

贷:实收资本——外方 实收境外资本——外国直接投资

3 000 000

同理,当外方股东将股权转让给中方股东时可作相反的会计处理。

三、单方面资本转移和单方面经常转移的处理

单方面资本转移和单方面经常转移在编制《外汇收支情况表》时容易混淆。其实两者的性质是不同的,单方面资本转移反映的是本企业对外汇金融债权或股权的单方面放弃或单方面豁免,以及境外金融债权人、股东人对本企业金融债权、股权的单方面放弃或单方面豁免。而单方面经常转移是反映本企业对外币计价结算交易形成的债权的单方面放弃及坏账核销,以及外币计价结算交易债权人对本企业债务的单方面豁免。可见两者的根本区别就在于所放弃的项目:经营过程中形成的外汇债权债务为经常性项目,故单方面经常转移所放弃的项目应是经常性的;投资及金融借贷形成的项目为资本性项目,故单方面资本转移所放弃的项目应是资本性的。举例说明如下:某外商投资企业本年度发生如下有关单方面资本转移和单方面经常转移的业务:

1.以前年度的某项境外投资 100 万美元(从未产生投资收益),本年收回 80 万美元,其余 20 万美元作放弃处理。

2.应收境外某公司外汇账款 120 万美元,因该公司财务困难进行债务重组,收回 95 万美元,其余 25 万美元豁免。

3.欠境外某公司应付外汇账款 260 万美元,偿还 245 万美元后,对方豁免其余的 15 万美元。

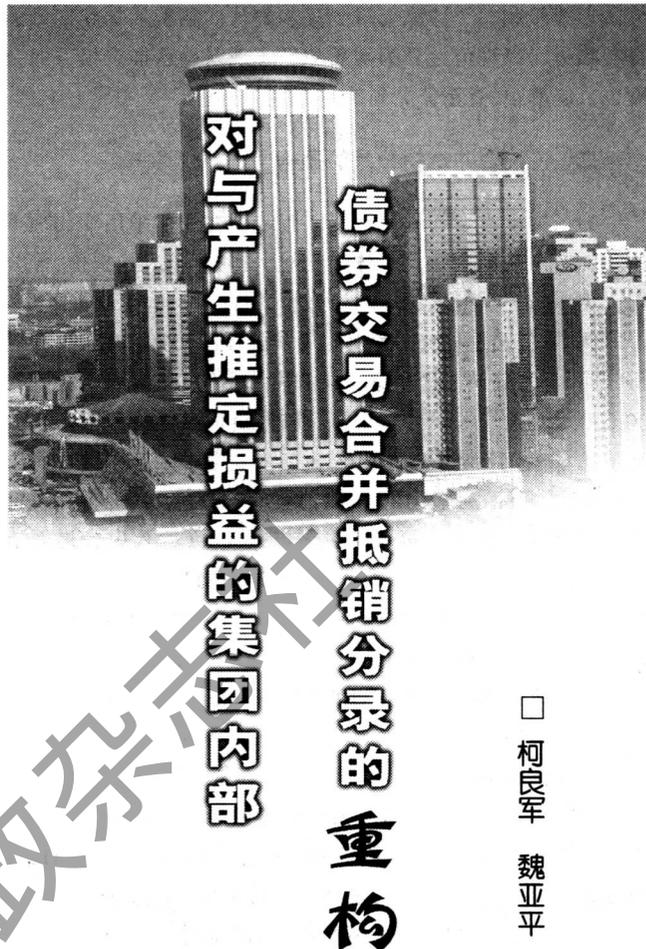
4.欠境外某金融机构外汇借款余额 600 万美元(其中利息 50 万美元),经双方协议,偿还本金 550 万美元,另应计利息 50 万美元对方作豁免处理。

上述业务的会计分录及外汇对比分录编制如下:

1、借:银行存款——美元户	外汇货币资金	800 000
营业外支出	非外汇形式资产——单方面资本转移	200 000
贷:长期股权投资	境外投资	1 000 000
2、借:银行存款——美元户	外汇货币资金	950 000
营业外支出	经常性项目差额——单方面经常转移	250 000
贷:应收账款	应收外汇账款	1 200 000
3、借:应付账款	应付外汇账款	2 600 000
贷:银行存款——美元户	外汇货币资金	2 450 000
资本公积	经常性项目差额——单方面经常转移	150 000
4、借:长期借款	境外借款	6 000 000
贷:银行存款——美元户	外汇货币资金	5 500 000
资本公积	非外汇形式资产——单方面资本转移	500 000

(作者单位:江苏东台中信会计师事务所 山东经济学院)

责任编辑 张智广



当集团内一公司通过外部主体购入集团内另一公司的债券时,从合并主体的角度看,这一投资行为对相关债券构成了推定赎回,一般情况下,债券的推定赎回会产生推定损益。关于与产生推定损益的集团内部债券交易相关的合并抵销分录,传统的做法理解起来有一定难度,本文拟对其重构。重构后的合并抵销分录坚持对期初已实现未确认的现值差异及本期已确认现值差异分两笔分录处理的原则,可提升相关抵销分录的可理解性。

