认为，考虑一项金融工具应分类为金融负债还是权益工具时：
- (a) 主体可能放弃选择权益结算结果的权利并在清算前通过交付经济资源结算金融工具这一事实与该分析无关。与该分析相关的是，主体是否有不可避免的在除清算以外的规定时间交付经济资源的义务，而非主体是否拥有此类权利。主体有权在清算前的不同时刻以交付经济资源的方式（如通过自主选择分配）结算对其的大多数要求权中的全部或部分要求权。
 - (b) 经济激励不是权利或义务，而是影响主体或持有方行使特定权力的可能性的因素，可能会随着时间发生变化。以经济激励为基础将金融工具分类为金融负债或权益工具可能会体现可能的结果，但无法提供关于主体是否承担具有金融负债特征的不可避免的合同义务的相关信息。

8. 19 理事会赞同之前 IAS 32 AG26段的如下结论：¹⁰³

……将一项优先股归类为权益工具还是金融负债，不受下列因素影响：

- (a) 以前发放股利的情况；
- (b) 未来发放股利的意图；
- (c) 没有发放优先股股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响（因为如果不向优先股支付股利将限制向普通股支付股利）；
- (d) 发行方储备金的金额；
- (e) 发行方对一段期间内损益的预期；或者
- (f) 发行方影响当期损益的能力与否。

8. 20 反式可转换债券属于针对主体的要求权，但其特征与典型可转换债券不同¹⁰⁴。由于主体有权通过交付固定数量的自身普通股来结算反式可转换债券，因此将此债券分类为权益能够表明：

- (a) 其不会影响使用者对主体是否有充足的经济资源以履行其义务的评估。与普通股类似，金融工具的金额取决于主体的可用经济资源，原因是主体通常有权通过发行固定数量的自身普通股来结算要求权。
- (b) 由于可使用固定数量的主体自身的普通股结算金融工具，因此，该金融工具不会影响使用者对主体是否有能力在金融工具到期时满足其交付经济资源的要求的评估，原因在于该主体可选择以固定数量的股份结算金融工具，从而拥有无条件避免交付经济资源的权利。

8. 21 相比其解决的问题，试图在分析中考虑经济激励反而可能引起更多问题。影响主体决定行使负债结算权而非权益结算权的事实和情况相当广泛，

¹⁰³ 这也指 IFRIC 2的BC12段。解释委员会发现 “……赎回的历史可能产生一个合理的预期，即会满足将来所有的付款请求。然而，许多权益工具的持有方都合理地预期主体将会继续进行过去的支付。比如，主体几十年来一直对优先股支付股利。那么不进行这些支付将会使主体面临重大的经济代价，包括损害其普通股的价值。无论如何，正如 IAS 32 AG26段指出，持有方对于股利的预期不会导致优先股被确认为金融负债。”

¹⁰⁴ 理事会还制定了列报和披露要求，按此要求，主体须提供关于具有备选结算结果的要求权信息。这包括将权益内部的金额归属于除普通股以外的权益类别的要求。

因此，如果在识别金融负债过程中考虑经济激励，则会引起众多后续问题，包括：

- (a) 对主体的经济激励应多重大，才可使主体因受经济所迫而交付经济资源？以及，该临界值会对分类产生何种影响？
- (b) 市场变化会使经济激励的程度随时间推移而改变。因此，应仅在初始确认时对要求权进行分类时评估经济强制，还是需要持续评估，以考虑不断变化的事实和情况？
- (c) 对主体其他经济资源（如控制权变更条款）或其他要求权（如增加其他债务的利息或出现合同违约）或其他业务上的因素的影响是否会影响主体行使负债结算权的决定。对经济强制的评估是否应考虑超越了合同中备选方式的经济后果？如考虑，则在后续期间是否应考虑情况的变化？
- (d) 评估是否应当仅限于评估日的当前经济后果（即“内在价值”评估）？或者，评估时是否应考虑可能的未来结算产生的可能的未来经济后果？如考虑，应评估哪些未来情景？一般而言，受风险影响的选择权总是在未来经常潜在有利。

8.22 然而，理事会注意到，有时主体所谓的通过交付固定数量的普通股结算金融工具的权利被故意构造为“价外期权”（即总是为“价外期权”或总是对主体不利）。这意味着，主体支付现金或其他金融资产，或交付基于与主体可用经济资源无关的金额的自身股份，或以一种满足理事会首选方法中金融负债定义的方式结算金融工具通常对主体有利，即负债结算结果的公允价值通常低于权益结算结果的公允价值。

