

# 企业溢价发行债券会计处理探讨

解秀兰

(山东省农业管理干部学院 济南 250100)

**【摘要】** 本文拟以企业溢价发行债券为例,探讨定期付息终了还本、单利计息终了还本付息和复利计息终了还本付息三种情况下企业发行债券的会计处理。

**【关键词】** 溢价 实际利率法 利息调整

## 一、定期付息、终了还本债券的会计处理

例1:某企业2006年1月1日发行面值为1 000 000元,票面利率为6%,期限为6年的公司债券,用于企业生产经营活动,每年付息,终了还本,债券发行价为1 050 757元。计算该债券实际利率R。

债券发行价=面值的现值+各期利息的现值,即:1 050 757=1 000 000×PV(6,R)+60 000×PA(6,R),经测算R=5%。债券溢价发行时会计分录为:借:银行存款1 050 757元;贷:应付债券——债券面值1 000 000元、——利息调整50 757元。

根据权责发生制原则,企业发行债券应按期计提利息,为了简化核算,一般可按半年或年预提。债券利息费用的会计处理通常是按照发行债券的用途而定,若为生产经营活动发行的债券,应当全部费用化,计入当期损益;若为购置和建造符合资本化条件的资产而发行的债券,应予以资本化,不符合资本化条件的,应予以费用化,计入当期损益。企业发行债券的溢、折价是对利息费用的调整,应在债券存续期内采用实际利

转发出材料应承担的成本差异时,如果计划成本大于实际成本,现行的账务处理明显和传统调整差异的做法不相符。

## 二、材料成本差异账务处理方法的改进

基于上述原因,笔者建议在“材料成本差异”账户的借方,只登记入库材料所产生的材料成本差异,超支用蓝字,节约用红字;分配耗用材料所承担的材料成本差异时,只在“材料成本差异”账户的贷方反映,超支为蓝字,节约为红字。

## 三、改进后账务处理方法的优点

1. 改进后的账务处理方法,借方只登记入库材料的成本差异,贷方只登记发出材料的成本差异,记账方向明了,易于掌握。差异调整符合传统做法,而且可以避免“材料采购”和“材料成本差异”账户的数额出现虚增,更加符合客观实际。

2. “材料成本差异”账户的余额只能出现在借方(蓝字表超支,红字表节约),符合作为资产类会计科目的性质要求。而且改变了原来根据账户余额来判断本账户是“原材料”的附加账户还是抵减账户。改进后的账务处理方法下,“材料成本差异”账户始终是“原材料”账户的附加账户。

率法进行摊销。

定期付息、溢价发行债券利息费用的计算如表1。假设企业按年计提利息费用(实际支付利息的会计分录省略,下同),各年的会计分录为:2006年12月31日的会计分录为:借:财务费用52 537.85元,应付债券——利息调整7 462.15元;贷:应付利息60 000元。2007年12月31日至2011年12月31日的会计分录与2006年12月31日的会计分录相同,其金额为表1中相应年度的数据。2012年1月1日债券兑付时的会计分录为:借:应付债券——债券面值1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。

## 二、单利计息、终了还本付息债券的会计处理

单利计息、终了一次还本付息债券的发行价为债券本息和复利现值,由于存续期不支付利息,需将单利计算的各期利息换算成定期付息的各期利息,即年金。然后根据定期付息计算出的利息和债券票面利息,调整后计算出当期的利息费用。

例2:某企业2006年1月1日发行面值为1 000 000元,票面利率为6%,期限为6年的公司债券,用于企业生产经营活动,

3. 因为“材料成本差异”账户是“原材料”账户的附加账户,所以用“材料成本差异”账户借方当期发生额合计数与相应“原材料”有关账户借方当期发生额合计数对比一下就能很容易地计算出当期采购差异率,再与以前相应各期实际或者与各期采购计划对比,便可考核出企业供应部门材料采购的效益,并将此与奖励制度相挂钩,以调动采购人员的积极性,力求通过降低成本来增加企业的竞争力。

## 主要参考文献

1. 王金辉.合理改进材料成本差异账户的使用.黑龙江金融,2003;7
2. 孙贤林.材料成本差异核算之我见.财会月刊,1998;A6
3. 邓妮娜.“材料成本差异”账户使用的改进.财会月刊,2002;A2
4. 黎旭坚.浅谈结转和分摊材料成本差异时记账方向的确定方法.交通财会,1997;4
5. 张裕辉.企业“材料成本差异”的账务处理.中国乡镇企业会计,1996;2

**表1 定期付息、终了还本溢价发行债券利息费用计算表** 单位:元

日期	利息费用① =上期④×5%	应付利息② =面值×6%	利息调整 ③=②-①	债券摊余成本 ④=上期④-③
2006年1月1日				1 050 757
2006年12月31日	52 537.85	60 000	7 462.15	1 043 294.85
2007年12月31日	52 164.74	60 000	7 835.26	1 035 459.59
2008年12月31日	51 772.98	60 000	8 227.02	1 027 232.57
2009年12月31日	51 361.63	60 000	8 638.37	1 018 594.20
2010年12月31日	50 929.71	60 000	9 070.29	1 009 523.91
2011年12月31日	50 476.09	60 000	9 523.91	1 000 000
合计	309 243	360 000	50 757	

