

合并报表编制中集团内部债券投资的抵销分录

□ 厦门大学 王丽明

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5000000元的公司债券，发行价格为6000000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1000000元，购入成本为1205000元，准备持有到期。

此例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。

石井公司在1997年7月1日购入债券，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

1997年7月1日，石井公司以1205000元购入债券，其中：面值1000000元，溢价175000元，应计利息30000元。

当日，母公司的账上反映的这部分负债总额为 $(5000000+1000000 \times 3.5 \div 5 + 5000000 \times 6\% \div 2) \div 5 = 1170000$ 元，其中：面值1000000元，溢价140000元，应计利息30000元。

那么，相应的回购损失为35000元。

1997年12月31日，石井公司长期债权投资1150000元，其中：面值1000000元，溢价150000元（半年溢价摊销 $175000 \div 3.5 \times 0.5$ ）。

母公司相应的应付债券1120000元，其中：面值1000000元，溢价120000元（半年溢价摊销 $200000 \div 5 \times 0.5$ ）。

经过以上的具体分析，1997年应作抵销分录如下：

借：应付债券——债券面值 1000000
 ——债券溢价 120000
 财务费用——回购损失 30000
 贷：长期债权投资——债券投资（面值） 1000000
 ——债券投资（溢价） 150000

注：抵销债权债务。

借：投资收益——债券投资收益 5000
 财务费用——回购损失 5000
 贷：财务费用——利息费用 10000

注：投资收益=应计利息-溢价摊销=30000-25000=5000元（半年），利息费用=应计利息-

溢价摊销=30000-20000=10000元（同上）。

这样，通过抵销分录反映了个别报表没有体现的回购损失，抵销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年抵销分录

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35000元回购损失，这应减少年初未分配利润35000元；另一方面由于上年度个别报表分别多反映了10000元的财务费用和5000元的投资收益，这已经减少了年初未分配利润5000元，因此，在编制抵销分录时只需减少30000元年初未分配利润。

1998年12月31日，石井公司长期债券投资1150000元，其中：面值1000000元，溢价100000元（1年溢价摊销 $175000 \div 3.5$ ）。

母公司相应的应付债券1120000元，其中：面值1000000元，溢价80000元（1年溢价摊销 $200000 \div 5$ ）。

经过以上具体分析，1998年应编制如下抵销分录：

借：应付债券——债券面值 1000000
 ——债券溢价 80000
 年初未分配利润 20000
 贷：长期债权投资——债券投资（面值） 1000000
 ——债券投资（溢价） 100000

注：抵销债权债务。

借：投资收益——债券投资收益 10000
 年初未分配利润 10000
 贷：财务费用——利息费用 20000

注：投资收益=应计利息-溢价摊销=60000元-50000元=10000元（1年）；

利息费用=应计利息-溢价摊销=60000元-40000元=20000元（同上）。

这样，通过抵销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，抵销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年的抵销分录与1998年相比，不同之处在于抵销的溢价和年初未分配利润的金额，2000年债券到期，只需抵销投资收益、财务费用和年初未分配利润，这与1998年的第二笔分录相同。