8.23 IAS 32包含了某些要求以帮助评估一项金融工具是否通过其条款和条件间接确立了满足金融负债定义的义务。IAS 32第20段指出：

尽管主体没有明确地承担交付现金或其他金融资产的合同义务，但是备选的股票结算方式对主体如此不利，因此，主体将使用现金结算。在任何情况下，持有方实质上可以确保至少获得以现金结算所能得到的金额。

8.24 理事会初步认为，应当保留IAS 32第20段中有关间接义务的要求。理事会注意到，保留这些要求会减少在金融工具分类时取得预期结果的结构化机会，这种情况下按照合

同条款行使特定选择权总是对主体有利。IAS 32第20段中要求重点关注金融工具的合同条款，与本节所述的在金融工具分类时不考虑经济激励的一般原则并不冲突。但这些要求须根据理事会的首选方法相应更新，以反映导致分类为负债的特征。

8. 25 例如，假设一项金融工具虽含有支付与特定数量（假设为X股）的自身股份公允价值相等的现金的义务，但也赋予了主体通过实际交付不同于该特定数量（大于X）的股份结算金融工具的权利。由于权益结算结果的价值总是高于负债结算结果的价值，因此主体总是会以现金结算。根据理事会在第8. 24段形成的初步意见，此类金融工具将被分类为金融负债。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

8. 26 理事会初步认为，在将金融工具分类为金融负债或权益工具时，不应考虑可能影响发行方行权决定的经济激励。因此，根据理事会的首选方法，分类应以由合同确立的权利和义务为基础，包括根据合同条款间接确立的义务。这与IAS 32第20段规定的当前方法一致。

问题10

您是否同意理事会的如下初步意见：

- (a) 在将金融工具分类为金融负债或权益工具时，不应考虑可能影响发行方行权决定的经济激励。
- (b) 应保留IAS 32第20段对间接义务的要求。

请给出您的理由。

合同与法律间的关系

8. 27 非合同性资产和负债（如因政府的法律要求而产生的权利和义务）不是金融负债或金融资产（如所得税）。IAS 32 AG12段规定：

非合同性的负债或资产（如因政府的法定要求而征收的所得税）不是金融负债或金融资产。所得税的核算应依据《国际会计准则第12号——所得税》。类似的，《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》中定义的推定义务不是因合同而产生的义务，因而不是金融负债。

8. 28 然而，理事会注意到有关法律对现有合同（除可执行性以外的）权力和义务影响的相关问题，即将合同分类为金融负债或权益工具是否仅依据合同条款，还是也应考虑可能影响合同中权利和义务的特定司法管辖区主管部门发布的法律、监管规定或其他法律工具。
8. 29 能够演示上述挑战的交易有两种，包括：
- (a) 因法律或监管要求或有可转换为普通股的债券。此类交易产生的问题为：在将该金融工具分类为金融负债或权益工具时，是否应考虑在主体发行的特定类型的要求权上施加或有转换特征的法律？IFRS 9第B4.1.13段中的例子（工具E）阐释了仅为本金和未偿付本金金额之利息的合同现金流。该例中，评估合同现金流是否仅为本金和未偿付本金金额之利息时，未考虑引入不同合同现金流的监管规定的影响。
 - (b) 因法律或监管要求在企业收购时需强制购买非控制性权益（强制要约收购（MTO））。解释委员会收到的提交问题是关于收购方是否应在取得对被收购方的控制权之日将强制要约收购确认为负债。解释委员会中微弱多数的成员认为，应在收购方取得对被收购方的控制权之日按照IAS 32中一致的方式将强制要约收购确认为负债。而其他解释委员会成员认为，强制要约收购不属于IAS 32（因其属于非合同性的）和IAS 37的范围（因其属于待执行的）。因此，不应确认为负债。
8. 30 基于合同条款进行分类与IFRS 9的要求一致，可确保持有方和发行方对受法律影响的或有可转换债券的考虑一致（持有方将其作为金融资产，而发行方将其作为金融负债或权益工具）。但这样做可能导致，例如，对于强制要约收购产生的义务（与签出看跌期权产生的负债的影响类似），由于不属于IAS 32的范围而在分类时未予考虑。其他国际财务报告准则（如IAS 37）可能就主体因法律引起的权利和义务进行会计处理时产生的问题提供特定的指南。但对于负债和权益分类问题，理事会未制定其他国际财务报告准则。
8. 31 此外，如果将因法律产生的权利和义务的处理视为等同于IAS 32下的合同条款，则可能对强制要约收购采取与签出看跌期权一致的会计处理。但如果为了纳入法律产生的权利和义务而彻底改变IAS 32和IFRS 9的范围，将会导致除了区分负债和权益外的其他影响。

