

# 谈内购债券交易的合并抵销处理

徐文丽(教授)

(上海大学管理学院 上海 201109)

**【摘要】**企业集团内纳入合并范围的公司之间,因债券交易产生的债权与债务、未实现的内部利息以及相应产生的递延所得税,在编制合并财务报表时应当予以抵销。本文根据现行会计准则要求,分别对购入方将购入的债券划分为交易性金融资产、可供出售金融资产以及持有至到期投资三种情况的合并抵销处理进行分析和说明。

**【关键词】** 内部交易债券 合并财务报表 合并抵销处理

## 一、购入方将债券划分为交易性金融资产的合并抵销处理

按现行会计准则规定,企业将购入的债券划分为交易性金融资产时,在资产负债表日,应当按公允价值调整其账面价值,差额记入“公允价值变动损益”科目;同时,还应将该暂时性差异确认为递延所得税资产或负债,并调整利润表中的所得税费用。因此,在编制合并财务报表时,不仅应抵销债券交易产生的债权与债务,以及未实现的内部利息,而且还要对确认的递延所得税资产或负债予以抵销,并调整合并财务报表的所得税费用。

例:甲、乙两公司为同一集团内的子公司,2008年1月2日,甲公司购入乙公司当日发行的三年期、票面利率为5%、每年付息到期还本的公司债券。甲公司购入债券的面值为2000万元,实际支付价款2072.6万元,并将其划分为交易性金融资产。假定:该债券的实际利率为4%,2008年12月31日该债券的公允价值为2040万元,两公司的所得税税率均为25%,未来期间均有足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。

根据上述资料,2008年末甲公司持有的该交易性金融资产应确认的利息收入为100万元(2000×5%),账面价值等于公允价值,为2040万元,应确认的公允价值变动损失为32.6万元(2072.6-2040),因该可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产为8.15万元(32.6×25%)。

乙公司个别报表中应付债券的摊余成本为2055.5万元(2072.6+2072.6×4%-2000×5%),年末应确认的利息费用为82.9万元(2072.6×4%),不存在暂时性差异。

甲、乙两公司债券的账面价值差额15.5万元(2055.5-2040)以及利息收入与利息费用差额17.1万元(100-82.9)的合计,正好等于公允价值变动损益32.6万元。

对此,2008年末编制合并财务报表的抵销会计分录如下所示:

借:应付债券	2 055.5
投资收益	100

贷:交易性金融资产	2 040
财务费用	82.9
公允价值变动损益	32.6
借:所得税费用	8.15
递延所得税资产	8.15

## 二、购入方将债券划分为可供出售金融资产的合并抵销处理

按现行会计准则规定,企业将购入的债券划分为可供出售金融资产时,在资产负债表日,应当按公允价值变动的差额调整其账面价值,记入“资本公积”科目;如果公允价值的下跌为非暂时性的,则应当确认减值损失,并将该损失计入当期损益,同时将原计入资本公积的累积损失转出。因调整后的账面价值与计税基础之间的暂时性差异而确认的递延所得税资产或负债,应调整资本公积。因此,在编制合并财务报表时,应当抵销债券交易产生的债权与债务、未实现的内部利息以及已确认的递延所得税资产或负债,并调整合并财务报表的资本公积或所得税费用。

沿用上例,假定甲公司将购入的债券划分为可供出售金融资产。

根据资料分析,2008年12月31日甲公司持有的该可供出售金融资产应确认的利息收入为82.9万元(2072.6×4%),账面的摊余成本为2055.5万元(2072.6+2072.6×4%-2000×5%),应确认的公允价值变动损失为15.5万元(2055.5-2040),因该可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产为3.88万元(15.5×25%)。

乙公司个别报表中应付债券的摊余成本为2055.5万元(2072.6+2072.6×4%-2000×5%),年末应确认的利息费用为82.9万元(2072.6×4%),不存在暂时性差异。

2008年12月31日编制合并财务报表时,甲公司的可供出售金融资产账面价值与乙公司的应付债券账面价值存在差异15.5万元(2055.5-2040),该差异就是甲公司计入资本公积的公允价值变动损失,应予抵销。

2008年末编制合并财务报表的抵销分录如下:

