



# 合并财务报表中 内部债券投资的抵销处理

山东滨州职业学院 丁希宝

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销,母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后,产生的差额应当计入投资收益项目;母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益,应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。以上规定,与《合并会计报表暂行规定》的内容不同的是,对母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后,产生的差额不再作为合并价差处理,而是计入投资收益。笔者将通过举例探讨合并财务报表中内部债券投资的抵销处理。

## 一、内部债券投资不产生溢(折)价的内部抵销

例1:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司按面值购入乙公司发行的公司债券10000张,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为2年,每年年末付息,到期一次还本。乙公司发行债券筹集的资金用于生产经营(下同)。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1000000元,确认的投资收益为30000元(1000000×3%)。2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1000000元,确认的“财务费用”为30000元(1000000×3%)。

甲公司在编制合并财务报表时进行的抵销处理为:借:应付债券1000000元;贷:长期债权投资1000000元。借:投资收益30000元;贷:财务费用30000元。

## 二、内部债券投资产生溢(折)价的内部抵销

### (一)溢(折)价发行

例2:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日乙公司发行公司债券,每张面值为100元,发行价425.7(万元)。

2008年应税利润=800+80+[ (3000-2000)×(10%-5%) ]+(60-50)+(170-120)+60-(390-270)=975(万元);2008年应交所得税=975×20%=195(万元)。

(6)计算当期所得税费用。2007年所得税费用=应交所得税+递延所得税负债净额=425.7+107.25=532.95(万元)。会计分录为:借:所得税532.95万元;贷:应交税金——应交所得税425.7万元,递延所得税负债107.25万元。

2008年所得税费用=应交所得税+递延所得税负债-抵减资本公积的有关递延所得税=195+70.75-132=133.75(万元);或=应交所得税-因税率降低而产生的递延所得税收益-与暂时性差异的形成和转回有关的递延所得税收益=

102元,票面利率为3%,期限为2年,每年年末付息,到期一次还本,甲公司购入此债券10000张。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1010000元,其中“面值”1000000元,“溢价”摊余10000元(2005年1月1日购入时产生溢价20000元,2005年摊销溢价10000元,溢价摊余10000元);确认的“投资收益”为20000元,其中债券利息收入30000元(1000000×3%),溢价摊销产生-10000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1010000元,其中“债券面值”1000000元,“债券溢价”摊余10000元;确认的“财务费用”为20000元,其中计提利息产生30000元,溢价摊销产生-10000元。双方确认的“长期债权投资”与“应付债券”、“投资收益”与“财务费用”的金额一致,甲公司在编制合并财务报表时进行的抵销处理为:借:应付债券1010000元;贷:长期债权投资1010000元。借:投资收益20000元;贷:财务费用20000元。

### (二)债券按面值发行,发行后购入产生溢(折)价

例3:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司从证券市场购入乙公司债券10000张,每张购入价格为105元。该债券系乙公司于2004年1月1日按面值发行,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为3年,到期一次还本付息。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1070000元,其中“面值”1000000元,“应计利息”60000元[购入时应计利息为30000元(1000000×3%),2005年计提30000元,下同],“溢价”摊余10000元[2005年1月1日购入时产生溢价20000元(1050000-1000000-30000),

195-42.25-19=133.75(万元)。会计分录为:借:所得税133.75万元,资本公积132万元;贷:应交税金——应交所得税195万元,递延所得税负债70.75万元。

(7)所得税费用(收益)主要组成部分的披露,见下表(单位:万元)。

项 目	2007年	2008年
应交所得税	425.7	195
与暂时性差异形成和转回有关的递延所得税费用	107.25	(19)
因税率降低产生的递延所得税费用(收益)		(42.25)
所得税费用	532.95	133.75

2005年摊销溢价10 000元(20 000÷2),溢价摊余10 000元];确认的“投资收益”为20 000元,其中计提利息产生30 000元,溢价摊销产生-10 000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1 060 000元,其中“债券面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元(计算同上);确认的“财务费用”为30 000元(注:乙公司的规定是按面值发行的,不存在溢折价的摊销)。

此时甲公司“长期债权投资”账面价值与乙公司“应付债券”的账面价值差额为10 000元,根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》应作为“投资收益”处理,不应再作为“合并价差”处理:借:应付债券1 060 000元,投资收益10 000元;贷:长期债权投资1 070 000元。