尤其是，纳入合同之外的权利和义务将扩大金融工具的概念范围。这样做有可能带来超出第8.29段所述的理事会已知影响之外的后果，并影响到FICE项目之外的交易。这些后果还会带来其他需要解决的挑战，包括与法律法规影响特定相关的确认、终止确认和重分类要求相关的挑战，¹⁰⁵这些都超出了FICE项目的范围。

初步意见和寻求反馈的问题汇总

- 8.32 无论金融工具的权利和义务是因合同还是法律产生的，对主体的影响是一样的。因此，如果主体以相同的方式对类似影响进行会计处理，将增加财务报表的可比性和有用性。但许多资产和负债具有类似的特征或影响。然而，不同国际财务报告准则有不同的应用要求，理事会确定各项国际财务报告准则的范围，以明确该准则范围内交易的会计处理。
- 8.33 理事会围绕合同概念设计了针对金融工具的会计处理的国际财务报告准则要求，包括确认、终止确认、分类和计量要求。理事会未针对因法律产生的权利和义务的会计处理设计上述要求。
- 8.34 IFRIC 2的确提及了在分类日有效的当地相关法律法规。但理事会注意到，IFRIC 2是针对特定的事实情况制定的，在实务中影响有限，因此理事会认为其不应重新考虑该解释公告，也不应广泛应用该解释公告中的相关分析。
- 8.35 IFRS 9制定过程中，理事会承认受立法影响，在特定情况下某些政府或其他主管机构有权要求部分金融工具的持有方承担损失。在IFRS 9中，理事会已决定当主体评估或有可转换金融资产时，主体的分析范围应仅限于合同条款和条件。理事会注意到，IFRS 9要求持有方分析金融资产的合同条款，以确定该资产是否产生仅为本金和未偿付本金金额之利息的现金流。换言之，持有方不会在其分析中将仅因政府或其他主管机构的立法权而产生的付款视作现金流。这是因为金融工具合同条款中不包括这种权利和相关支付。¹⁰⁶
- 8.36 理事会初步认为，与应用IAS 32和IFRS 9一致，主体应将理事会的首选方法应用于金融工具的合同条款。

¹⁰⁵ 例如，IAS 32中的要求基于如下假设：交易的发生以合同各方间达成的协议为基础，而主管机构可单方面修订法律法规，且无需取得交易对手方的同意。

¹⁰⁶ 见IFRS 9结论基础部分BC4.191段。

在对本讨论稿的反馈意见进行分析后，理事会将考虑其是否应采取任何行动，以应对强制要约收购的会计处理，包括潜在的披露要求。

问题11

理事会初步认为，主体应将理事会的首选方法应用于金融工具的合同条款，即与 IAS 32 现有准则范围保持一致。您是否同意这一初步意见？请给出您的理由。

附录 A——分类和列报的备选方法

- A1 理事会考虑了下列理事会首选方法的备选方法：
- (a) 方法A——分类仅基于是否存在在除清算以外的规定时间交付经济资源的合同义务（第A4段）。
 - (b) 方法B——分类仅基于义务是否为支付与主体经济资源无关的金额（第A5段）。
- A2 本讨论稿中所有三种方法间的整体分析类似，包括在很多情况下对衍生金融工具应用的方法。这些方法的差异在于如何通过分类和列报的组合描述第2节识别的主要区分（见第2.32至2.42段）。与理事会首选方法相同的区分需向财务报表使用者提供相关的信息来进行第2节中识别的评估。但是，这些方法的差异在于它们如何影响财务状况表和损益表的结构。
- A3 对于每种方法，我们总结了其与理事会首选方法之间的差异。本讨论稿在附录C中举例说明了所有三种方法的分类和列报的影响。

