

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

【例 7-15】2020 年 7 月 1 日，甲公司经批准在全国银行间债券市场公开发行 10 亿元人民币短期融资券，期限为 1 年，票面年利率 5.58%，每张面值为 100 元，到期一次还本付息。所募集资金主要用于公司购买生产经营所需的原材料及配套件等。公司将该短期融资券指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。假定不考虑发行短期融资券相关的交易费用以及企业自身信用风险变动。

2020 年 12 月 31 日，该短期融资券市场价格每张 120 元（不含利息）；2021 年 6 月 30 日，该短期融资券到期兑付完成。据此，甲公司账务处理如下（金额单位：万元）：

（1）2020 年 7 月 1 日，发行短期融资券。

借：银行存款 100 000
贷：交易性金融负债 100 000

（2）2020 年 12 月 31 日，年末确认公允价值变动和利息费用

借：公允价值变动损益 20 000
贷：交易性金融负债 20 000
借：财务费用 2 790
贷：应付利息 2 790

（3）2021 年 6 月 30 日，短期融资券到期。

借：财务费用 2 790
贷：应付利息 2 790
借：交易性金融负债 120 000
应付利息 5 580
贷：银行存款 105 580
公允价值变动损益 20 000

（2）以摊余成本计量的金融负债的会计处理

【提示】以摊余成本计量且不属于任何套期关系一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

【例 7-16】甲公司发行公司债券为建造专用生产线筹集资金。有关资料如下：

（1）2017 年 12 月 31 日，委托证券公司以 7 755 万元的价格发行 3 年期分期付息公司债券。该债面值为 8 000 万元，票面年利率 4.5%，实际年利率 5.64%，每年付息一次，到期后按面值偿还。假定不考虑发行公司债券相关的交易费用。

（2）生产线建设工程采用出包方式，于 2018 年 1 月 1 日开始动工，发行债券所得款项当日全部支付给建造承包商，2019 年 12 月 31 日所建造生产线达到预定可使用状态。

（3）假定各年度利息的实际支付日期均为下年度的 1 月 10 日；2021 年 1 月 10 日支付 2020 年度利息，一并偿付面值。

（4）所有款项均以银行存款支付。

据此，甲公司计算得出该债券在各年末的摊余成本、应付利息金额、当年应予资本化或费用化的利息金额、利息调整的本年摊销和年末余额。有关结果如表 7-7 所示。

表 7-7 实际利率法计算表 单位：万元

时间		2017 年 12 月 31 日	2018 年 12 月 31 日	2019 年 12 月 31 日	2020 年 12 月 31 日
年末摊余成本	面值	8 000	8 000	8 000	8 000
	利息调整	-245	-167.62	-85.87	0
	合计	7 755	7 832.38	7 914.13	8 000

表 7-7 实际利率法计算表 单位：万元

时间		2017 年 12 月 31 日	2018 年 12 月 31 日	2019 年 12 月 31 日	2020 年 12 月 31 日
当年应予资本化或费			437.38	441.75	445.87

用化的金额				
年末应付利息金额		360	360	360
“利息调整”本年摊销额		77.38	81.75	85.87

相关账务处理如下：

(1) 2017年12月31日，发行债券。

借：银行存款 77 550 000
 应付债券—利息调整 2 450 000
 贷：应付债券——面值 80 000 000

相关账务处理如下：

(2) 2018年12月1日，确认和结转利息。

借：在建工程 4 373 800
 贷：应付利息 3 600 000
 应付债券——利息调整 773 800

(3) 2019年1月10日，支付利息。

借：应付利息 3 600 000
 贷：银行存款 3 600 000

(4) 2019年12月31日，确认和结转利息。

借：在建工程 4 417 500
 贷：应付利息 3 600 000
 应付债券——利息调整 817 500

(5) 2020年1月10日，支付利息。

借：应付利息 3 600 000
 贷：银行存款 3 600 000

(6) 2020年12月31日，确认和结转利息。

借：财务费用 4 458 700
 贷：应付利息 3 600 000
 应付债券——利息调整 858 700

(7) 2021年1月10日，债券到期兑付。

借：应付利息 3 600 000
 应付债券——面值 80 000 000
 贷：银行存款 83 600 000

【例题·多选题】制造企业的下列各项负债中，应当采用摊余成本进行后续计量的有（ ）。(2021年)

- A. 应付债券
- B. 长期应付款
- C. 长期借款
- D. 交易性金融负债

【答案】ABC

【解析】交易性金融负债按公允价值进行后续计量，选项D错误。

【例题·多选题】2×20年7月1日，甲公司经批准公开发行50 000万元短期融资券，期限为1年，票面年利率为3%，到期一次还本付息。甲公司将该短期融资券指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。2×20年12月31日，该短期融资券的公允价值为50 200万元（不含利息）。甲公司当期的信用风险未发生变动，该短期融资券的利息不满足借款费用资本化条件。不考虑其他因素，甲公司2×20年度与该短期融资券相关的各项会计处理表述中，正确的有（ ）。(2021年)

- A. 2×20年度财务费用为750万元
- B. 2×20年12月31日应付利息的账面价值为750万元
- C. 2×20年度公允价值变动损失为200万元
- D. 2×20年12月31日交易性金融负债的账面价值为50 000万元

【答案】 ABC

【解析】 2×20 年度财务费用 = $50\ 000 \times 3\% / 2 = 750$ (万元), 借记“财务费用”, 贷记“应付利息”, 选项 A 和 B 正确; 2×20 年度交易性金融负债的公允价值变动损失 = $50\ 200 - 50\ 000 = 200$ (万元), 选项 C 正确; 2×20 年 12 月 31 日交易性金融负债的账面价值为 50 200 万元, 选项 D 错误。

【本章小结】

01 掌握金融资产的会计处理

02 掌握金融负债的会计处理

【名言】

成功其实很简单

没有别人聪明, 就要比别人努力

成功就是百分之一的机会加百分之九十九的努力!