

【德勤会计准则视点】新金融工具篇：

（五）公允价值变动计其他综合收益的权益工具投资



进入 2018 年，新金融工具准则时代已经来临，我们推出《德勤会计准则视点——新金融工具篇》系列，与您分享新金融工具准则可能对实务产生的影响及其应对。

紧接上期内容，本期我们将与您一起梳理新金融工具准则对非交易性权益工具投资会计处理的影响。企业投资其他上市公司股票或者非上市公司股权，都可能属于该情形。

如之前所述，权益工具投资一般不能通过现金流量的 SPPI 测试，因此默认分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。然而在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（我们简称“FVTOCI-权益工具”）。

哪些投资属于非交易性权益工具投资，可以指定为 FVTOCI-权益工具？

指定为FVTOCI-权益工具，意味着该金融资产是：

➤ 非交易性的

根据准则规定，金融资产满足下列条件之一的，表明企业持有该金融资产的目的是交易性的：

- （一）取得相关金融资产的目的，主要是为了近期出售或回购；
- （二）相关金融资产在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式；
- （三）相关金融资产属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。

因此，只有不符合上述条件的投资才可以进行该指定。

➤ 权益工具投资

权益工具投资需满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（CAS 37）中对于权益工具的定义。

德勤观察

权益工具投资需满足 CAS 37 中对于权益工具的定义意味着，对于该工具的发行方而言，该项工具应分类为权益工具，而非负债。例如，普通股对于发行方而言，分类为权益工具，对于投资方而言，也属于权益工具投资。

但是，需要注意的是，CAS 37 第三章所述的按该章规定分类为权益工具的特殊金融工具（包括可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具）本身并不符合权益工具的定义，因此从投资方的角度也就不符合指定为 FVTOCI-权益工具的条件。例如某些可回售金融工具，如开放式基金，基金持有人可将基金份额回售给基金，该基金发行的基金份额并不符合权益工具的定义，只是按照 CAS 37 第三章的规定从基金本身报表的角度可能分类为权益工具。这种情况下，投资人持有的该基金份额，并不能指定为 FVTOCI-权益工具。

可能符合指定为 FVTOCI-权益工具的投资条件的，包括原在可供出售金融资产核算的以公允价值进行后续计量的上市公司或非上市公司普通股股权，以及原在可供出售金融资产核算的以成本进行后续计量的非上市公司普通股股权等。但我们建议企业在进行该指定时充分认识下文提及的对公司未来损益的影响并作出综

合的判断。

非交易性权益工具投资的该项指定，如何进行会计处理？

在将非交易性权益工具投资指定为 FVTOCI-权益工具时，您需要充分认识到该科目的会计处理和对企业财务状况和经营成果的影响：

- 所有公允价值利得或损失（股利收入除外）计入其他综合收益，并永远不得转入损益
 - 所有利得或损失（股利收入除外）均应计入其他综合收益，并且当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失将从其他综合收益中转出并直接计入留存收益，不得转入损益；
 - 对于权益工具投资的上述指定意味着原准则中进行减值评估以及在处置时将累计公允价值利得或损失转至当期损益的要求不再适用，因为所有利得和损失（股利收入除外）将永久保留在所有者权益中；
- 股利收入计入当期损益
 - 只有在企业收取股利的权利已经确立，与股利相关的经济利益很可能流入企业，且股利的金额能够可靠计量时，企业才能确认股利收入并将其计入当期损益。

德勤观察：

需要注意的是，新金融工具准则下，非交易性权益工具投资该项指定的会计处理既不同于原准则下的可供出售金融资产，也不同于新准则下的通过现金流量 SPPI 测试并分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资（我们称为“FVTOCI-债务工具”）。

与可供出售金融资产的比较

新金融工具准则下 FVTOCI-权益工具的计量方式与原金融工具准则下的可供出售金融资产，都是将公允价值变动计入其他综合收益，但两者有本质的区别：

- 可供出售金融资产计入其他综合收益的累计公允价值变动可以在出售该金融资产时再循环转入损益，而 FVTOCI-权益工具不可以；
- 可供出售金融资产需进行减值评估并相应确认减值损失，而 FVTOCI-权益工具无需确认减值损失。