方法A

- A4 方法A通过分类和列报捕捉到下列特征：
- 分类**
- (a) 当（且仅当）主体有在除清算以外的规定时间交付经济资源的义务时，方法A才会将要求权分类为负债，而不论该义务的金额多少。
 - (b) 方法A不会将主体能够通过交付其他权益要求权结算的要求权分类为负债，也不会将主体拥有无条件推迟支付直至清算的要求权分类为负债，不论该义务的金额是如何确定的。
 - (c) 使用与理事会首选方法相同的计量单元对衍生金融工具应用方法A，会导致以现金净额结算的基于自身权益工具的衍生工具被分类为金融负债，不论任何变量如何影响该衍生工具的净额。
 - (d) 复合工具和赎回义务的要求仍然适用于方法A。但是，负债端仅包括交付现金和其他金融工具的义务。

- (e) 方法A可能仍需要IAS 32中的可回售例外规定，因为所有针对主体的要求权都有可能满足负债的定义。

列报

- (a) 方法A会区分负债是否为支付与主体可用经济资源无关的金额。该要求与理事会首选方法下针对负债的要求相同（见第5节），从而帮助使用者评估资产负债表偿债能力和回报。
- (b) 方法A会区分权益要求权是否为支付与主体可用经济资源无关的金额。该要求与理事会首选方法下针对权益要求权的要求不同。尤其是，主体不仅需要提供更多有关除普通股以外的权益类别的信息，而且还必须在财务报表主表上突出列报承诺提供规定回报的权益工具的影响，从而帮助使用者评估资产负债表偿债能力和回报。这是因为方法A不会在分类时考虑要求权的金额。

方法B

A5 方法B通过分类和列报捕捉到下列特征：

分类

- (a) 当（且仅当）主体有支付与主体可用经济资源无关的金额的义务时，方法B才会将要求权分类为负债，不论是否要求主体在除清算以外的规定时间交付经济资源。
- (b) 即使要求主体在除清算以外的规定时间通过交付经济资源结算要求权，方法B也不会将与主体可用经济资源有关的要求权分类为负债。
- (c) 如果其净额受与主体可用经济资源无关的变量影响，使用与理事会首选方法相同的计量单元对衍生金融工具应用方法B将导致基于自身权益工具的衍生工具被分类为金融负债，而不论结算的形式如何。
- (d) 复合工具和赎回义务的要求仍然适用于方法B。但是，负债端仅包括支付与主体可用经济资源无关的金额的义务。

- (e) 取决于将方法B应用于金融工具的方式，方法B可能不需要IAS 32中的可回售例外规定，因为始终都会存在与主体可用经济资源有关的要求权。

列报

- (a) 方法B会区分负债是否为要求在除清算以外的规定时间交付经济资源的负债。该要求与理事会首选方法下针对负债的要求相同（见第5节），从而帮助使用者评估资金流动性和现金流。
- (b) 方法B会区分权益要求权是否为要求在除清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产。该要求与理事会首选方法下针对权益要求权的要求不同。尤其是，主体不仅需要提供更多关于除普通股以外的权益类别的信息，而且还须突出列报要求交付资源的金融工具的影响，从而帮助使用者评估资金流动性和现金流。这是因为方法B不会在分类时考虑要求的资源交付的时间。

附录B——对《概念框架》和其他国际财务报告准则的影响

《财务报告概念框架》

- B1 区分负债和权益的影响是会计的基本方面，这可以追溯到《概念框架》中的要素定义。
- B2 为回应《2011年议程咨询》的反馈意见，理事会于2012年在其研究议程中增加了FICE项目。该反馈意见包括要求改进IAS 32或《概念框架》或同时改进二者。与《〈2012年议程咨询〉反馈意见公告》中的理事会声明相一致，理事会开始在概念框架项目中讨论区分负债和权益相关的某些挑战。
- B3 在概念框架项目中，理事会决定《概念框架》应继续在负债和权益间进行二元区分。理事会考虑了增加代表要求权的要素数量，或在不进行区分的情况下定义要求权的建议。但是，理事会发现：¹⁰⁷
- (a) 主体的资产和其他要求权的确认和计量的流程将导致至少一个要求权的账面金额以剩余部分计量；以及
 - (b) 即使只有两类要求权被定义为财务报表要素，也可以提供关于额外类别的负债和权益的信息。
- B4 2018年3月，理事会发布了修订版《概念框架》，其中包括修订的负债定义和新的支持性指南。对负债定义的修改并不是为了应对应用该定义来区分负债和权益时相关的挑战。因此，新《概念框架》中的负债定义没有被用来在本讨论稿中区分负债和权益。
- B5 FICE项目的范围集中在金融工具上，并且其目的是对应用IAS 32区分金融负债和权益工具的特定挑战进行调查和提出解决方案。如果理事会最终决定执行本讨论稿中的初步意见，则需考虑对《概念框架》的可能影响。
- B6 理事会承认，该研究的一种可能结果是建议增加与区分负债和权益相关的《概念框架》修订项目。然而，理事会预期

