

注册会计师 教材精讲班 会计

（二）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

债务工具涉及会计科目

其他债权投资—成本（面值）

—利息调整

—公允价值变动

其他综合收益—其他债权投资公允价值变动

—信用减值准备

权益工具涉及会计科目

其他权益工具投资—成本

—公允价值变动

其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动

1. 初始确认：

债务工具	借：其他债权投资—成本（面值） —利息调整（倒挤） 应收利息（已到付息期但未领取的利息） 贷：银行存款
权益工具	借：其他权益工具投资—成本（含交易费用，倒挤） 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利） 贷：银行存款

2. 资产负债表日：

债务工具	借：应收利息（面值×票面利率）（分期付息） 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率） 其他债权投资—利息调整（倒挤）
债务工具	借：其他债权投资—公允价值变动 （期末公允价值—期末计息后账面价值） 贷：其他综合收益（小于0做反向分率）
权益工具	借：应收股利（被投资方宣告现金股利） 贷：投资收益
权益工具	借：其他权益工具投资—公允价值变动 （期末公允价值—期末计息后账面价值） 贷：其他综合收益（小于0做反向分率）

3. 减值

债务工具	借：信用减值损失 贷：其他综合收益 【命题视角】如果以后减值恢复做相反分录
权益工具	不计提减值

4. 终止确认：

债务工具	借：银行存款 其他综合收益（转销余额） 贷：其他债权投资—成本（转销余额） —利息调整（转销余额）
------	--

	— 公允价值变动（转销余额） 投资收益（倒挤）
权益工具	借：银行存款 其他综合收益（被指定） 贷：其他权益工具投资—成本（转销余额） — 公允价值变动（转销余额） 盈余公积（倒挤差额×10%） 利润分配—未分配利润（倒挤差额×90%）

【例 13-2】2×13 年 1 月 1 日，甲公司支付价款 1 000 万元（含交易费用）从上海证券交易所购入乙公司同日发行的 5 年期公司债券 12 500 份，债券票面价值总额为 1 250 万元，票面年利率为 4.72%，于年末支付本年度债券利息（即每年利息为 59 万元），本金在债券到期时一次偿还。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎回，且不需要为提前赎回支付额外款项。甲公司在购买该债券时，预计发行方不会提前赎回，甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券分类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。

其他资料如下：

- (1) 2×13 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1 200 万元（不含利息）。
- (2) 2×14 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1 300 万元（不含利息）。
- (3) 2×15 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1 250 万元（不含利息）。
- (4) 2×16 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1 200 万元（不含利息）。
- (5) 2×17 年 1 月 20 日，通过上海证券交易所出售了乙公司债券 12500 份，取得价款 1 260 万元。

假定不考虑所得税、减值损失等因素，计算该债券的实际利率 r ：

$$59 \times (1+r)^{-1} + 59 \times (1+r)^{-2} + 59 \times (1+r)^{-3} + 59 \times (1+r)^{-4} + 59 \times (1+r)^{-5} + 1000 = 1000 \text{ (万元)}$$

采用插值法，计算得出 $r=10\%$ 。

表 13-2

单位：万元

日期	现金流入 (A)	实际利息收入 (B=期初 D×10%)	已收回的本金 (C=A-B)	摊余成本余额 (D=期初 D-C)	公允价值 (E)	公允价值变动额 (F=E-D-期初 G)	公允价值变动累计金额 (G=期初 G+F)
2×13 年 1 月 1 日				1 000	1 000	0	0
2×13 年 12 月 31 日	59	100	-41	1 041	1 200	159	159
2×14 年 12 月 31 日	59	104	-45	1 086	1 300	55	214
2×15 年 12 月 31 日	59	109	-50	1 136	1 250	-100	114
2×16 年 12 月 31 日	59	113	-54	1 190	1 200	-104	10

甲公司的有关账务处理如下：

- (1) 2×13 年 1 月 1 日，购入乙公司债券：

借：其他债权投资——成本	12 500 000
贷：银行存款	10 000 000
其他债权投资——利息调整	2 500 000