

2008备考CPA辅导第十一章负债第三节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/455/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_455317.htm 第三节 一般公司债券会计核算 [例题考点提示]

一般公司债券的核算 [经典例题] 2007年正报公司发生如下业务：（1）2007年12月31日，正保公司为合并不具有关联关系的乙公司经批准发行定向债券，该债券为5年期一次还本、分期付息的公司债券，债券利息在每年12月31日支付，债券面值10 000 000元，票面利率为年利率6%，公允价值1063.27万，正保公司另支付发行债券相关税费20万，为企业合并支付相关税费50万，取得乙公司60%股权。假定债券发行方实际利率为5%。请做出正保公司初始投资的分录

和2008年12月31日的摊销处理的会计分录。（2）2007年12月31日，正保公司为合并集团内丙公司发行五年期一次还本付息债券，该债券面值500万，公允价值520万，票面利率6%，另支付债券发行费用50万，为企业合并发生评估费等相关费用50万，取得丙公司60%股权，并公司在合并当日所有者权益账面价值为900万。要求作出上述投资的会计处理和2008年12月31日摊销债券的处理。 [例题答案]

（1）投资乙公司会计处理：长期股权投资入账价值 = 1063.27 + 50 = 1113.27：借：长期股权投资 1113.27 贷：应付债券 - 面值 1000 应付债券 - 利息调整 43.27 银行存款 70 2008年12月31日摊销分录：应该

摊销的利息调整 = (1000 + 43.27) × 5% - 1000 × 6% = 52.16 - 60 = - 7.84 借：财务费用 52.16 应付债券 - 利息调整 7.84 贷：

应付利息 60 2009年12月31日摊销：应该确认的财务费用 = (1000 + 43.27 - 7.84) × 5% = 51.77 借：财务费用 51.77 应付

债券 - 利息调整 8.23 贷：应付利息 60 (2) 长期股权投资入账价值 = $900 \times 60\% = 540$ ：借：长期股权投资 540 管理费用 50 应付债券 - 利息调整 30 贷：应付债券 - 面值 500 银行存款 100 资本公积 - 股本溢价 20 债券实际利率为 R ， $(500 + 500 \times 6\% \times 5) \times (P/S, R, 5) = 520 - 50 = 470$ 当实际利率 $R = 6\%$ 的时候，债券公允价值 = 500 当实际利率 $R = 10\%$ 的时候，债券公允价值 = $(500 + 500 \times 6\% \times 5) \times 0.6209 = 403.59$ $(6\% - 10\%) / (500 - 403.59) = (R - 6\%) / (470 - 500)$ 得出实际利率 $R = 7.24\%$ 2008年12月31日应该摊销的利息调整 = $470 \times 7.24\% - 500 \times 6\% = 4.03$ 借：财务费用 34.03 贷：应付债券 - 应计利息 30 应付债券 - 利息调整 4.03 2009年12月31日应该确认的财务费用 = $(470 + 4.03 + 500 \times 6\%) \times 7.24\% = 36.49$ 借：财务费用 36.49 贷：应付债券 - 应计利息 30 应付债券 - 利息调整 6.49 [例题总结与延伸] 关于一般公司债券的处理是比较基础的处理，处理的精髓基本上是和持有至到期其他投资的处理原理一致。很多的知识都是可以融会贯通的，了解了一种的解决思路以后，对于以后的知识基本上都是通吃，关键看对于教材有多大程度上的了解和熟悉。一般公司债券处理方法第一个应用就是可转换公司债券。对于可转换公司债券比较难的就是负债成分和权益成分公允价值的确定问题，这里实际上就是财管中的债券定价模型的运用，也是最基本的现金流折现的方法。通过折现得出公允价值，也可以求出实际利率。因为可转换公司债券有点类似股票，所以债券的公允价值是包含了权益成分的。作为企业会计处理来说是应该把这部分权益成分公允价值单独确认为资本公积的。一般公司债券的第二个运用就是借款费用的资本化问题。在借款

费用资本化一章中，涉及到了辅助费用资本化的问题，一个典型的例题就是发行债券筹集资金，然后发生交易费用的处理。基本的理念都是一样的。从实质重于形式角度看，企业能够资本化的利息支出不是按照票面利率计算的票面利息，而是企业按照实际利率确认的实际承担的利息费用。这个观点一定要树立。关于一般公司债券的处理基本上掌握初始确认的相关税费的处理和持有期间的实际利率袒胸的方法，以及最终的还本付息的会计处理。应该说掌握了一般债券的处理对于之后的可转换公司债券和借款费用资本化问题就能够通吃，道理是一致的。 [知识点理解与总结] 1、公司债券的发行三种：面值发行、溢价发行、折价发行。企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”、“库存现金”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券利息调整”科目。所谓面值发行就是说债券的票面利率和投资者的必要报酬率是一致的，也就是市场利率。那么债券的公允价值和面值是一致的，这个时候就可以按照面值发行。如果是溢价发行的，代表债券的票面利率要高于投资者的必要报酬率，那么债券的公允价值是要大于债券面值的。换句话说，溢价发行表明债券票面利率高于实际利率，那么发行方为了弥补以后按照票面利率向投资者发放较高利息，需要在发行的时候向投资者多收取款项，也就是说以后多支付利息现在需要多付出成本；所谓的折价发行债券就是说，债券的票面利率低于实际利率，发行方为了弥补投资者以后少收取利息的损失，需要在开始发行的时候作出让步，那么就形成了折价发行。 2、关于相关交易费用的处理。发行债券

