

可转换公司债券投资会计处理浅见

河南财经学院 苏明

相较于普通债券,可转换公司债券对投资者更具有吸引力。财政部于2006年10月发布的《企业会计准则——应用指南》(以下简称“指南”)中关于债券投资的会计处理,并未区分可转换公司债券和普通债券。本文围绕可转换公司债券的特殊性,对其会计处理作以下探讨。

一、可转换公司债券核算适用的会计科目

可转换公司债券属于一种金融资产。金融资产的规范涉及到《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS No. 2)和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS No. 22)两个准则。CAS No. 22将金融资产分为4类:①交易性金融资产;②持有至到期投资;③贷款和应收款项;④可供出售金融资产。毫无疑问,对于可转换公司债券可排除第③类,剩下第①、②、④类。第①、②、④类的区别在于:交易性金融资产是拟在近期内出售的一项短期金融资产;持有至到期投资是投资时即准备将其持有至到期日的债权投资;可供出售金融资产是投资时即确定将来有出售投资的意图,但期限不定。

基于上述区别,对于可转换公司债券,可排除第①、②类。其一,投资者购买可转换公司债券后,一般不会立即处置,否则会损失一笔投资收益。所以,投资者为了确保投资收益及资金周转顺畅,一般不会选择可转换公司债券作为闲置资金的暂时存放形式,故不能放在“交易性金融资产”科目核算。其二,投资者在购买可转换公司债券时,并不能确定是否准备持有至到期日,甚至在整个转股期都不能确定,投资者会视市价情况随时决定是否转股,故不能放在“持有至到期投资”科目核算。其三,投资者购买可转换公司债券,即表明其有处置该投资(转股)的意图,转股可理解为将可转换公司债券出售,被投资方支付的价款即是股票,但转股时间不定,符合可供出售金融资产的特点,故将可转换公司债券放在“可供出售金融资产”科目核算。

二、可转换公司债券的会计处理

1. 购买。CAS No. 22第三十条规定,企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量。《企业会计准则——基本准则》第四十二条指出,在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额计量。由此可以判断,公允价值的本质是一种基于市场信息的评价。在市场中销售方尽可能抬高价格,购买方则最大限度地压低价格。双方相持的结果,即是形成统一的市场价格,即公允价值。

对于可转换公司债券,按公允价值计量虽然有助于真实反映企业资产的价值,但该价格却极难取得。其一,一旦投资者购买可转换公司债券,在转股期前通常不会出售,故二级市场上的投资者很难获取可转换公司债券。所以,可转换公司债券投资者只能在债券发行时从发行方直接购买。因为鲜有成交先例,故投资者根本无法从市场上找到其公允价值。其二,债券价格评估涉及债券面值、票面利率、发行方业绩、是否转股、转股后市价、发行方红利分配等多种因素,投资者很难通过自己评估获取其公允价值。其三,我国可转换公司债券资本市场起步较晚,还不是很发达,投资者很难在市场上通过同行比较获取其公允价值。所以,投资者最后只能相信发行价格即是公允价值。故此,可转换公司债券按成交价入账是比较现实的,此时可按指南规定进行账务处理。

当然,也不能排除将来可转换公司债券资本市场发达后企业能获得其公允价值的情况。此时,公允价值与成交价的差异是投资者的一种收益或损失。并且,这种收益或损失是非经营活动形成的,属于利得或损失,故应记入“营业外收入(或营业外支出)”科目。同时,按权责发生制原则该利得或损失应在持有该投资的整个期间内分配,故应记入“可供出售金融资产——利息调整”科目,以后按期摊销。投资者购买可转换公司债券时,按债券的面值,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按支付的价款中包括的已到付息期但尚未领取的利息,借记“应收利息”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目,按公允价值与成交价格(减去已到付息期但尚未领取的利息后的金额)之间的差额记入“营业外收入(或营业外支出)”科目,最后,按借贷方的差额(借)记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

例1:A企业购入B企业发行的可转换公司债券,面值100万元,成交价格120万元,价款中包含已到付息期但尚未领取的利息10万元。

假定成交价格公允,则公允价值为110万元,此时:借:可供出售金融资产——成本100万元、——利息调整10万元,应收利息10万元;贷:银行存款120万元。假定公允价值为130万元,此时:借:可供出售金融资产——成本100万元、——利息调整30万元,应收利息10万元;贷:银行存款120万元,营业外收入20万元。