107 更多详细信息，见《财务报告概念框架》的结论基础部分BC4. 90至BC4. 91段。

本讨论稿中的任何可能的修订都不会导致对《概念框架》第4.28至4.35段中支持性指南的修改。该指南并不是用来帮助区分负债和权益。¹⁰⁸只有在考虑了对本讨论稿中初步意见的反馈意见之后，才会按照理事会应循程序决定是否增加《概念框架》修订项目。

B7 IAS 32是国际财务报告准则之一，该准则包括将要求权分类为负债和权益的要求。另一个具有类似分类问题的国际财务报告准则是IFRS 2。

B8 目前，IFRS 2中对负债和权益的区分与《概念框架》一致。如果理事会最终决定通过增加项目来提议修订《概念框架》，使其与本讨论稿中初步意见保持一致，则可能对未来修订IFRS 2产生影响。任何在议程中增加IFRS 2项目的决定都要符合理事会的应循程序。

其他国际财务报告准则和理事会项目

B9 某些其他国际财务报告准则中的要求取决于IAS 32的要求。因此，此研究项目的结果可能对这些国际财务报告准则产生影响。受影响的其他国际财务报告准则可能包括：

- (a) 其他金融工具准则和解释公告，包括《国际财务报告准则第9号——金融工具》；
- (b) 财务业绩列报和披露准则，包括《国际会计准则第33号——每股收益》；以及
- (c) 企业合并和合并财务报表准则，包括《国际财务报告准则第3号——企业合并》和《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》

B10 本讨论稿包括对其他国际财务报告准则的可能影响的简要讨论（如相关）。如果理事会决定在其议程中增加修订或替换IAS 32的项目，则将更详细地讨论其所导致的对其他国际财务报告准则的可能修订。

B11 理事会还考虑了在其他项目中涉及的财务报告特定方面，这些方面与理事会正在考虑的本项目的部分事项存在重叠。理事会将继续考虑这些事项。这些项目包括：

- (a) 披露原则项目，该项目考虑广泛的国际财务报告准则下的列报和披露要求；以及
- (b) 主要财务报表项目，该项目考虑财务状况表和财务业绩表的结构。

B12 有关所有理事会项目的更多信息，请访问我们的网站：
<https://www.ifrs.org/projects/>.

¹⁰⁸ 参见《财务报告概念框架》的结论基础部分BC4.92段。

附录 C——应用不同方法的分类结果简要汇总

要求权	方法 A	方法 B	理事会的 首选方法	IAS 32	《2018 概念框架》
简单债券	负债				
普通股	权益				
可按公允价值赎回的股份 ^(a)	负债	权益	负债	负债	负债
不可赎回的	权益	负债	负债	权益	权益
可累积 优先股 交付相当于 固定金额现 金的可变数 量的股份的 义务	权益	负债	负债	负债	权益

(a) 假设可按公允价值赎回的股份不满足IAS 32中的可回售例外规定。

附录 D——理事会首选方法和IAS 32的比较

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
简单债券	<p>负债分类，且其收益或费用计入损益</p> <p><i>(见第3节——具有在除清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的义务和支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i></p>	<p>负债分类，且其收益或费用计入损益</p>
普通股	<p>权益</p> <p><i>(见第3节——无在除清算以外的规定时间交付经济资源的义务，且无支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i></p>	<p>权益</p>
可按公允价值赎回的股份（假设其不满足IAS 32中的可回售例外规定）	<p>负债分类，且由公允价值变动产生的收益或费用单独计入其他综合收益</p> <p><i>(见第3节——有在除清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的义务，但无支付与主体可用经济资源无关的金额的义务以及第6节)</i></p>	<p>负债分类，且其收益或费用计入损益</p>
可按公允价值赎回的股份（假设其满足IAS 32中的可回售例外规定）	<p>权益，账面金额不因须交付的现金金额的后续变动而更新（但根据IAS 1额外披露）</p> <p><i>(见第3节——理事会的首选方法下可能继续要求可回售例外规定)</i></p>	<p>权益，账面金额不因须交付的现金金额的后续变动而更新（但根据IAS 1额外披露）</p>

