

# 金融工具交易费用会计处理归纳

陈继初

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

**【摘要】** 交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用,包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。在实际工作中很容易混淆不同情况下发生的交易费用的会计处理,本文拟对此进行归纳分析,望能对会计实务工作者有所裨益。

**【关键词】** 相关交易费用 金融工具 初始入账金额

交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用,包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。对于相关交易费用的会计处理分散在《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》等具体准则中。在实际工作中很容易混淆不同情况下发生的交易费用的会计处理,本文拟对此进行归纳分析,望能对会计实务工作者有所裨益。

## 一、相关交易费用计入当期损益

1. 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,初始确认时应按公允价值计量,相关交易费用应当直接计入当期损益。如购入交易性金融资产所支付的交易费用,根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,应将其作为投资费用处理,即在支付交易费用时,直接借记“投资收益”科目。

例1:20×9年5月12日,甲公司支付价款1 050 000元从二级市场购入乙公司发行的股票100 000股,每股价格10.50元(含已宣告但尚未发放的现金股利0.50元),另支付交易费用2 000元。甲公司将其划分为交易性金融资产,且持有乙公司股权后对其无重大影响。

根据以上资料,会计分录如下:

借:交易性金融资产——成本	1 000 000
应收股利	50 000
投资收益	2 000
贷:银行存款	1 052 000

2. 对于同一控制下的企业合并,合并方为进行企业合并发生的有关费用,是指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等,应于发生时计入当期损益,借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”等科目。

例2:A公司为B公司和C公司的母公司,20×9年1月1日,A公司将其持有的C公司60%的股权转让给B公司,双方协商确定的价格为8 000 000元,以银行存款支付。此外,B

公司还以银行存款支付审计费用、资产评估费用10 000元。合并日C公司所有者权益的账面价值是12 000 000元;B公司资本公积余额为2 000 000元。

根据以上资料,B公司初始投资成本=12 000 000×60%=7 200 000(元)。

会计分录如下:

借:长期股权投资——C公司(成本)	7 200 000
资本公积	800 000
管理费用	10 000
贷:银行存款	8 010 000

3. 根据《企业会计准则解释第4号》的规定,非同一控制下的企业合并中,购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,应当于发生时计入当期损益,借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”等科目。这和原来计入企业合并成本的规定有所不同。

## 二、相关交易费用计入金融资产初始入账金额

1. 对于持有至到期投资和可供出售金融资产,都应当按照公允价值与相关交易费用之和作为初始入账金额。

例3:甲公司于20×9年1月1日,以754 302元的价格购买了乙公司于当日发行的总面值为800 000元、票面利率为5%、5年期的债券,作为持有至到期投资。债券利息在每年年末支付。此外,甲公司还以银行存款支付了购买该债券发生的交易费用13 000元。

根据以上资料,持有至到期投资的初始入账金额=754 302+13 000=767 302(元)。

会计分录如下:

借:持有至到期投资——面值	800 000
贷:持有至到期投资——利息调整	32 698
银行存款	767 302

2. 对于应付债券(不属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的债券)的交易费用,根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,计入应付债券的初始入账金额中。也就是说,应付债券应按发行时实际收到的价款扣

除相关的手续费、佣金等交易费用后的金额入账。这样处理可以反映完整的融资成本,有利于分析和评价融资的效果。

例 4:丙公司于 20×9 年 1 月 1 日,以 781 302 元的价格发行总面值为 800 000 元、票面利率为 5%、5 年期的债券,用于公司的经营周转。债券利息在每年年末支付。发行该债券发生交易费用 16 000 元,从发行债券所收到的款项中扣除。

根据以上资料,应付债券的初始入账金额=781 302-16 000=765 302(元)。

会计分录如下:

借:银行存款	765 302
应付债券——利息调整	34 698
贷:应付债券——面值	800 000

3. 对于同一控制下以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。即该部分费用应计入负债的初始入账金额中。其中债券如为折价发行的,该部分费用应增加折价的金额;债券如为溢价发行的,该部分费用应减少溢价的金额。