每年单利计息,到期一次还本付息,债券发行价为1 014 832元。计算该债券实际利率R。

债券发行价=债券本息和的复利现值=1 360 000×PV(6, R),经测算R=5%,年金=360 000/6.801 9(期数为6,利率为5%的年金终值系数)=52 926.39(元),即单利每年计息60 000元相当于复利每年定期付息52 926.39元。债券溢价发行时的会计分录为:借:银行存款1 014 832元;贷:应付债券——债券面值1 000 000元、——利息调整14 832元。

单利计息、终了还本付息溢价发行债券利息费用的计算和调整如表2、表3,假设企业按年计提利息费用,各年的会计分录为:

2006年12月31日会计分录为:借:财务费用57 815.21元,应付债券——利息调整2 184.79元;贷:应付债券——应计利息600 000元。

2007年12月31日至2011年12月31日的会计分录与2006年12月31日的会计分录相同,其金额为表3中相应年度的数据。

2012年1月1日债券兑付时的会计分录为:借:应付债券——债券面值1 000 000元、——应计利息360 000元;贷:银行存款1 360 000元。

**表2 单利计息、终了还本付息溢价发行债券利息费用计算表** 单位:元

日期	利息费用① =上期④×5%	年金②换算 成定期利息	利息调整 ③=②-①	债券摊余成本 ④=上期④-③
2006年1月1日				1 014 832
2006年12月31日	50 741.60	52 926.39	2 184.79	1 012 647.21
2007年12月31日	50 632.36	52 926.39	2 294.03	1 010 353.18
2008年12月31日	50 517.66	52 926.39	2 408.73	1 007 944.45
2009年12月31日	50 397.22	52 926.39	2 529.17	1 005 415.28
2010年12月31日	50 270.76	52 926.39	2 655.63	1 002 759.65
2011年12月31日	50 166.74	52 926.39	2 759.65	1 000 000
合计	302 726.34	317 558.34	14 832	

### 三、复利计息、终了还本付息债券的会计处理

复利计息,利息按市场利率计算,到期一次还本付息债券的利息费用,应在定期付息计算的基础上加上每期利息采用实际利率法计算的复利利息。

例3:某企业2006年1月1日发行面值为1 000 000元,票面利率为6%,期限为6年的公司债券,用于企业生产经营活动,

**表3 单利计息、终了还本付息溢价发行债券利息费用调整表** 单位:元

日期	利息费用 ①=②-③	应付利息② =面值×6%	利息调整③ 同表2中的③	债券摊余成本 ④同表2中的④
2006年1月1日				1 014 832
2006年12月31日	57 815.21	60 000	2 184.79	1 012 647.21
2007年12月31日	57 705.97	60 000	2 294.03	1 010 353.18
2008年12月31日	57 591.27	60 000	2 408.73	1 007 944.45
2009年12月31日	57 470.83	60 000	2 529.17	1 005 415.28
2010年12月31日	57 344.37	60 000	2 655.63	1 002 759.65
2011年12月31日	57 240.35	60 000	2 759.65	1 000 000
合计	345 168	360 000	14 832	

每年复利计息,利息按市场利率计算(假设各期均按发行时的实际利率计算),到期一次还本付息,债券发行价为1 050 757元。计算该债券实际利率R。

债券发行价=面值的现值+各期利息的现值,即:1 050 757=1 000 000×PV(6, R)+60 000×PA(6, R),经测算R=5%。该债券溢价发行时编制的会计分录与定期付息、终了还本债券的会计分录相同。

**表4 复利计息、终了还本付息溢价发行债券利息费用计算表** 单位:元

日期	利息费用 ①=②-③	应付利息②利 息的年金终值	利息调整③ 同表1中的③	债券摊余成本④ 同表1中的④
2006年1月1日				1 050 757
2006年12月31日	57 537.85	60 000	7 462.15	1 043 294.85
2007年12月31日	55 164.74	63 000	7 835.26	1 035 459.59
2008年12月31日	57 922.98	66 150	8 227.02	1 027 232.57
2009年12月31日	60 819.13	69 457.5	8 638.37	1 018 594.20
2010年12月31日	63 860.09	72 930.38	9 070.29	1 009 523.91
2011年12月31日	67 053.09	76 577	9 523.91	1 000 000
合计	362 357.88	408 114.88	50 757	

复利计息、终了还本付息溢价发行债券利息费用计算如表4。表4是在表1的基础上对各期利息计息后计算出来的,债券的摊余成本、利息调整与表1相同,各年的“应付利息”为各期利息的复利本息和,如2007年12月31日应付利息=60 000×(1+5%)=63 000(元),其余类推。假设企业按年计提利息费用,各年的会计分录为:

2006年12月31日的会计分录为:借:财务费用52 537.85元,应付债券——利息调整7 462.15元;贷:应付债券——应计利息60 000元。2007年12月31日至2011年12月31日的会计分录与2006年12月31日的会计分录相同,其金额为表4中相应年度的数据。2012年1月1日债券兑付时的会计分录为:借:应付债券——债券面值1 000 000元、——应计利息408 114.88元;贷:银行存款1 408 114.88元。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007
2. 中国注册会计师协会.财务成本管理.北京:经济科学出版社,2007