

新金融工具准则下 其他权益工具投资的核算

朱亮峰

摘 要：2018年1月1日起施行的新修订的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》及其应用指南确定了企业购买股票列作“其他权益工具投资”的核算内容和方法。与修订前“可供出售金融资产——股票投资”核算业务比，发生了四方面变化：一是金融资产分类的特殊规定。将非交易性权益工具投资指定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通过“其他权益工具投资”科目核算。二是会计科目设置发生变化。在“其他权益工具投资”科目设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目。三是计提减值准备发生变化。其他权益工具投资不计提减值准备。四是处理公允价值变动的会计科目发生变化。其他权益工具投资价值变化计入“其他综合收益”科目。本文列举实例阐述了“其他权益工具投资”业务的处理以及对会计报表的影响。

关键词：金融资产；其他权益工具投资；其他综合收益；减值准备

中图分类号：F231 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 03-0056-03

2017年4月，财政部发布了新修订的与“金融工具”有关的三个会计准则（以下简称新会计准则）：《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（CAS 22）、《企业会计准则第23号——金融资产转移》（CAS 23）、《企业会计准则第37号——金融工具列报》（CAS 37）。本文对新会计准则在处理“其他权益工具投资”业务方面的内容变化，通过具体实例予以阐述。

一、新会计准则在“其他权益工具投资”业务方面的变化

金融工具准则修订前，企业对购买股票的核算通过三个会计科目进行：一是购买股票准备近期变现，通过“交易性金融资产”科目核算；二是购买股票准备控制或影响被投资单位，通过“长期股权投资”科目核算；三是购买股票既不是交易性目的，又不是影响控制性目的，而是计划持有期限在一年以上属于观望变现性的股票投资通过“可供出售金融资产”科目核算。金融工具准则修订后，前两项目核算的会计科目没有变化，但第三项内容的核算将会计科目变更为“其他权益工具投资”。总体讲，新修订的金融工具准则发布后，“其他权益工具投资”业务发生了四大变化：一是金融资产分类

的特殊规定。企业一般是根据管理金融资产的“业务模式”和“合同现金流量特征”对金融资产进行正常分类，但CAS22应用指南指出：企业可以将非交易性权益工具投资指定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。这是准则对金融资产所作的特殊分类，即“其他权益工具投资”科目核算企业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。二是会计明细科目设置发生变化。金融工具准则修订前，原“可供出售金融资产”下设“成本”“利息调整”“应计利息”“公允价值变动”四个明细科目，这主要是兼顾债券投资业务和股票投资业务所设。金融工具准则修订后，可供出售金融资产的债券投资业务转入“其他债权投资”科目核算，而将可供出售金融资产的股票投资业务转入“其他权益工具投资”科目核算，下设“成本”“公允价值变动”两个明细科目。三是计提减值准备发生了变化。金融工具准则修订前，可供出售金融资产的股票投资业务在期末要对其进行减值测试，计提减值准备。新修订的CAS22应用指南规定，金融资产在初始确认时，企业可基于单项非交易性权益工具投资，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金融资产，其公允价值的后续变动计入其他综合收益，不需计提减值准备。本文认为，作为“其他权益工具投资”

作者简介：朱亮峰，常州大学刘国钧管理学院。

核算的股票,其“公允价值变动”是一个动态的、不断调整变动数,它含有增值和减值的因素,所以不必计提减值准备。四是处理公允价值变动的会计科目发生变化。金融工具准则修订前,可供出售股票投资的公允价值变动,在借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目的同时,贷记“资本公积”科目;处置该项投资时,注销“资本公积”账户后余额转入当期损益(“投资收益”科目)。金融工具准则修订后,CAS22应用指南规定,非交易性权益工具投资,除了获得的股利收入(明确作为投资成本部分收回的股利收入除外)计入当期损益外,其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益,且后续不得转入损益。当金融资产终止确认时,之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出,计入留存收益。

二、新会计准则“其他权益工具投资”业务的核算

例:峰能公司2019年3月25日购入益侨公司普通股股票4 000万股,每股价格22元,另付已宣告但尚未发放的现金股利40万元和各项交易费用660万元,持股比例5%。峰能公司对该股票投资既不准准备近期变现,也不准备作长期股权投资,而是将其列入“其他权益工具投资”科目进行核算。2019年4月5日,峰能公司分得股息40万元。2019年12月31日,益侨股票每股价格降为20.165元。2020年3月31日,益侨股票价格大幅度下跌,每股价格降为16.87元。2020年6月30日,益侨股票价格上升为22.87元。2020年7月15日,峰能公司售出全部益侨股票,每股23元,另付各种交易费用700万元。峰能公司有关账务处理如下:

(1)峰能公司2019年3月25日购入股票时编制如下会计分录(单位:万元,下同):

借:其他权益工具投资——益侨股票(成本)	88 660
应收股利	40
贷:银行存款	88 700

以上分录记入“成本”明细科目的金额包括两部分:一是股票价格88 000万元(4 000×22),二是交易费用660万元。同时,记入“应收股利”科目的金额40万元是益侨公司已宣告但尚未发放的现金股利。这是依据CAS22应用指南的规定:企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债,相关交易费用应当直接计入当期损益;对于其他类别的金融资产或金融负债,相关交易费用应当计入初始确认金额。金融工具初始确认时的公允价值通常指交易价格(即所收到或支付对价的公允价值)。企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的利息或现金股利,

应当单独确认为应收项目处理。从这些规定中可见,股票价格88 000万元是公允价值,也就是交易价格;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”属于“其他类别的金融资产”,其交易费用660万元“计入初始确认金额”;益侨公司已宣告但尚未发放的现金股利40万元是“单独确认”的“应收项目”,借记“应收股利”科目。