那么,甲公司确认的“投资收益”20 000元与乙公司确认的“财务费用”30 000元应该怎么处理呢?笔者在查阅有关资料时发现基本上是按20 000元抵销。而《合并会计报表暂行规定》与《企业会计准则第33号——合并财务报表》都要求母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益,应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。笔者认为此处应以发行方确认的利息费用为准,即应抵销30 000元,而不是以投资方确认的投资收益为准,因为其购买时发生的溢(折)价与发行方无关(因为是从第三方购买的),所以进行溢(折)价摊销产生的投资收益不应该列为抵销内容。有关抵销分录为:借:投资收益30 000元;贷:财务费用30 000元。

### (三)债券溢(折)价发行,发行后购入又产生新的溢(折)价

#### 1.溢价发行,发行后溢价购入。

例4:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司从证券市场购入乙公司债券10 000张,每张购入价格为104元。该公司债券系乙公司于2004年1月1日发行,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为3年,到期一次还本付息,每张发行价格为103元。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1 065 000元,其中“面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“溢价”摊余5 000元[2005年1月1日购买时产生溢价10 000元(1 040 000-1 000 000-1 000 000×3%),2005年摊销溢价5 000元(10 000÷2),溢价摊余5 000元];确认的“投资收益”为25 000元(1 000 000×3%-5 000),其中计提利息产生30 000元,溢价摊销产生-5 000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1 070 000元,其中“债券面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“债券溢价”摊余10 000元(2004年1月1日发行时产生溢价30 000元,2004年和2005年各摊销10 000元,溢价摊余10 000元);确认的“财务费用”为20 000元,其中计提利息产生30 000元,溢价摊销产生-10 000元。

此时甲公司“长期债权投资”的账面价值与乙公司“应付债券”的账面价值差额为5 000元,作为“投资收益”处理。有关抵销分录为:借:应付债券1 070 000元;贷:长期债权投资1 065 000元,投资收益5 000元。

甲公司确认的“投资收益”与乙公司确认的“财务费用”

抵销,根据上文的分析,应按乙公司确认的利息费用20 000元抵销。有关抵销分录为:借:投资收益20 000元;贷:财务费用20 000元。

#### 2.溢价发行,发行后折价购入。

例5:假设2005年1月1日甲公司购入乙公司债券的每张购入价格为102元,其他条件同例4。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1 055 000元,其中“面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“折价”摊余5 000元;确认的“投资收益”为35 000元,其中计提利息产生30 000元,折价摊销产生5 000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1 070 000元,其中“债券面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“债券溢价”摊余10 000元;确认的“财务费用”为20 000元,其中计提利息产生30 000元,溢价摊销产生-10 000元。

有关抵销分录为:借:应付债券1 070 000元;贷:长期债权投资1 055 000元,投资收益15 000元。借:投资收益20 000元;贷:财务费用20 000元。

#### 3.折价发行,发行后溢价购入。

例6:假设乙公司2004年1月1日发行债券的每张发行价格为99.4元,其他条件同例4。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1 065 000元,其中“面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“溢价”摊余5 000元;确认的“投资收益”为25 000元,其中计提利息产生30 000元,溢价摊销产生-5 000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1 058 000元,其中“债券面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“债券折价”摊余2 000元;确认的“财务费用”为32 000元,其中计提利息产生30 000元,折价摊销产生2 000元。

有关抵销分录为:借:应付债券1 058 000元,投资收益7 000元;贷:长期债权投资1 065 000元。借:投资收益32 000元;贷:财务费用32 000元。

#### 4.折价发行,发行后折价购入。

例7:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司从证券市场购入乙公司债券10 000张,每张购入价格为102元。该债券系乙公司于2004年1月1日发行,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为3年,到期一次还本付息,每张发行价格为99.4元。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1 055 000元,其中“面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“折价”摊余5 000元;确认的“投资收益”为35 000元,其中计提利息产生30 000元,折价摊销产生5 000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1 058 000元,其中“债券面值”1 000 000元,“应计利息”60 000元,“债券折价”摊余2 000元;确认的“财务费用”为32 000元,其中计提利息产生30 000元,折价摊销产生2 000元(2004年1月1日发行时产生折价6 000元,2004年和2005年各摊销2 000元,折价摊余2 000元)。

有关抵销分录为:借:应付债券1 058 000元;贷:长期债权投资1 055 000元,投资收益3 000元。借:投资收益32 000元;贷:财务费用32 000元。○