

第三节 金融负债和权益工具的区分

【例 13-21】甲公司 2×21 年 1 月 1 日按每份面值 1000 元发行了 2000 份可转换债券，取得总收入 2000000 元。该债券期限为 3 年，票面年利息为 6%，利息按年支付；每份债券均可在债券发行 1 年后的任何时间转换为 250 股普通股。甲公司发行该债券时，二级市场上与之类似但没有转股权的债券的市场利率为 9%。假定不考虑其他相关因素。甲公司以摊余成本计量分类为金融负债的应付债券。

分析：本例中，转股权的结算是以固定数量的债券换取固定数量的普通股，因此该转股权应归类为权益工具。具体计算和账务处理如下：

(1) 先对负债成分进行计量，债券发行收入与负债成分的公允价值之间的差额则分配到权益成分。负债成分的现值按 9% 的折现率计算，如表 13-1 所示。

内容	金额
本金的现值： 第 3 年年末应付本金 2000000 元(复利现值系数为 0.7721835)	1544367
利息的现值： 3 年期内每年应付利息 120000 元(年金现值系数为 2.5312917)	303755
负债成分总额	1848122
权益成分总额	151878
债券发行总收入	2000000

(2) 甲公司的账务处理：

①2×21 年 1 月 1 日，发行可转换债券：

借：银行存款 2000000

 应付债券——利息调整 151878

 贷：应付债券——面值 2000000

 其他权益工具 151878

②2×21 年 12 月 31 日，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：

借：财务费用 166331

贷：应付债券——应计利息 120000

——利息调整 46331

实际支付利息时：

借：应付债券——应计利息 120000

贷：银行存款 120000

③2×22年12月31日，债券转换前，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：

借：财务费用 170501

贷：应付债券——应计利息 120000

——利息调整 50501

实际支付利息时：

借：应付债券——应计利息 120000

贷：银行存款 120000

至此，转换前应付债券的摊余成本为1944954元（1848122+46331+50501）。假定至2×22年12月31日，甲公司股票上涨幅度较大，可转换债券持有方均将于当日将持有的可转换债券转为甲公司股份。由于甲公司对应付债券采用摊余成本进行后续计量，因此，在转换日，转换前应付债券的摊余成本应为1944954元，而权益成分的账面价值仍为151878元。在转换日，甲公司发行股票数量为500000股。对此，甲公司的账务处理如下：

借：应付债券——面值 2000000

贷：应付债券——利息调整 55046

股本 500000

资本公积——股本溢价 1444954

借：其他权益工具 151878

贷：资本公积——股本溢价 151878