接下
文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
不可赎回可累积优先股	负债分类，且其收益或费用计入损益 <i>(见第3节——无在除清算以外的规定时间交付经济资源的义务，但有支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i>	权益
不可赎回非累积优先股	权益，且用与IAS 33一致的方法将综合收益总额归属于此类权益 <i>(见第3节——无在清算以外的规定时间交付经济资源的义务，且无支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i>	权益
交付相当于固定金额现金的可变数量的股份的义务	负债分类，且其收益或费用计入损益 <i>(见第3节——无在除清算以外的规定时间交付经济资源的义务，但有支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i>	负债分类，且其收益或费计入损益
具有非衍生成分的复合工具 (见第3节)		
在四年末支付固定金额的现金以及自主决定支付与普通股股东股息相当的股息的义务	负债成分 = 在四年末支付固定金额的现金的义务 <i>(类似普通债券——按照IFRS 9进行会计处理)</i>	负债成分 = 在四年末支付固定金额的现金的义务
	权益成分 = 自主决定支付四年股息。初始确认时作为剩余部分计量 <i>(类似普通股——作为剩余部分计量)</i>	权益成分= 自主决定支付四年股息。初始确认时作为剩余部分计量

接下文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
自主决定支付股息的具有在清算时支付固定金额的义务的不可赎回非累积优先股	负债成分 = 在清算时支付固定金额的现金的义务 <i>(但是, 现值在持续经营的基础上是可以忽略的。见第3.24段)</i>	无负债成分
	权益成分 = 自主决定支付股息。初始确认时作为剩余部分计量。 <i>(类似不可赎回非累积优先股)</i>	整体为权益
衍生工具 (见第4节) 远期合同, 或签出期权, 以此: (a) 收取固定金额的现金 (按记账本位币); 并且 (b) 交付可变数量的普通股, 与黄金指数价值挂钩。		
以实物全额结算 (交换现金和股份) 和以股份净额结算	负债分类, 且其收益或费用计入损益 <i>(见第4节——既无交付现金或其他金融资产的义务, 也无按净额收取现金的权利, 而衍生工具净额受与主体可用经济资源无关的变量影响)</i>	负债分类, 且其收益或费用计入损益
以现金净额结算	负债分类, 且其收益或费用计入损益 <i>(见第4节——有交付现金或其他金融资产的义务, 或按净额收取现金的权利, 同时衍生工具净额受与主体可用经济资源无关的变量影响)</i>	负债分类, 且其收益或费用计入
远期合同, 或签出期权, 以此: (a) 收取固定金额的现金 (按记账本位币); 并且 (b) 交付固定数量的普通股。		

接下文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
以实物全额结算（交换现金和股份）	<p>权益（正在考虑将综合收益总额归属此类权益的不同方法）</p> <p><i>（见第4节——既无交付现金或其他金融资产的义务，也无按净额收取现金的权利，且衍生工具净额不受与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p>	权益
以股份净额结算	<p>权益（正在考虑将综合收益总额归属此类权益的不同方法）</p> <p><i>（见第4节——既无交付现金或其他金融资产的义务，也无按净额收取现金的权利，且衍生工具净额不受与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p>	<p>负债分类，且其收益或费用计入损益</p>
以现金净额结算	<p>负债分类，且由公允价值变动产生的收益或费用单独计入其他综合收益</p> <p><i>（见第4节——有交付现金或其他金融资产的义务，或按净额收取现金的权利，但衍生工具净额不受与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p>	<p>负债分类，且其收益或费用计入损益</p>

接下文...

