

## 经典例题

【例题】2×21年5月6日，甲公司(非金融企业)支付价款1016万元(含交易费用1万元和已宣告发放现金股利15万元)，购入乙公司发行的股票200万股，占乙公司有表决权股份的0.5%。其他资料如下：

2×21年5月10日，甲公司收到乙公司发放的现金股利15万元。

2×21年6月30日，该股票市价为每股5.2元。

2×21年12月31日，甲公司仍持有该股票；当日，该股票市价为每股5元。

2×22年5月9日，乙公司宣告发放股利4000万元。

2×22年5月13日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。

2×22年5月20日，甲公司由于某种特殊原因，以每股4.9元的价格将股票全部转让。

甲公司将其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。

该情形下，甲公司的账务处理如下：

(1)2×21年5月6日，购入乙公司股票：

借：应收股利 150000

    其他权益工具投资——成本 10010000

    贷：银行存款 10160000

(2)2×21年5月10日，收到现金股利：

借：银行存款 150000

    贷：应收股利 150000

(3)2×21年6月30日，确认乙公司股票公允价值变动：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 390000

    贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 390000

(4)2×21年12月31日，确认乙公司股票公允价值变动：

借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 400000

    贷：其他权益工具投资——公允价值变动 400000

(5)2×22年5月9日，确认应收现金股利：

借：应收股利 200000

贷：投资收益 200000

(6) 2×22年5月13日，收到现金股利：

借：银行存款 200000

贷：应收股利 200000

(7) 2×22年5月20日，出售乙公司股票：

借：利润分配——未分配利润 10000

贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 10000

借：银行存款 9800000

其他权益工具投资——公允价值变动 10000

利润分配——未分配利润 200000

贷：其他权益工具投资——成本 10010000

值得注意的是，企业出售股票产生的利得或损失以及之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出时，均先计入利润分配(未分配利润)。实务中，影响盈余公积计提的，企业还应对盈余公积作相应的调整。此例中，甲公司出售股票产生的损失以及之前计入其他综合收益的累计损失因影响法定盈余公积的计提，故将累计计入其他综合收益的损失转出时，甲公司应将按10%计提法定盈余公积的部分由利润分配(未分配利润)调整至盈余公积(法定盈余公积)。

账务处理如下：

借：盈余公积——法定盈余公积 21000

贷：利润分配——未分配利润 21000

#### 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

### 2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

**【例题】**2×21年5月6日，甲公司(非金融企业)支付价款1016万元(含交易费用1万元和已宣告发放现金股利15万元)，购入乙公司发行的股票200万股，占乙公司有表决权股份的0.5%。

2×21年5月10日，甲公司收到乙公司发放的现金股利15万元。

2×21年6月30日，该股票市价为每股5.2元。

甲公司根据其管理乙公司股票的业务模式和乙公司股票的合同现金流量特征，将乙公司股票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，并假定2×21年12月31日乙公司股票市价为每股4.8元。

2×22年5月9日，乙公司宣告发放股利4000万元。

2×22年5月13日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。

该情形下，甲公司的账务处理如下：

(1) 2×21年5月6日，购入乙公司股票：

借：应收股利 150000

    交易性金融资产——成本 10000000

    投资收益 10000

    贷：银行存款 10160000

(2) 2×21年5月10日，收到现金股利：

借：银行存款 150000

    贷：应收股利 150000

(3) 2×21年6月30日，确认乙公司股票公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动 400000

    贷：公允价值变动损益 400000

(4) 2×21年12月31日，确认乙公司股票公允价值变动：

借：公允价值变动损益 800000

    贷：交易性金融资产——公允价值变动 800000

注：公允价值变动=200×(4.8-5.2)=-80(万元)

(5) 2×22年5月9日，确认应收现金股利：

借：应收股利 200000

    贷：投资收益 200000

(6) 2×22年5月13日，收到现金股利：

借：银行存款 200000

贷：应收股利 200000

2×22年5月20日，甲公司由于某种特殊原因，以每股4.9元的价格将股票全部转让。

幻灯片 14

经典例题

(7) 2×22年5月20日，出售乙公司股票：

借：银行存款 9800000

交易性金融资产——公允价值变动 400000

贷：交易性金融资产——成本 10000000

投资收益 200000

【例 13-24】2×21年1月2日，甲公司(非金融企业)从二级市场购入丙公司债券，支付价款合计1020000元(含已过付息期但尚未领取的利息20000元)，另发生交易费用20000元。该债券面值1000000元，剩余期限为2年，票面年利率为4%，每半年末付息一次。其合同现金流量特征满足仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。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当期损益的金融资产。其他资料如下：

