

金融负债与权益工具的区分应用案例

——对减资程序的考虑

【例】 甲公司为中国境内注册的股份制企业，其控股股东为乙公司。2X21年1月1日，丙公司作为战略投资人向甲公司增资3亿元人民币，甲公司按照相关规定完成了注册资本变更等手续。增资后，丙公司持有甲公司20%的股权，乙公司仍然控制甲公司。除普通股外，甲公司无其他权益工具。甲、乙、丙公司签署的增资协议约定，如果甲公司3年内营业收入年均增长率未达到10%，丙公司有权要求甲公司以现金回购其持有的甲公司股权，回购价格为丙公司增资3亿元和按8%年化收益率及实际投资期限计算的收益之和。增资协议赋予丙公司的前述回售权属于持有人特征，即仅由丙公司享有，不能随股权转让。按照相关法律规定，甲公司回购股份需要履行必要的减资程序。除上述外，不考虑其他情况。

分析： 本例中，丙公司有权要求甲公司以现金回购其持有的甲公司股权（即丙公司具有回售权），该回售权取决于发行人（甲公司）和持有人（丙公司）均不能控制的未来不确定事项（即甲公司3年内营业收入年均增长率未达到10%）的发生或不发生，属于或有结算条款，且不属于“几乎不具有可能性”的情形，甲公司不能无条件地避免

以现金回购自身权益工具的合同义务。

虽然按照相关法律规定，甲公司回购股份需要履行必要的减资程序，但这只是甲公司履行合同义务的必要法律程序。“存在回购义务”与“履行回购义务”是两个不同的概念，对甲公司履行合同义务能力的限制，并不能解除甲公司就该金融工具所承担的合同义务，也不表明甲公司无须承担该金融工具的合同义务。

因此，在 2X21 年 1 月 1 日，甲公司应当根据收到的增资款确认股本和资本公积（股本溢价）；同时，按照回购所需支付金额的现值，将回购丙公司所持本公司股权的义务从权益重分类为一项金融负债。

分析依据：根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十、十一、十二条等相关规定；参考《〈企业会计准则第 37 号——金融工具列报〉应用指南 2018》第 12 页、23 页至 25 页等相关内容。