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
<p>以实物全额结算（交换现金和股份）的远期合同，或签出期权，以此：</p> <p>(a) 收取固定金额的外币现金；并且</p> <p>(b) 交付固定数量的普通股</p>	<p>如果合同满足特定标准，则为负债分类，且由公允价值变动产生的收益或费用单独计入其他综合收益</p> <p><i>（见第4节——既无交付现金或其他金融资产的义务，也无按净额收取现金的权利，但衍生工具的净额受与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p> <p><i>（见第6节——衍生工具净额受外币变量影响但不受其他任何与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p>	<p>负债，除非其满足外币配股权发行例外规定时，在这种情况下被分类为权益。</p>
<p>以实物全额结算（交换负债和股份）的远期合同，或签出期权，以此：</p> <p>(a) 交付以主体记账本位币计价的固定金额的现金而清偿现有负债；并且</p> <p>(b) 交付固定数量的普通股。</p>	<p>权益（正在考虑将综合收实物归属此类权益的不同方法）</p> <p><i>（见第4节——既无交付现金或其他金融资产的义务，也无按净额收取现金的权利，且衍生工具净额不受与主体可用经济资源无关的变量影响）</i></p>	<p>权益</p>

接下文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
具有衍生成分的复合工具 (见第5节)		
在四年后交付固定金额的现金的债券，该债券在债券持有方的选择权下可转换为固定数量的普通股	负债成分 = 在四年后支付固定金额的现金的义务 <i>(类似普通债券——按照IFRS 9进行会计处理)</i>	负债成分 = 在四年后交付固定金额的现金的义务 (与普通债券分类一致)
	权益成分 = 在持有方的选择下有将债券转换为固定数量普通股的义务。初始确认时作为剩余部分计量 <i>(类似以实物全额结算，即交换负债和股份，签出期权以收取/清偿/转换一项须支付固定金额现金的现有负债，并交付固定数量的普通股——作为剩余部分计量。)</i>	权益成分 = 在持有方的选择下有将债券转换为固定数量普通股的义务。初始确认时作为剩余部分计量
在四年后交付固定金额的现金的债券，该债券在发行主体的选择权下可转换为固定数量的普通股	整体为权益 (正在考虑综合收益总额归属此类权益的不同方法) <i>(见第5节 —— 无在除清算以外的规定时间交付现金或其他金融资产的义务且，无支付与主体可用经济资源无关的金额的义务)</i>	整体为权益

接下
文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
<p>在四年后交付固定金额的外币的债券，该债券在债券持有方的选择权下可转换为固定数量的普通股</p>	<p>整体分类为负债，不过，视合同是否满足特定标准，有可能将外币转股权的公允价值变动产生的收益或费用单独列报于其他综合收益</p> <p><i>(见第4节——有交付现金或其他金融资产的义务，而且衍生工具净额受与主体可用经济资源无关的变量影响)</i></p> <p><i>(见第6节——衍生工具净额受外币变量影响但不受与主体可用经济资源无关的其他任何变量影响)</i></p>	<p>作为一个整体分类为负债。根据 IFRS 9，主体可以选择分拆转股权并将该转股权以公允价值计量且其变动计入当期损益，或将整个金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益</p>
	无权益成分	无权益成分

接下文……

……承上文

要求权	理事会的首选方法 ^(a)	IAS 32 ^(a)
赎回义务 （见第5节）		
签出期权，以此： (a) 收取/清偿/转换固定数量的普通股；并且 (b) 在四年后支付固定金额的现金	负债成分 = 在四年后支付固定金额的现金的义务 <i>（类似普通债券——按照IFRS 9进行会计处理）</i>	将赎回金额的现值（即，在四年后支付固定金额的现金的义务）确认为金融负债并从权益内部重分类
	权益成分 = 在持有方的选择下有以交付固定数量的普通股交换固定金额现金的义务以及有权自主决定支付四年股息 <i>（类似以实物全额结算，即交换负债和股份，签出期权以收取/清偿/转换一项须支付固定金额现金的现有负债，并交付固定数量的普通股）</i>	

(a) 如果将金融工具分类为金融负债并指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益，则按照IFRS 9将负债由于信用风险变动的影响计入其他综合收益。



IFRS[®]

International Financial Reporting
Standards[®]

IFRS Foundation[®]

IFRS[®]

IAS[®]

IFRIC[®]

SIC[®]

IASB[®]

欲获取正在使用或已注册商标的国家或地区的详细信息，请联系国际财务报告准则基金会。

国际会计准则理事会是国际财务报告准则基金会的独立准则制定机构

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

电话: +44(0)20 7246 6410

邮箱: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

出版部

电话: +44(0)20 73332 2730

邮箱: publications@ifrs.org

IAS[®]

ISBN 978-1-911040-92-7

9 781911 040927 ▶