

## 2017 税务师考试《财务与会计》第十五章高频考点汇总

### 第十五章 所有者权益

序号	考点	考频
考点一	金融负债和权益工具的区分	★★★★
考点二	其他权益工具	★★★★
考点三	资本公积和其他综合收益的核算	★★★★

#### 2017 税务师《财务与会计》高频考点：金融负债和权益工具的区分

##### 【内容导航】

1. 金融负债和权益工具区分的总体要求
2. 金融负债和权益工具区分的基本原则

##### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，属于2017年教材的新增内容。

##### 【高频考点】金融负债和权益工具的区分

###### 一、金融负债和权益工具区分的总体要求

###### 1. 金融负债和权益工具的定义

(1) 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- ①向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务；
- ②在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；
- ③将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具；
- ④将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

(2) 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。

在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

- ①该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其

他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

②将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。

2. 区分金融负债和权益工具需考虑的因素

(1) 合同所反映的经济实质；(2) 工具的特征。

二、金融负债和权益工具区分的基本原则

1. 是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务

(1) 如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义；

(2) 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。

2. 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算

(1) 基于自身权益工具的非衍生工具

对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，满足“固定换固定”条件该非衍生工具是权益工具。

(2) 基于自身权益工具的衍生工具

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算（即“固定换固定”），则该衍生工具是权益工具；

如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产。因此，除非满足“固定换固定”条件，否则将来须用或可用企业自身权益工具结算的衍生工具应分类为衍生金融负债或衍生金融资产。

### 2017 税务师《财务与会计》高频考点：其他权益工具

#### 【内容导航】

1. 其他权益工具处理的基本原则
2. 其他权益工具的主要账务处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点。

## 【高频考点】其他权益工具

### 一、其他权益工具处理的基本原则

#### 1. 归类为权益工具的金融工具

无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理。

#### 2. 归类为金融负债的金融工具

无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

#### 3. 手续费和佣金等交易费用

① 债务工具且以摊余成本计量的，其发行费用计入所发行工具的初始计量金额；

② 权益工具的发行费用则从权益（其他权益工具）中扣除。

### 二、其他权益工具的主要账务处理

#### 1. 发行的金融工具归类为权益工具

##### ① 发行时

借：银行存款

贷：其他权益工具——优先股、永续债等

##### ② 分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息）

借：利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息

贷：应付股利——优先股股利、永续债利息等

#### 2. 归类为债务工具并以摊余成本计量

##### ① 发行时

借：银行存款

贷：应付债券——优先股、永续债（面值）

——优先股、永续债（利息调整）

##### ② 后续按摊余成本后续计量的会计原则处理

#### 3. 发行复合金融工具

发行时

借：银行存款

贷：应付债券——优先股、永续债（面值）

——优先股、永续债（利息调整）

其他权益工具——优先股、永续债等

[说明]发行费用在负债与权益成分之间按各自占总发行价款的比例进行分摊

4. 权益工具重分类为金融负债

借：其他权益工具——优先股、永续债等（账面价值）

    资本公积——资本溢价（或股本溢价）（倒挤）

    贷：应付债券——优先股、永续债（面值）

        ——优先股、永续债（利息调整）

[说明]如果资本公积不够冲减时，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

5. 金融负债重分类为权益工具

借：应付债券——优先股、永续债等（面值）

        ——优先股、永续债等（利息调整）

    贷：其他权益工具——优先股、永续债等

6. 赎回所发行的分类为权益工具的金融工具

①赎回

借：库存股——其他权益工具

    贷：银行存款

②注销

借：其他权益工具

    ——库存股——其他权益工具

        资本公积——资本溢价（或股本溢价）

[说明]如果资本公积不够冲减时，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

7. 赎回所发行的分类为金融负债的金融工具

借：应付债券（账面价值）

    财务费用（差额）

    贷：银行存款（赎回价格）

8. 发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股

借：应付债券或其他权益工具

    贷：股本（实收资本）

        资本公积——股本溢价（资本溢价）

        库存现金（不够转1股的以现金支付）

## 2017 税务师《财务与会计》高频考点：资本公积和其他综合收益的核算

### 【内容导航】

1. 资本公积
2. 其他综合收益

### 【考频分析】

考频：★★★ 中华会计网校

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2015 年度、2014 年度和 2009 年度出现过单项选择题，在 2011 年度出现过多项选择题。

### 【高频考点】资本公积和其他综合收益的核算

#### 1. 资本公积

(1) “资本溢价（股本溢价）” 明细科目核算内容

①投资者实际交付的出资额超出接受投资企业确认为实收资本（股本）的差额，为资本溢价（股本溢价）。

②与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，冲减资本溢价（股本溢价）。

③同一控制下企业合并，合并日长期股权投资的初始投资成本与支付合并对价的账面价值之间的差额，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

(2) 其他资本公积

资本公积——其他资本公积，是指除资本溢价（或股本溢价）项目以外所形成的资本公积，主要包括：

①以权益结算的股份支付在等待期内确认的成本费用的金额。

等待期内每个资产负债表日：

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

②采用权益法核算的长期股权投资，投资方应享有的被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动的份额。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

#### 2. 其他综合收益

其他综合收益是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

(1) 因金融工具形成的其他综合收益

①将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产：

借：可供出售金融资产（重分类日公允价值）

    持有至到期投资减值准备

    贷：持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息

        其他综合收益（或借记）

②资产负债表日可供出售金融资产的公允价值高于其账面价值的差额：

借：可供出售金融资产——公允价值变动

    贷：其他综合收益

公允价值低于其账面价值的差额，做相反的会计处理

提示：外币货币性可供出售金融资产形成的汇兑差额，计入财务费用；外币非货币性可供出售金融资产形成的汇兑差额，计入其他综合收益。

③可供出售金融资产发生减值的，按照应减记的金额：

借：资产减值损失

    贷：其他综合收益（从所有者权益中转出的累计损失）

        可供出售金融资产——公允价值变动

④已确认减值损失的可供出售权益工具在随后的会计期间公允价值上升的，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加的金额：

借：可供出售金融资产——公允价值变动

    贷：其他综合收益

提示：可供出售权益工具的减值通过“其他综合收益”科目转回，可供出售债务工具减值通过“资产减值损失”科目转回。

(2) 因长期股权投资形成的其他综合收益

权益法核算时，被投资方发生其他综合收益变动：

借：长期股权投资——其他综合收益

    贷：其他综合收益

(3) 因投资性房地产形成的其他综合收益

自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产公允价值大于账面价值的部分：

借：投资性房地产

贷：开发产品等

其他综合收益

提示：如果是公允价值小于账面价值，则记入“公允价值变动损益”。

(4) 资产负债表日的有效套期形成的其他综合收益

资产负债表日，满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得或损失，属于有效套期的：

借：有关科目

贷：其他综合收益（或相反分录）

提示：属于无效套期的，计入“公允价值变动损益”。

(5) 重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动金额。

提示：重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的其他综合收益不能重分类进损益。

