

依上例,各年末应收利息:

$$A = \frac{8.7893\%}{(1+8.7893\%)^5 - 1} \times 80000 \times 12\% \times 5 = 8054.18$$

据此,上例各年度溢价摊销额计算如下表:

债券溢价摊销表(实际利率摊销法)

单位:元

计息日期	应收利息	利息收入	溢价摊销	未摊销溢价	面值和未摊销溢价之和
	1=A	2=上一期 5×8.7893%	3=1-2	4=上一期 4-3	5=上一期 5-3
1999.1				4000	84000
1999.12	8054.18	7383	671.18	3328.82	83328.82
2000.12	8054.18	7324.02	730.16	2598.66	82598.66
2001.12	8054.18	7259.84	794.34	1804.32	81804.32
2002.12	8054.18	7190.03	864.15	940.17	80940.17
2003.12	8054.18	7114.01	940.17	0	80000
合计	40270.9	36270.9	4000	—	—

注:7114.01=8054.18-940.17,差异为实际利率尾数所致

三、会计分录

对于期满一次还本付息的债券,上述债券溢价摊销表中所述的应收利息和利息收入数字,只能作为计算各期溢价摊销额的依据,而不能作为账务处理的依据,这一点与分期付息债券是不同的。由于表中所列的应收利息,是按债券期满应收利息总额折算出来的一笔年金。在观念上它是一个处于“动态”的价值,而会计核算上确认的应收利息,则是一“静态”金额,且这个金额的计算必须遵循客观性原则,因而只能以债券面值乘以票面利率求得。而投资收益则用该期应收利息减去当期溢价摊销或加上当期折价摊销后的金额计算得出。

根据上述分析,在进行账务处理时,应将用债券面值乘以票面利率计算出来的应收利息计入其科目的借方,将上表计算的溢价摊销额计入长期债券投资科目的贷方,将利息收入减去溢价摊销后的余额,计入债券投资收益科目的贷方。

仍依上例,甲企业债券溢价摊销的会计分录如下:

1999年12月31日:

借:应收利息 9600 (80000×12%)
 贷:长期债权投资——债券投资(溢价) 671.18
 投资收益——债券利息收入 8928.82

以后年度依此类推。

如果债券折价发行,则应将应收利息计入其科目的借方,将折价摊销额计入长期债券投资科目的借方,将应收利息和折价摊销额之和计入债券投资收益科目的贷方。

(作者单位:山东省枣庄市财税中专)

责任编辑 温彦君

合并会计报表中内部商品销售业务的抵销方法

张凤 杨闰萍

合并会计报表是以整个企业集团为一会计主体,以组成企业集团的母公司和子公司的个别会计报表为基础,抵销个别会计报表有关项目的数额而编制的。合并会计报表中需抵销的项目较多,其中内部商品销售业务需抵销项目的确定比较复杂,实务中该项业务的抵销存在的问题较多。本文仅就内部商品销售业务一种较适用的抵销处理方法作简要介绍。

由于内部商品销售业务的存在,个别会计报表中包含由于内部销售业务产生的内部商品销售收入、内部商品销售成本和未实现的内部商品销售利润,在编制合并会计报表时应将其抵销。需抵销的项目包括:(1)年初未分配利润,(2)主营业务收入,(3)主营业务成本,(4)存货。上述项目的抵销是通过编制抵销分录完成的,而抵销分录的编制方法有多种,本文从上述每一个项目本身应抵销的内容来说明其抵销分录的编制。抵销分录如下:

借:年初未分配利润 XXX
 主营业务收入 XXX
 贷:主营业务成本 XXX
 存货 XXX

上述抵销分录中,年初未分配利润(年初存货中未实现的内部销售利润)和存货(年末存货中未实现的内部销售利润)项目的差额即为本期存货中未实现内部销售利润的变动,也就是企业集团本期未实现的销售利润的数额;主营业务收入反映的是本期内部商品销售收入,即企业集团未实现的销售收入的数额;企业集团未实现的销售收入与未实现的销售利润的差额,即是本期未实现的销售成本的数额,也就是内部商品销售主营业务成本应抵销的数额。因此只要合理地确定年初未分配利润项目、主营业务收入项目和存货项目需抵销的金额,就能完成内部商品销售业务的抵销。上述各项的确定方法如下:

1. 存货项目

存货中所包含的内部销售所产生的未实现内部销售利润,是指企业集团内部公司之间的商品购销活动所引起的,作为企业集团整体,这部分内部销售利润应抵销。本项目应根据内部购进存货的期末结存价值(按来源渠道不同分别反映)和各销售方的销售毛利率计算确定。计算公式为:

$$\text{存货项目金额} = \sum_j \sum_i \left(\frac{\text{从某一销售方取得的该销售方的}}{\text{内部存货结存价值}} \times \text{销售毛利率} \right)$$

i: 某一母(子)公司结存的内部存货涉及到的销售方的个数

j: 企业集团涉及到的母(子)公司的个数

(1) 销售毛利率 = (销售收入 - 销售成本) ÷ 销售收入 × 100%

(2) 从某一购货方取得的内部存货结存价值可按如下方法确定:

$$\text{从某一购货方取得的} \frac{\text{期末存货合计}}{\text{内部存货结存价值}} = \frac{\text{某一购货方本期购货合计}}{\text{本期购货合计}} \times \text{期购货金额}$$

2. 主营业务收入项目

主营业务收入项目反映企业集团内部商品交易业务形成的收入,作为企业集团整体,这部分销售收入应抵销。本项目应根据母公司和子公司各自反映的本期发生的内部商品销售收入的合计数计算确定。

3. 年初未分配利润

在编制上期的合并会计报表时,抵销了内部购进期末结存存货中包含的未实现内部销售利润后,减少了年末未分配利润的数额。在连续编制合并会计报表的情况下,上期年末未分配利润的数额为本期年初未分配利润数。由于在编制本期合并会计报表时,是以母公司和子公司的个别会计报表为基础编制的,因此应将内部购进年初结存存货中包含的未实现内部销售利润予以抵销。本项目应根据上期合并会计报表年末未分配利润项目抵销的期末存货中未实现内部销售利润的数额确定。

4. 主营业务成本项目

主营业务成本项目反映企业集团内部销售业务形成的销售成本,作为企业集团整体,这部分销售成本应予以抵销。由于本期内部产品销售收入—本期内部产品销售成本=本期未实现内部销售利润,而本期未实现内部销售利润即为年末存货中未实现内部销售利润与年初存货中未实现内部销售利润之差。因此在确定抵销分录中的年初未分配利润、主营业务收入和存货三个项目的金额后,本项目可根据借贷平衡原理确定。

例如:某母公司有两个子公司 A 和 B。1998 年内部商品销售业务有关资料如下:

单位:万元

项 目	母公司	A 公司	B 公司
主营业务收入			
对母公司	-	100	120
对 A 公司	50	-	70
对 B 公司	90	80	-
合计	140	180	190
销售毛利率	20%	18%	25%
本期购货			
从母公司	-	50	90
从 A 公司	100	-	80
从 B 公司	120	70	-
从企业集团外部	380	80	30
合计	600	200	200
期末存货合计	100	60	40
年初存货中未实现内部销售利润	5	4	6

根据上述资料,内部商品销售各项目应抵销的金额计算如下:

1. 年初未分配利润 = 5 + 4 + 6 = 15 万元
2. 主营业务收入 = 140 + 180 + 190 = 510 万元
3. 存货

(1) 计算企业集团内部各公司期末存货中未实现内部销售利润

母公司 = 100 ÷ 600 × 100 × 18% + 100 ÷ 600 × 120 × 25% = 8 万元

A 公司 = 60 ÷ 200 × 50 × 20% + 60 ÷ 200 × 70 × 25% = 8.25 万元

B 公司 = 40 ÷ 200 × 90 × 20% + 40 ÷ 200 × 80 × 18% = 6.48 万元

(2) 计算企业集团期末存货中未实现内部销售利润
 存货 = 8 + 8.25 + 6.48 = 22.73 万元

4. 主营业务成本 = 510 - (22.73 - 15) = 502.27 万元

该集团内部商品销售抵销分录为:

借:年初未分配利润 15
 主营业务收入 510
 贷:主营业务成本 502.27
 存货 22.73

(作者单位:北京机械工业学院)

责任编辑 许太谊