(1) 2×21年1月5日，收到丙公司债券2×20年下半年利息20000元。

(2) 2×21年6月30日，丙公司债券的公允价值为1150000元(不含利息)。

(3) 2×21年7月5日，收到丙公司债券2×21年上半年利息。

(4) 2×21年12月31日，丙公司债券的公允价值为1100000元(不含利息)。

(5) 2×22年1月5日，收到丙公司债券2×21年下半年利息。

(6) 2×22年6月20日，通过二级市场出售丙公司债券，取得价款1180000元(含1季度利息10000元)。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

(1) 2×21年1月2日，从二级市场购入丙公司债券：

借：交易性金融资产——成本 1000000

应收利息 20000

投资收益 20000

贷：银行存款 1040000

(2) 2×21年1月5日，收到该债券2×20年下半年利息20000元：

借：银行存款 20000

贷：应收利息 20000

(3) 2×21年6月30日，确认丙公司债券公允价值变动和投资收益：

借：交易性金融资产——公允价值变动 150000

贷：公允价值变动损益 150000

借：交易性金融资产——应计利息 20000

贷：投资收益 20000

甲公司也可以通过“交易性金融资产——公允价值变动”科目汇总反映包含利息的丙公司债券的公允价值变动(下同)。

(4) 2×21年7月5日，收到丙公司债券2×21年上半年利息：

借：银行存款 20000

贷：交易性金融资产——应计利息 20000

(5) 2×21年12月31日，确认丙公司债券公允价值变动和投资收益：

借：公允价值变动损益 50000

贷：交易性金融资产——公允价值变动 50000

借：交易性金融资产——应计利息 20000

贷：投资收益 20000

(6) 2×22年1月5日，收到丙公司债券2×21年下半年利息：

借：银行存款 20000

贷：交易性金融资产——应计利息 20000

(7) 2×22年6月20日，通过二级市场出售丙公司债券：

借：银行存款 1180000

贷：交易性金融资产——成本 1000000

——公允价值变动 100000

投资收益 80000

归纳总结：

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	权益工具涉及会计科目
其他债权投资—成本（面值）	其他权益工具投资—成本
—利息调整	—公允价值变动
—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
其他综合收益—其他债权投资公允价值变动	
—信用减值准备	

(1) 初始确认：

<b>债务工具</b>	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
<b>权益工具</b>	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：

<b>债务工具</b>	借：其他债权投资—应计利息（面值×票面利率）
-------------	------------------------

	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）
	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（或借方）
权益工具	借：应收股利（被投资方宣告现金股利） 贷：投资收益
	借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷：其他综合收益（或借方）

(3) 减值

债务工具	借：信用减值损失 贷：其他综合收益 <b>【命题视角】</b> 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） 一利息调整（转销余额） 一公允价值变动（转销余额） <b>投资收益</b> （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） 一公允价值变动（转销余

	额)  利润分配—未分配利润
--	----------------------

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

取得时	以公允价值进行初始计量， <b>相关交易费用计入投资收益</b> ，购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利计入应收款项。
	借：交易性金融资产——成本  应收股利（应收利息）  投资收益  贷：银行存款

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

后续计量	持有期间被投资单位宣告发放现金股利（或确认利息）时，应按享有的金额确认 <b>投资收益</b> ：  借：应收股利  交易性金融资产——应计利息  贷：投资收益
	资产负债表日按公允价值进行后续计量，公允价值变动计入 <b>公允价值变动损益</b> ：  借：交易性金融资产——公允价值变动  贷：公允价值变动损益  或做相反的分录

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

处置时	处置该类金融资产时，其公允价值与账面价值之间的差额应确认为投资收益。
-----	------------------------------------

	借：银行存款 贷：交易性金融资产——成本  ——公允价值变动（或借记） 投资收益（或借记）
--	---