借:应付债券	2 055.5
贷:可供出售金融资产	2 040
资本公积	15.5
借:投资收益	82.9
贷:财务费用	82.9
借:资本公积	3.88
贷:递延所得税资产	3.88

假如 2009 年 12 月 31 日该债券的公允价值为 2 000 万元,合并财务报表的合并抵销处理如下:

甲公司该可供出售金融资产年末应确认的利息收入为 82.22 万元(2 055.5×4%),账面摊余成本为 2 022.22 万元(2 040+2 055.5×4%-2 000×5%),应确认的资产减值损失为 37.72 万元(2 022.22-2 000+15.50),同时转回原计入资本公积的损失 15.5 万元。因资产减值损失产生可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产余额为 9.43 万元(37.72×25%),应冲减利润表中的所得税费用。

乙公司个别报表中应付债券的摊余成本为 2 037.72 万元(2 055.5+2 055.5×4%-2 000×5%),年末应确认的利息费用为 82.22 万元(2 055.5×4%),不存在暂时性差异。

2009 年 12 月 31 日编制合并财务报表时,甲公司的可供出售金融资产账面价值与乙公司的应付债券账面价值存在差异 37.72 万元(2 037.72-2 000),该差异就是甲公司计入资产减值损失的金额,应予以抵销。

2009 年末编制合并财务报表的抵销分录为:

借:应付债券	2 037.72
贷:可供出售金融资产	2 000
资产减值损失	37.72
借:投资收益	82.22
贷:财务费用	82.22
借:资本公积	3.88
贷:递延所得税资产	3.88
借:所得税费用	9.43
贷:递延所得税资产	5.55
资本公积	3.88

### 三、购入方将债券划分为持有至到期投资的合并抵销处理

按现行会计准则规定,企业将购入的债券划分为持有至到期投资时,在资产负债表日,应当按摊余成本对其进行后续计量。但如果债券的预计未来现金流量现值低于其账面价值,则应将两者的差额计提减值准备,记入“资产减值损失”科目,并就该可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。在编制合并财务报表抵销分录时,应抵销该债券账面的债权与债务、未实

现的内部利息以及因减值而确认的递延所得税资产。

仍沿用例,假定甲公司购入的债券划分为持有至到期投资,2008 年 12 月 31 日编制合并财务报表时的抵销处理如下:

甲公司该持有至到期投资年末账面的摊余成本为 2 055.5 万元(2 072.6+2 072.6×4%-2 000×5%),应确认的利息收入为 82.9 万元(2 072.6×4%),不存在暂时性差异。

乙公司应付债券的年末摊余成本和应确认的利息费用分别为 2 055.5 万元和 82.9 万元,也不存在暂时性差异。

两公司债券的年末摊余成本和应确认的利息收入与利息费用相等,应编制的抵销分录为:

借:应付债券	2 055.5
贷:持有至到期投资	2 055.5
借:投资收益	82.9
贷:财务费用	82.9

假如 2009 年 12 月 31 日该债券的预计未来现金流量现值为 2 000 万元,合并财务报表的合并抵销处理如下:

甲公司该持有至到期投资年末账面的摊余成本为 2 037.72 万元(2 055.5+2 055.5×4%-2 000×5%),应确认的利息收入为 82.22 万元(2 055.5×4%),应确认的资产减值损失为 37.72 万元(2 037.72-2 000),因资产减值损失产生可抵扣暂时性差异而确认的递延所得税资产为 9.43 万元(37.72×25%),相应冲减利润表中的所得税费用。

乙公司个别报表中应付债券的摊余成本和应确认的利息费用,与甲公司的摊余成本和利息收入相等,不存在暂时性差异。

2009 年 12 月 31 日编制合并财务报表时,应当抵销甲、乙公司该债券账面的债权与债务 2 037.72 万元、利息收入与利息费用 82.22 万元以及已确认的递延所得税资产 9.43 万元。

2009 年末编制合并财务报表的抵销分录为:

借:应付债券	2 037.72
贷:持有至到期投资	2 037.72
借:投资收益	82.22
贷:财务费用	82.22
借:所得税费用	9.43
贷:递延所得税资产	9.43

### 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. 中国注册会计师协会编.2009 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2009