

#### 第四节 金融工具的确认和计量

(三) 以公允价值进行后续计量的金融资产的会计处理

##### 1. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

① 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所产生的利得或损失；

② 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。

【例 13-23】2×18 年 1 月 1 日，甲公司(非金融企业)支付价款 1000 万元(含交易费用)从公开市场购入乙公司同日发行的 5 年期公司债券 12500 份，债券票面总额为 1250 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性偿还。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券提前赎回，且无需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，将该债券投资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。假定不考虑所得税、减值损失等因素。该债券后续期间的公允价值及处置情况如下：

(1) 2×18 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1200 万元(不含利息)。

(2) 2×19 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1300 万元(不含利息)。

(3) 2×20 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1250 万元(不含利息)。

(4) 2×21 年 12 月 31 日，乙公司债券的公允价值为 1200 万元(不含利息)。

(5) 2×22 年 1 月 20 日，甲公司通过公开市场出售了乙公司债券 12500 份，取得价款 1260 万元。

##### 经典例题

本例中，甲公司将该债券投资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，该债券的实际利率  $r$  计算如下：

$$59 \times (1+r)^{-1} + 59 \times (1+r)^{-2} + 59 \times (1+r)^{-3} + 59 \times (1+r)^{-4} + (59+1250) \times (1+r)^{-5} = 1000 \text{ (万元)}$$

采用插值法，可以计算得出  $r=10\%$ 。



借：其他债权投资——公允价值变动 1590000

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 1590000

(3) 2×19年12月31日：

借：其他债权投资——应计利息 590000

——利息调整 450000（挤）

贷：投资收益 (1 041×10%) 1040000

借：银行存款 590000

贷：其他债权投资——应计利息 590000

◇摊余成本=1 041+104-59=1 086（万元）

借：其他债权投资——公允价值变动 550000

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 550000

(4) 2×20年12月31日：

借：其他债权投资——应计利息 590000

——利息调整 500000（挤）

贷：投资收益 (1 086×10%) 1090000

借：银行存款 590000

贷：其他债权投资——应计利息 590000

◇摊余成本=1 086+109-59=1 136（万元）

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 1000000

贷：其他债权投资——公允价值变动 1000000

(5) 2×21年12月31日：

借：其他债权投资——应计利息 590000

——利息调整 540000（挤）

贷：投资收益 1130000

借：银行存款 590000

贷：其他债权投资——应计利息 590000

◇摊余成本=1 136+113-59=1 190（万元）

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 1040000

    贷：其他债权投资——公允价值变动 1040000

(6) 2×22年1月20日，确认出售乙公司债券实现的损益：

借：银行存款 12600000

    其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 100000

    其他债权投资——利息调整 600000

    贷：其他债权投资——成本 12500000

        其他债权投资——公允价值变动 100000

        投资收益 700000