与FVTOCI-债务工具的比较

新金融工具准则下的 FVTOCI-权益工具，与新金融工具准则下的 FVTOCI-债务

工具，同样是以公允价值计量，且其变动计入其他综合收益，但两者有明显的差异：

- FVTOCI-债务工具类别要求符合特定条件（业务模式为以收取合同现金流量和出售为目标，且通过现金流量的 SPPI 测试）时必须分类为 FVTOCI 类别，是一个满足条件必须的分类（除非采用公允价值选择权），而 FVTOCI-权益工具类别是在符合特定条件（非交易性的权益工具投资）下的选择权。
- FVTOCI-债务工具投资类别在终止确认时，累积在其他综合收益的公允价值变动会转至当期损益，而 FVTOCI-权益工具投资类别除股利收入计入当期损益外，所有利得或损失均应计入其他综合收益，终止确认时也不能转至当期损益；
- FVTOCI-债务工具投资类别需要确认减值损失，而 FVTOCI-权益工具投资类别并无减值的要求。

企业可以对每项金融工具单独判断，在初始确认或首次执行新准则时决定指定或不指定。同时该指定一经做出，不得撤销。因此，企业在将非交易性权益工具投资指定为 FVTOCI-权益工具时需要审慎判断，充分考虑其计量方式的后续影响。

哪些情形适合或不适合该项指定？

实务中，权益工具投资适合上述指定的情形可能是有限的，这是因为：（一）不符合非交易性权益工具投资的要求；（二）公司希望相关投资的公允价值变动或处置价差未来能够体现在公司净利润中。采用该项指定，可以避免权益工具投资的公允价值变动对公司业绩波动的影响，但另一方面，未来该项投资处置时的已实现收益也不能在公司净利润中反映。从另一角度来说，如果投资满足非交易性权益工具投资的要求，且公司预计投资收益能够通过分配股利实现，则上述指定从经济上和会计上而言可能是合适的。

对于权益工具投资较多的企业，实施新金融工具准则可能对其投资的分类、计量以及披露产生显著影响。企业需要充分认识指定为 FVTOCI-权益工具对企业损益的影响，并适当选择该会计政策，将符合条件的非交易性权益工具投资进行指定。

新金融工具准则时代已经来临，您准备好了吗？

如需进一步的信息或咨询，敬请联系以下德勤团队。

杨梁

上海

德勤专业技术合伙人

电话: +86 21 6141 2938

电子邮件: caroyang@deloitte.com.cn

戴易瑞

北京

德勤专业技术合伙人

电话: +86 10 8520 7717

电子邮件: dday@deloitte.com.cn

韩健

上海

德勤金融服务审计合伙人

电话: +86 21 6141 1841

电子邮件: jahan@deloitte.com.cn

刘世清

上海

德勤专业技术高级经理

电话: +86 21 6141 2883

电子邮件: sqliu@deloitte.com.cn

宫明亮

上海

德勤专业技术高级经理

电话: +86 21 6141 6580

电子邮件: gogong@deloitte.com.cn

杨聚峻

香港

德勤专业技术高级经理

电话: +852 2852 1928

电子邮件: jlyang@deloitte.com.hk

孙维琦

上海

德勤金融服务审计高级经理

电话: +86 21 6141 2163

电子邮件: vicsun@deloitte.com.cn

点击 [这里](#), 查看更多本系列文章:

【德勤会计准则视点】新金融工具篇: (一) 新金融工具准则实施在即, 您准备好了吗?

【德勤会计准则视点】新金融工具篇: (二) 业务模式测试和应收账款、票据的核算

【德勤会计准则视点】新金融工具篇: (三) 常见投资的分类和计量

【德勤会计准则视点】新金融工具篇: (四) 权益工具投资全面采用公允价值计量