

## 《中级会计实务》教材 一例题解答值得商榷

淮北师范大学经济学院 叶璋礼

2012年中级会计资格考试教材《中级会计实务》关于资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法,列举了一道例题(原例题编号[例18-4],P322),资料如下:

甲公司与乙公司签订一项销售合同,约定甲公司在2009年8月向乙公司交付A产品3000件。但甲公司未能按照合同发货,并致使乙公司发生重大经济损失。2009年11月,乙公司将甲公司告上法庭,要求甲公司赔偿900万元。2009年12月31日人民法院尚未判决,甲公司对该诉讼事项确认预计负债600万元,乙公司未确认应收赔偿款。2010年2月8日,经人民法院判决甲公司应赔偿乙公司800万元,甲、乙双方服从判决。判决当日,甲公司向乙公司支付赔偿款800万元。甲、乙两公司2009年所得税汇算清缴均在2010年3月10日完成(假定该项预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣,只有在损失实际发生时才允许税前抵扣)。适用的所得税税率为25%。

笔者将资料中的20×9年改为2009年,2×10年改为2010年。因为20×9年的下一年未必是2×10年,比如2019年的下一年是2020年,而不是对应的2110年。

其列出的甲公司账务处理如下:①记录支付的赔偿款:借:以前年度损益调整——营业外支出200;贷:其他应付款——乙公司200。借:预计负债——未决诉讼600;贷:其他应付款——乙公司600。借:其他应付款——乙公司800;贷:银行存款800。②调整递延所得税资产。借:以前年度损益调整——所得税费用150(600×25%);贷:递延所得税资产150。③调整应交所得税。借:递延所得税资产200(800×25%);贷:以前年度损益调整——所得税费用200。④将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配”。借:利润分配——未分配利润150;贷:以前年度损益调整150。⑤因净利润减少,调减盈余公积。借:盈余公积——法定盈余公积15(150×10%);贷:利润分配——未分配利润15。⑥调整报告年度会计报表相关项目。资产负债表的调整:调增递延所得税资产50万元;调增其他应付款800万元,调减预计负债600万元;调减盈余公积15万元,调减未分配利润135万元。

笔者认为,上述甲公司账务处理③调整应交所得税的会计分录值得商榷。由于甲公司2009年所得税汇算清缴在2010年3月10日完成,因此,应根据法院判决结果调整报告年度即2009年应纳税所得额和应交所得税。另外,预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣,只有在损失实际发生

时才允许税前抵扣。2010年2月8日法院判决甲公司应赔偿乙公司800万元(双方服从判决),此时预计负债产生的损失已经实际发生,可以在税前抵扣,因而其结果应是减少“应交税费——应交所得税”:借:应交税费——应交所得税200;贷:以前年度损益调整——所得税费用200。此处与递延所得税资产无关。递延所得税资产是由于负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异而产生的,而甲公司服从法院判决的赔偿,赔偿款800万元在会计处理上减少了2009年的利润,而税法中又允许税前抵扣,会计处理与税务处理完全一致,这时负债的账面价值与其计税基础相同,没有产生可抵扣暂时性差异。相应的资产负债表项目调整如下:调减递延所得税资产150万元;调增其他应付款800万元,调减应交税费200万元,调减预计负债600万元;调减盈余公积15万元,调减未分配利润135万元。○

## 企业典当业务之会计处理

重庆工商大学会计学院 卢登琴 张明星

典当是一种特殊的信用活动,是以财物作为质押或抵押,向典当机构有偿借贷的一种间接融资方式。当企业将实物或有价证券典当给典当行时,该典当品的所有权已暂时转移给典当行。在未赎回前,企业不拥有该典当品也不能处置该典当品。企业应当在备查簿中记录该项典当物品的情况。

典当业务账务处理主要包括以下几种情况:

1. 领取当金。企业将资产典当出去,收到融资款时的账务处理为:借:银行存款;贷:其他应付款——典当融资款。

2. 物品被典当。企业将典当品典当出去时,根据典当品种类的不同,其账务处理也有区别:如果典当品是存货或者是有价证券,账务处理为:借:存货典当(或持有至到期投资典当);贷:存货(或持有至到期投资)。如果典当品是固定资产,则账务处理为:借:固定资产典当(净值),累计折旧;贷:固定资产。企业典当存货、固定资产等,应视同销售处理。

3. 典当品到期。无论是否赎回典当物品,企业都使用了典当融资款,应负担典当期的资金利息。这笔利息应作为企业的财务费用(既可以每期预提也可以不提)。赎回典当品时企业视同再次购买商品;没有能力赎回典当品时,就全部结转典当品所有的业务。无论是否赎回,到期都应注销原来的备查记录。

例:假设茂业为一家小型饰品加工企业,2×11年9月底将企业的一辆小汽车开到金华某典当行,然后拿着当来的20万元进货加工生产产品。假定该汽车购买已三个月,原价30万元,当金为4.7%,当期2个月,月综合费率为4.1%,于支付典当款时收取。综合费到期一次结转。

(1)收到典当款时:借:银行存款200000;贷:其他应付