2. 转股。到了转换期,投资者拟转股,该项投资成为一项股权投资。转股后,投资者有两种选择,如果其目的在于长期持有,不准备出售,则是一项长期股权投资,按CAS No. 2的

浅析视同销售业务的会计处理

江苏淮安明天种业科技有限公司 施恩会

视同销售行为是指某些转让货物或提供劳务的行为虽然不完全具备销售的基本条件,但税法规定应视同销售来处理。本文将视同销售分为有专门处理规定的视同销售和没有专门处理规定的视同销售,并分别对其会计处理进行了探讨。

一、有专门处理规定的视同销售

(一)非货币性资产交换

1. 执行新会计准则的企业。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“非货币性资产交换准则”)规定,以物易物的确认和计量应分为两种情况:

(1)满足非货币性资产交换准则第3条规定条件(即该项交换具有商业实质;换入或换出资产的公允价值能够可靠地计量)的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。具体会计处理为:按换出商品公允价值(如换入资产公允价值更加可靠,则采用换入资产公允价值,下同)加上应支付的相关税费,减去可抵扣的增值税进项税额,借记“库存

规定进行处理。如果其目的在于赚取资本利得,转股后仍应放在“可供出售金融资产”科目核算。

关于取得的股权性可供出售金融资产的核算,指南规定,按公允价值与交易费用之和,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按支付的价款中包含的已宣告发放但尚未领取的股息,借记“应收股利”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目。显然,该规定仍然是将成交价格假定为公允价值,否则借贷方会有差额。而股票的市场价格是相对容易取得的,故应考虑成交价格不公允的情况。此时,成交价格与公允价值之间的差异,仍然作为一种利得或损失,记入“营业外收入(或营业外支出)”科目。在转股时,按公允价值与交易费用之和,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按支付的价款中包含的已宣告发放但尚未领取的股息,借记“应收股利”科目,按成交价格(减去已宣告发放但尚未领取的股息后的金额)与公允价值之间的差额记入“营业外收入(或营业外支出)”科目,同时结转原“可供出售金融资产”的账面价值。

例2:接例1,假设20×8年5月20日为转股日,当日与该可转换公司债券有关的“可供出售金融资产——成本”为100万元,“可供出售金融资产——利息调整”科目借方余额为2万元,转股价格为按面值每10元1股,每股市价(公允价格)为20元,A企业拟转股,且不准备长期持有,则会计处理为:借:可供出售金融资产——成本200万元(100÷10×20);贷:可供出

商品”等科目;按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;按换出商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按换出商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按增值税销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;按支付的相关费用,贷记“银行存款”等科目。以上分录借方与贷方的差额,应贷记“营业外收入——非货币性资产交换收益”科目或借记“营业外支出——非货币性资产交换损失”科目。如果换出商品应交消费税,则应按销售业务将税金记入“营业税金及附加”科目。交换时发生补价的,支付补价的一方,应将补价计入换入商品的成本;收到补价的一方,应将补价计入当期损益。

(2)未能满足非货币性资产交换准则第3条规定条件的,按换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。发生补价的,支付补价的一方,应将补价计入换入资产的成本;收到补价的一方,应将补价冲减换入资产的成本,双方均不确认损益。具体会计处理为:按换出商品账

售金融资产——成本100万元、——利息调整2万元,营业外收入98万元。

3. 公允价值变动。指南规定,可供出售金融资产在持有期间要按公允价值计量,其账面余额与公允价值的差额借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资本公积”科目,出售时将“资本公积”转入“投资收益”。

笔者认为,可转换公司债券因其在转换期前一般不出售,按公允价值计量并没有意义,只有等到转换期间,其公允价值的高低能决定投资者是否转股出售时,投资者才会关注公允价值。故只需在转换期间视其公允价值变动情况按上述规定进行处理。

例3:接例2,假设A企业20×8年5月20日不愿转股,20×8年6月30日可转换公司债券公允价值上升为120万元,则会计处理为:借:可供出售金融资产——公允价值变动18万元;贷:资本公积18万元。

例4:接例3,若20×8年8月20日每股市价(公允价格)为30元,A企业拟转股,且不准备长期持有,则会计处理为:借:可供出售金融资产——成本300万元(100÷10×30);贷:可供出售金融资产——成本100万元、——利息调整2万元、——公允价值变动18万元,营业外收入180万元。因此,相当于将可转换公司债券出售,故应借:资本公积18万元;贷:投资收益18万元。○