(2)2019年4月5日,峰能公司分得股息40万元时编制如下会计分录:

借:银行存款	40
贷:应收股利	40

(3)2019年12月31日,上述益侨公司股票每股价格降为20.165元,峰能公司确认公允价值变动损失8 000万元[88 660 - (4 000×20.165)]。CAS22应用指南规定:对于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,除了获得的股利(属于投资成本收回部分的除外)计入当期损益外,其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应计入其他综合收益,且后续不得转入当期损益。益侨公司股票跌价,是峰能公司已入账的“其他权益工具投资”发生损失(若涨价为利得),借记“其他综合收益”科目。2019年12月31日,益侨公司股票跌价,峰能公司编制如下会计分录:

借:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动	8 000
贷:其他权益工具投资——益侨股票(公允价值变动)	8 000

(4)2019年12月31日,峰能公司对益侨公司股票价格变动产生的损失进行所得税调整(所得税税率25%),以便适应利润表反映“其他综合收益的税后净额”。所得税调整额不能计入“所得税费用”科目,因为该股票作为“非交易性权益工具投资”入账,其公允价值变动不是计入“利润总额”的利得或损失,而是计入“其他综合收益”的利得或损失。据此,峰能公司编制如下所得税调整分录:

借:递延所得税资产(8 000×25%)	2 000
贷:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动	2 000

通过上述调整,峰能公司2019年12月31日的资产负债表中“其他权益工具投资”项目列示80 660万元(88 660 - 8 000)，“其他综合收益”项目列示-6 000万元(2 000 - 8 000)，“递延所得税资产”项目列示2 000万元;利润表在“不能重分类进损益的其他综合收益”下“其他权益工具投资公允价值变动”项目列示-6 000万元。下述季报列示方法与此相同(不再赘述)。

(5)2020年3月31日,益侨股票继续跌价,每股价格

降为16.87元。峰能公司确认公允价值变动损失13 180万元(88 660 - 8 000 - 4 000×16.87),编制如下会计分录:

借:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动
13 180
贷:其他权益工具投资——益侨股票(公允价值变动)
13 180
借:递延所得税资产(13 180×25%)
3 295
贷:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动
3 295

(6) 2020年6月30日,益侨股票价格上升,每股价格升为22.87元,共升值24 000万元[(4 000×22.87) - (88 660 - 8 000 - 13 180)]。峰能公司据此编制如下会计分录:

借:其他权益工具投资——益侨股票(公允价值变动)
24 000
贷:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动
24 000
借:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动
6 000
贷:递延所得税资产(24 000×25%)
6 000

(7) 2020年7月15日,峰能公司将持有益侨公司的4 000万股股票全部出售,每股23元,另付各种交易费用700万元,实际收款91 300万元。该股票投资有关账户的余额情况是:“其他权益工具投资——益侨股票(成本)”明细科目的账面余额(借方)为88 660万元;“其他权益工具投资——益侨股票(公允价值变动)”科目的账面余额(借方)为2 820万元(24 000 - 8 000 - 13 180);“其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动”科目的账面余额(贷方)2 115万元(2 000+3 295+24 000 - 8 000 - 13 180 - 6 000);“递延所得税资产”科目的账面余额(贷方)705万元(2 000+3 295 - 6 000)。

CAS22应用指南规定,非交易性权益工具投资,除了获得的股利收入(明确作为投资成本部分收回的股利收入除外)计入当期损益外,其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益,且后续不得转入损益。当金融资产终止确认时,之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出,计入留存收益。根据这一规定,峰能公司售出全部益侨股票时,一方面要注销与该股票业务相关的账户余额,另一方面要确认记入留存收益的金额。留存收益通过两个项目反映:盈余公积和未分配利润。2020年7月15日,峰能公司处置益侨股票时编制如下三笔会计分录:

①对于之前计入其他综合收益的累计利得或损失2 115万元的转销:由于企业计提法定盈余公积的比例是10%,则贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目211.50万元

(2 115×10%),贷记“利润分配——未分配利润”科目的金额为1 903.50万元(2 115 - 211.50),会计分录如下:

借:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动
2 115
贷:盈余公积——法定盈余公积
211.50
利润分配——未分配利润
1 903.50

②对于处置股票收取净款和转销股票账面价值的会计分录如下:

借:银行存款
91 300
盈余公积——法定盈余公积[(91 300 - 88 660 - 2 820)×10%]
18
利润分配——未分配利润(180 - 18)
162
贷:其他权益工具投资——益侨股票(成本)
88 660
——益侨股票(公允价值变动)
2 820

③对于计入“递延所得税资产”的转销:首先,该股票处置收益2 640万元(91 300 - 88 660)要缴纳企业所得税660万元(2 640×25%);其次,“递延所得税资产”的转销额705万元与应交所得税660万元的差额45万元要调整留存收益,贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目4.50万元(45×10%),贷记“利润分配——未分配利润”科目的金额为40.50万元(45 - 4.50)。据此,峰能公司编制如下会计分录:

借:递延所得税资产
705
贷:应交税费——应交企业所得税
660
盈余公积——法定盈余公积
4.50
利润分配——未分配利润
40.50

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部.企业会计准则(2020年版)[M].上海:立信会计出版社,2020.
- [2] 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解(2010)[M].北京:人民出版社,2010.
- [3] 财政部.企业会计准则应用指南(2020年版)[M].上海:立信会计出版社,2020.
- [4] 朱学义,高玉梅,吕延荣.中级财务会计(第6版)[M].北京:机械工业出版社,2020.
- [5] 企业会计准则编审委员会.企业会计准则案例讲解(2020年版)[M].上海:立信会计出版社,2020.
- [6] 中国注册会计师协会.会计(2020)[M].北京:中国财政经济出版社,2020.