

CPA教材难点讲义《会计合并报表》一第二部分5 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/72/2021_2022_CPA_E6_95_9_9_E6_9D_90_E9_c45_72610.htm

内部债权性投资及其收益的抵销 上海网友：CJ 【例5】续上例，如母公司在1993年初以278万元的价格购买子公司发行的债券40%，要求编制1993年的抵销分录。（母公司仅持有子公司债券40%）分析：母公司会计核算如下：①购买债券 借：长期债权投资—债券投资200—债券溢价18—应计利息60 贷：银行存款278 ②年末计息摊销 借：长期债权投资—应计利息30 贷：长期债权投资—债券溢价6 投资收益24 因此1993年抵销分录为：借：应付债券—债券面值200—债券溢价4—应计利息90 合并价差8 贷：长期债权投资—债券面值200—债券溢价12 长期债权投资—应计利息90 借：投资收益24 贷：财务费用24 说明：A、债券面值 $=500 \times 40\% = 200$ 万元。B、债券溢价 $=$ 未摊销溢价 $= (25 - 25 \div 5 \times 3) \times 40\% = 4$ 万元。C、应计利息 $= 500 \times 15\% \times 40\% \times 3 = 90$ 万元。D、长期债权投资—债券面值 $= 500 \times 40\% = 200$ 万元。E、长期债权投资—债券溢价 $=$ 未摊销溢价 $= (18 - 18 \div 3) \times 40\% = 12$ 万元 F、投资收益 $= 30 - 18 \div 3 = 24$ 万元。上述计算有关难点概念的理解：①合并报表编制的实质是在母子公司汇总报表基础上通过抵销分录的加减会计处理后计算得出。那么，那些交易事项需要抵销呢？凡集团内部企业间发生的交易均需抵销，对于整个企业集团来说，这些交易进仅仅是内部资金、存货、固定资产等的划拨，而并非是企业间的真正交易，即通过抵销分录予以扣除。而集团内企业与外部企业发生的交易则不须抵销，对于整个企业集

团来说，这些交易才是集团对外的真正交易，仍应保留在合并报表中。②例5就是以上理论的简单灵活应用。对于发行公司（子公司）来说，它需抵销的是债券面值200万元、未摊销溢价4万元（必须按子公司发行价与面值的差额除以债券存续年限计算）及应计利息90万元。对于购买公司（母公司）来说，它需抵销的是债券面值200万元、未摊销溢价12万元（必须按母公司购买价与面值及应计利息的差额除以债券存续年限计算，即总溢价为 $278 - 200 - 200 \times 15\% \times 2 = 18$ 万元，1993年摊销6万元，则剩余未摊销溢价为12万元）及应计利息90万元。上述母子公司抵销的差额即合并价差8万元。随着各公司对债券溢价的摊销，合并价差的金额也逐渐减小，1994年末为4万元，1995年末为0万元。子公司发行债券支付当年利息30万元，（仅指母公司购买的40%部分，下同）而母公司购买债券仅获得投资收益24万元，那么应抵销多少投资收益与财务费用呢？该集团公司使用这笔200万元资金，子公司使用花费了30万元，而母公司投资仅获得24万元的收益，对于集团公司来说还是花费了6万元，这部分费用是不能抵销的，因为它是整个集团的费用，因此只能抵销24万元。从另一个角度来看，子公司所使用的资金系母公司投资所得，若直接投资对于集团公司来说不应花费任何费用，而本例中母公司是从市场上（即第三者处）以高于子公司帐面值的价格购得该债券投资于子公司，那么，对于整个集团公司来说每年使用这笔资金所花费得6万元是支付给第三者的。

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