这时,长期股权投资的初始投资成本应是合并日合并方应享有被合并方所有者权益账面价值的份额。会计分录和上述类似。

4. 对于非同一控制下购买方作为合并对价发行的债务性证券的交易费用,应当计入债务性证券的初始入账金额。其中债券如为折价发行的,该部分费用应增加折价的金额;债券如为溢价发行的,该部分费用应减少溢价的金额。

这时,长期股权投资的初始投资成本应是企业合并成本,企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。

5. 对于非企业合并取得的长期股权投资中,以现金支付方式取得的,购买过程中支付的手续费等相关交易费用应计入长期股权投资的成本。

例 5:甲公司于 20×9 年 2 月 10 日,自公开市场中买入乙公司 20%的股份,用银行存款支付价款 8 000 000 元。另外,在购买过程中支付手续费等相关费用 20 000 元。甲公司取得该部分股权后,能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响。

根据以上资料,长期股权投资成本=8 000 000+20 000=8 020 000(元)。

会计分录如下:

借:长期股权投资——乙公司	8 020 000
贷:银行存款	8 020 000

### 三、相关交易费用冲减资本公积乃至留存收益

1. 股份有限公司发行股票发生的相关的手续费、佣金等交易费用,如果是溢价发行股票,应从溢价中抵扣,冲减资本公积(股本溢价);无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的,应将不足抵扣的部分冲减盈余公积和未分配利润。

例 6:D 股份有限公司委托某证券公司代理发行普通股 2 000 000 股,每股面值 1 元,按每股 1.2 元的价格发行。公司与受托单位约定,按发行收入的 3%收取手续费,从发行收入

中扣除。假如收到的股款已存入银行。

根据以上资料,D 公司收到受托发行单位交来的股款=2 000 000×1.2×(1-3%)=2 328 000(元);应记入“资本公积”科目的金额=溢价收入-发行手续费=2 000 000×(1.2-1)-2 000 000×1.2×3%=328 000(元)。

会计分录如下:

借:银行存款	2 328 000
贷:股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	328 000

2. 对于同一控制下的企业合并,以发行权益性证券作为合并对价的,其相关交易费用应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。即与发行权益性证券相关的费用,不管其是否与企业合并直接相关,均应从所发行权益性证券的发行收入中扣减,在溢价发行的情况下,自溢价收入中扣除;在无溢价或溢价金额不足以抵扣的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

例 7:A 公司为 B 公司和 C 公司的母公司,持有 B 公司 70%的股权,持有 C 公司 60%的股权。20×9 年 1 月 1 日 B 公司以发行每股面值为 1 元的股票 2 000 000 股,换取 A 公司持有的 C 公司 60%的股权,并以银行存款支付发行股票手续费 20 000 元。合并日,C 公司所有者权益的账面价值为 12 000 000 元。

根据以上资料,B 公司初始投资成本=12 000 000×60%=7 200 000(元)。应记入“资本公积”科目的金额=溢价收入-发行手续费=(7 200 000-2 000 000)-20 000=5 180 000(元)。

会计分录如下:

借:长期股权投资——C 公司(成本)	7 200 000
贷:股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	5 180 000
银行存款	20 000

3. 对于非同一控制下购买方作为合并对价发行的权益性证券的交易费用,应当从所发行权益性证券的溢价收入中扣减,权益性证券的溢价收入不足冲减的,应当冲减盈余公积和未分配利润。这时,长期股权投资的初始投资成本应是企业合并成本,企业合并成本应是发行的权益性证券的公允价值。会计分录和上述类似。

4. 对于非企业合并取得的长期股权投资中,以发行权益性证券取得的,其相关交易费用不构成取得长期股权投资的成本,该部分费用应自权益性证券的溢价收入中扣除,权益性证券的溢价收入不足冲减的,应当冲减盈余公积和未分配利润。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008