

集团内部债券投资的抵销分录一例

□ 王丽明

合并报表在编制过程中涉及许多内部经济事项的抵销问题，一般以抵销分录的形式实现。公司债券在我国尚未多见，因而一般的会计书在谈及集团内部债券的抵销时，举的例子出于实用角度，稍偏简单。但随着债券市场的发展，在发生集团内部债券投资时，应该考虑的问题将比较复杂。出于这个考虑，本文从实务角度，尝试通过举例来说明集团内部债券投资的抵销处理，有待探讨。

一、案例及总括分析

假设凌云公司为石井公司的母公司，凌云公司在1996年1月1日发行总面值为5 000 000元的公司债券，发行价格为6 000 000元，票面利率为6%，期限为5年，每年年末付息一次。石井公司于1997年7月1日购入凌云公司发行在外的公司债券，票面价值为1 000 000元，购入成本为1 205 000元，准备持有到期。

对于所举的例子，从个别公司而言，是债权债务

的关系，分别体现在各自报表中的应付债券和长期债券投资，以及相应的财务费用和投资收益，然而从集团一体化的角度而言，相当于在1997年7月1日回购发行在外的债券，因此，应减少部分负债，并反映回购中发生的损失。

为了从集团角度反映债券业务，在编制合并报表之前，应在个别报表的基础上，编制抵销分录，消除影响，以使合并报表能够公允反映集团的财务状况和经营成果。

二、抵销分录

石井公司在1997年7月1日购入债券，这将影响集团1997年及以后的合并报表，相应的，抵销分录也应从1997年度开始编制。具体如下：

1. 1997年抵销分录。

(1) 1997年7月1日

石井公司以1 205 000元购入债券，其中：
面值 1 000 000元

应交税金——应交增值税（销项税额）	1 870
银行存款	585

解题指导：

企业换出非货币性资产在税收上应作销售处理，确认其计税收入和计税成本，调整应纳税所得额；换入非货币性资产的计税成本应按接受的增值税专用发票中反映的公允价值确认；因为补价是由于换出资产的公允价值大于换入资产的公允价值而取得的，所以，对换出资产已确认了计税收入和相应的应纳税所得额，对补价收益就不应再计入应纳税所得额，否则就会重复计算收益，已计入“营业外收入”科目的补价收益应调减应纳税所得额。

1. 第一笔业务。A公司换出甲材料应确认计税收入6 000元，计税成本6 800元，应调减应纳税所得额800元；换入乙材料的计税成本应为6 000元，应调减800元。B公司换出乙材料应确认计税收入6 000元，计税成本5 500元，应调增应纳税所得额

500元；换入甲材料的计税成本应为6 000元，应调增500元。

2. 第二笔业务。A公司换出丙产品应确认计税收入24 000元，计税成本20 000元，应调增应纳税所得额4 000元；换入丁设备的计税成本应按公允价值23 000元确认，应调增3 153.33元；“营业外收入”反映的补价收益846.67元调减应纳税所得额。C公司换入丙商品的计税成本应为24 000元，应调减2 000元；固定资产清理的计税收入应以公允价值23 000元确认，应调减应纳税所得额2 000元。

3. 第三笔业务。A公司换出丙产品应确认计税收入11 500元，计税成本10 000元，应调增应纳税所得额1 500元；换入乙材料的计税成本应为11 000元，应调增1 423.70元；“营业外收入”反映的补价收益76.30元调减应纳税所得额。D公司换出乙材料应确认计税收入11 000元，计税成本10 000元，应调增应纳税所得额1 000元；换入丙产品的计税成本应为11 500元，应调增1 000元。

溢价 175 000 元
 应计利息 30 000 元

当日, 母公司的帐上反映的这部分负债总额为
 $(5\,000\,000 + 1\,000\,000 \times 3.5 \div 5 + 5\,000\,000 \times 6\% \div 2) \div 5 =$
 1 170 000, 其中:

面值 1 000 000 元
 溢价 140 000 元
 应计利息 30 000 元

那么相应的回购损失为 35 000 元。

(2) 1997 年 12 月 31 日

石井公司长期债券投资 1 150 000 元, 其中:

面值 1 000 000 元
 溢价 150 000 元 (半年溢价摊销 $175\,000 \div 3.5 \times 0.5$)

母公司相应的应付债券 1 120 000 元, 其中:

面值 1 000 000 元
 溢价 120 000 元 (半年溢价摊销 $200\,000 \div 5 \times 0.5$)

(3) 经过以上的具体分析, 1997 年应作抵消分录如下:

借: 应付债券——债券面值 1 000 000
 ——债券溢价 120 000
 财务费用——回购损失 30 000
 贷: 长期债权投资——债券投资 (面值) 1 000 000
 ——债券投资 (溢价) 150 000

注: 抵消债权债务。

借: 投资收益——债券投资收益 5 000
 财务费用——回购损失 5 000
 贷: 财务费用——利息费用 10 000

注: 投资收益=应计利息-溢价摊销=30 000-25 000 (半年)

利息费用=应计利息-溢价摊销=30 000-20 000 (同上)

这样, 通过抵消分录反映了个别报表没有体现的回购损失, 抵消了个别报表中反映的内部债权债务以及相应的内部损益。

2.1998 年抵消分录

(1) 1998 年 1 月 1 日

由于上年度的债券交易从集团角度是发生了 35 000 元回购损失, 应在上年度的损益表中反映, 这应减少年初未分配利润 35 000 元; 另一方面由于上年度个别报表分别多反映了 10 000 元的财务费用和 5 000 元的投资收益, 这已经减少了年初未分配利润 5 000 元, 因此, 在编制抵消分录时只需减少 30 000 元年初未分配利润。

(2) 1998 年 12 月 31 日

石井公司长期债券投资 1 150 000 元, 其中:

面值 1 000 000 元
 溢价 100 000 元 (1 年溢价摊销 $175\,000 \div 3.5$)
 母公司相应的应付债券 1 120 000 元, 其中:
 面值 1 000 000 元
 溢价 80 000 元 (1 年溢价摊销 $200\,000 \div 5$)

(3) 经过以上具体分析, 1998 年应编制如下抵消分录:

借: 应付债券——债券面值 1 000 000
 ——债券溢价 80 000
 年初未分配利润 20 000
 贷: 长期债权投资——债券投资 (面值) 1 000 000
 ——债券投资 (溢价) 100 000

注: 抵消债权债务。

借: 投资收益——债券投资收益 10 000
 年初未分配利润 10 000
 贷: 财务费用——利息费用 20 000

注: 投资收益=应计利息-溢价摊销=60 000-

50 000 (1 年)

利息费用=应计利息-溢价摊销=60 000-

40 000 (同上)

这样, 通过抵消分录反映了个别报表没有体现的上年度的回购对年初未分配利润的影响, 抵消了个别报表中反映的内部债权债务以及相应的内部损益。

以此类推, 1999 年的抵消分录与 1998 年相比, 不同之处在于抵消的溢价和年初未分配利润的金额, 2000 年债券到期, 只需抵消投资收益、财务费用和年初未分配利润, 这与 1998 年的第二笔分录相同。

本文的目的是针对一般教材较少关注的涉及折价的内部债券交易, 具体说明编制合并报表之前应作的抵消分录。其中的不足之处, 有待大家提出宝贵意见。

(作者单位: 厦门大学会计系)

我国政府会计的构建

1. 随着我国政府会计的建立和完善, 其会计规范必将从制度模式逐步向准则模式转变。应尽快制定政府会计准则规划, 循序渐进, 逐步落实, 力争在 5~10 年内, 制定出一套结构科学、内容完整、先后有序、概念统一的适合我国国情的政府会计准则。

2. 在政府会计准则制定与实施之前, 政府会计规范仍应采用会计制度模式, 但应根据公共财政体制框架的建立和预算管理制度改革出现的新情况和新问题, 及时修改、补充和完善。

3. 加强政府会计准则理论结构的研究, 特别是政府会计理论中的一些基本问题, 如政府会计目标、会计假设、会计信息质量特征、会计要素、会计报告等, 为构建前后一致, 逻辑严密的科学的政府会计准则体系打下坚实的基础。