一、“推定损益”的再阐释

推定损益实为一种现值差异、投资价值差异。假定投资者要求的回报率等于市场利率,如果集团内部相关个体从外部主体买入集团内部债券那一天的市场利率不等于该债券发行日的市场利率,则投资方所需支付的现金或其他对价就会与发行债券方应付债券科目账面价值的对应份额产生差值,该差值即所谓的推定损益。从合并主体的角度看,它是一种已实现应确认损益,但未在相关合并个体的账上一次性予以确认。购买日后,集团内相关个体使用各自要求的回报率(实际利率摊销法下)确认相关期间的利息费用及利息收入。这样,以前未确认的推定损益会在以后期间以利息费用与利息收入的差

额的形式于相关个体账上得到逐步确认。随着债券到期日的日益临近,以现值差异为实质的已实现未确认推定损益的余额也日趋变小,直至债券到期时为零。

二、传统合并抵销分录的重构

为了突出重点与说明问题,假定合并主体采用“代理理论”处理推定损益,相关个体以直线法摊销债券溢、折价,母公司采用(完全)权益法核算其对子公司的投资。示例说明如下:

例:母公司甲以56 000元购买子公司乙70%的有表决权股份,购买日乙公司账面所有者权益由股本50 000元及留存收益30 000元组成,并且乙公司当日资产、负债账面价值等于其公允价值。2004年1月1日,甲公司有一批发行在外债券,面值100 000元,票面利率10%,未摊销溢价1 000元;2004年1月1日乙公司从债券市场上第三方主体以9,500元购入甲公司面值为10 000元的已发行债券。乙公司的这一购买行为导致10%的甲公司发行在外债券的推定赎回。购买时点2004年1月1日的债券推定赎回利得计算如下:

购入债券的账面价值 $[(100\ 000+1\ 000)\times 10\%]$	10 100
购买价格	9 500
债券赎回利得	600

2004年甲公司在其账上摊销债券溢价,而乙公司在其账上摊销债券投资的折价。假设债券利息于每年6月31日和12月31日各支付一次,债券于2009年1月1日到期。两家公司

2004年12月31日,与该债券相关的账面余额如下:

甲公司		乙公司	
应付债券—债券面值	100 000	长期投资—甲公司债券	9 600
应付债券—债券溢价	800	利息收入	1 100
利息费用	9 800		

2005年12月31日,与该债券相关的账面余额如下:

甲公司		乙公司	
应付债券—债券面值	100 000	长期投资—甲公司债券	9 700
应付债券—债券溢价	600	利息收入	1 100
利息费用	9 800		

相关合并抵销分录的重构如下

1、2004年,债券购买当期

(1)传统的合并抵销分录

借:应付债券—债券面值	10 000		
—债券溢价	80		
贷:长期投资—甲公司债券	9 600		
债券赎回利得	480		
借:利息收入	1 100		
贷:利息费用	980		
债券赎回利得	120		

(2)重构后的合并抵销分录

对与推定赎回债券相关的对应而性质相反的“应付债券”、“长期投资”二科目(即相互往来账户,如合并抵销分录中内部应收应付科目)期初余额予以抵销,二者的差额确认为“债

券赎回利得”。分录如下:

借:应付债券—债券面值	10 000		
—债券溢价	100		
贷:长期投资—甲公司债券	9 500		
债券赎回利得	600		

对推定赎回债券对应的已在相关主体账上本期确认的与利息费用、利息收入相关的分录予以转回。分录如下:

借:利息收入	1 100		
贷:利息费用	980		
应付债券—债券溢价	20		
长期投资—甲公司债券	100		

经过合并抵销处理,推定赎回债券期末的现值差异为480元。

2、2005年,债券购买后的下一期

(1)传统的合并抵销分录

借:利息收入	1 100		
应付债券—债券面值	10 000		
—债券溢价	60		
贷:利息费用	980		
长期投资—甲公司债券	9 700		
—乙公司股权	480		

(2)重构后的合并抵销分录

对与推定赎回债券相关的对应而性质相反的“应付债券”、“长期投资”二科目期初余额予以抵销,二者的差额调整“长期投资—乙公司股权”。分录如下:

借:应付债券—债券面值	10 000		
—债券溢价	80		
贷:长期投资—甲公司债券	9 600		
—乙公司股权	480		

“长期投资—乙公司股权”在权益法下,因为针对已赎回债券上期期末的赎回利得480元,母公司甲账上已相应调增了“长期投资—乙公司股权”科目余额,而子公司乙净资产余额并无相应增加,所以,本期合并抵销分录应调减“长期投资—乙公司股权”相同金额,以使“长期投资—乙公司股权”期初余额等于母公司在子公司期初净资产中所享有的对应份额。如果母公司采用非完全权益法核算对子公司的投资,则此处应贷记“年初未分配利润—母公司甲”480元。

对推定赎回债券对应的已在相关主体账上本期确认的与利息费用、利息收入相关的分录予以转回。分录如下:

借:利息收入	1 100		
贷:利息费用	980		
应付债券—债券溢价	20		
长期投资—甲公司债券	100		

经过合并抵销处理,推定赎回债券本期期末的现值差异等于期初现值差异减去本期确认的相关利息收入与利息费用的差额,为360元。

(作者单位:天津工业大学研究生部)

责任编辑 张智广