的时候免不了是要支付相关税费的，对于发行债券方来说就是发行了债券还多付出了成本，那么自己实际承担的利息成本上升的，也就是说债券实际发行少收了部分资金，相当于是实际利率增加了，发行方需要在持有期间承担更多的实际利息支出。

3、利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程/制造费用/财务费用”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券利息调整”科目。

对于一次还本付息的债券，应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息和，借记“在建工程/制造费用/财务费用”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付债券应计利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券利息调整”科目。

4、关于债券最后的还本付息处理。还本付息处理涉及到债券利息调整的尾数调整，最后一年的时候要把利息调整科目摊销完毕。如果是按照实际利率调整的，如果情况不变的话是可以摊销完毕的。

5、如果涉及到提前偿付本金的，按照道理来说债券的实际利率是需要调整的，也就是在债券的未来现金流的风险降低了，那么投资者要求的必要报酬率是降低的，所以调整实际利率的方法是比较合适的。当然这是财管中的处理方法。会计教材一般坚持的原则就是不调整实际利率，而是调整摊余成本来实现：也就是实际利率假设是不变的，然后根据实际利率来调整现金流折现值来调整摊余成本，调整后的摊余成本的差额要计入到当期损益中。

[容易犯错的地方] 1、发行时候交易

税费的处理：调整债券的初始确认金额，不影响债券的公允价值。这个原则可以应用到企业合并中的会计处理。2、按照实际利率*摊余成本确定财务费用，做分录时候容易搞混：而且计算方法容易犯错：比如确定本期摊销时应该按照期初的摊余成本，也就是先摊销再计算期末摊余成本。3、一版公司债券中额借款费用资本化问题。[错题举例]甲上市公司发行公司债券为建造专用生产线筹集资金，有关资料如下：

(1) 2007年12月31日，委托证券公司以7755万元的价格发行3年期分期付息公司债券，该债券面值为8000万元，票面年利率为4.5%，实际年利率为5.64%，每年付息一次，到期后按面值偿还，支付的发行费用与发行期间冻结资金产生的利息收入相等。(2) 生产线建设工程采用出包方式，于2008年1月1日开始动工，发行债券所得款项当日全部支付给建造承包商，2009年12月31日所建造生产线达到预定可使用状态。(3) 假定各年度利息的实际支付日期均为下年度的1月10日，2011年1月10日支付2010年度利息，一并偿付面值。(4) 所有款项均以银行存款收付。要求：(1) 计算甲公司该债券在各年末的摊余成本、应付利息金额、当年应予资本化或费用化的利息金额、利息调整的本年摊销额和年末余额，结果填入答题卡第1页所附表格(不需列出计算过程)。(2) 分别编制甲公司与债券发行、2008年12月31日和2010年12月31日确认债券利息、2011年1月10日支付利息和面值业务相关的会计分录。(答案中的金额单位用万元表示，“应付债券”科目应列出明细科目)

1. 参考答案：(1) 应付债券利息调整和摊余成本计算表

时间	2007年12月31日	2008年12月31日	2009年12月31日	2010年12月31日
年末摊余成本	8000	8000	8000	8000

利息调整 (245) (167.62) (85.87) 0 合计 7755 7832.38
7914.13 8000 当年应予资本化或费用化的利息金额 437.38
441.75 445.87 年末应付利息金额 360 360 360 “利息调整” 本年
摊销项 77.38 81.75 85.87 【答案】 2007年12月31日发行债券借
：银行存款 7755 应付债券利息调整 245 贷：应付债券面值
8000 2008年12月31日计提利息 借：在建工程 437.38[7755
× 5.64%] 贷：应付债券利息调整 77.38 应付利息 360[8000
× 4.5%] 2009年1月10日支付利息 借：应付利息 360 贷：银行
存款 360 2009年12月31日计提利息 借：在建工程
441.75[7832.38 × 5.64%] 贷：应付债券利息调整 81.75 应付利息
360 2010年1月10日支付利息 借：应付利息 360 贷：银行存款
360 2010年12月31日计提利息 借：财务费用 445.87[360 85.87]
贷：应付债券利息调整 85.87[8000-7914.13] 应付利息 360 2011
年1月10日付息还本 借：应付债券面值 8000 应付利息 360 贷
：银行存款 8360 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下
载。详细请访问 www.100test.com