

【知识点 4】前期差错更正的会计处理

(4) 2×15 年 12 月 20 日, 因流动资金短缺, 甲公司将债权投资的丁公司债券出售 30%, 出售所得价款 2 700 万元已通过银行收取。同时, 由于企业业务模式的变更将所持有丁公司债券的剩余部分重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 该债权投资于出售 30%之前的账面余额为 8 500 万元, 未计提减值准备。预计剩余债券的公允价值为 6 400 万元。

甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款	2 700
交易性金融资产	6 400
贷: 债权投资	8 500
投资收益	(2 700-8 500×30%) 150
其他综合收益	(6 400-8 500×70%) 450

(5) 由于出现减值迹象, 2×15 年 6 月 30 日, 甲公司对一栋专门用于出租给子公司戊公司的办公楼进行减值测试。该出租办公楼采用成本模式进行后续计量, 原值为 45 000 万元, 已计提折旧 9 000 万元, 以前年度未计提减值准备, 预计该办公楼的未来现金流量现值为 30 000 万元, 公允价值减去处置费用后的净额为 32 500 万元。

甲公司的会计处理如下:

借: 资产减值损失	6 000
贷: 投资性房地产减值准备	6 000

甲公司对该办公楼采用年限平均法计提折旧, 预计使用 50 年, 截至 2×15 年 6 月 30 日, 已计提折旧 10 年, 预计净残值为零。2×15 年 7 月至 12 月, 该办公楼收取租金 400 万元, 计提折旧 375 万元。甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款	400
贷: 其他业务收入	400
借: 其他业务支出	375
贷: 投资性房地产累计折旧	375

(6) 2×15 年 12 月 31 日, 甲公司与己银行签订应收账款保理协议, 协议约定: 甲公司将应收大华公司账款 9 500 万元出售给己银行, 价格为 9 000 万元; 如果己银行无法在应收账款信用期过后六个月内收回款项, 则有权向甲公司追索。合同签订日, 甲公司将应收大华公司的有关资料交付己银行, 并书面通知大华公司; 己银行向甲公司支付了 9 000 万元。转让时, 甲公司己对该应收账款计提了 1 000 万元的坏账准备。甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款	9 000
坏账准备	1 000
贷: 应收账款	9 500
财务费用	500

假定: 不考虑相关税费及其他因素; 不考虑提取盈余公积等利润分配因素。

要求: (1) 根据上述资料。逐项判断甲公司的会计处理是否正确, 并说明理由; 如果甲公司的会计处理不正确, 编制更正的会计分录(无须通过“以前年度损益调整”科目)。

(2) 根据资料(1), 判断甲公司合并财务报表中该股权激励政策计划的类型, 并说明理由。

(3) 根据资料(5), 判断甲公司合并财务报表中该办公楼应划分的资产类别(或报表项目), 并说明理由。

【答案】(1) 事项(1): 甲公司的会计处理不正确。理由: 母公司授予子公司员工的股份支付, 母公司应确认为长期股权投资; 甲公司支付的股票为乙公司的股票, 站在甲公司的角度, 需先以现金购入其他方的股权, 然后再进行股份支付, 应作为现金结算的股份支付进行处理; 2×15 年应确认的成本费用 = (20-2) × 2 万份 × 16 × 1/4 × 6/12 = 72 (万元)。

更正分录为:

借: 资本公积——其他资本公积	63
贷: 管理费用	63

借：长期股权投资 72

贷：应付职工薪酬 72

事项（2）：甲公司的会计处理不正确。理由：因播出期间为1年，属于时段义务，需要在提供服务的期间内分期确认收入，截至2×15年12月31日，甲公司应确认的主营业务收入为4000万元。更正分录：

借：主营业务收入 4 000

贷：合同负债 1 600

应收账款 2 400

事项（3）：甲公司的会计处理不正确。理由：为支持甲公司开拓新兴市场业务，甲公司与母公司签订的债务重组协议，该行为从经济实质上判断是控股股东的资本性投入，甲公司应将豁免债务全额计入所有者权益（资本公积）。更正分录：

借：其他收益——债务重组利得 5 000

贷：资本公积 5 000

事项（4）：甲公司的会计处理不正确。理由：企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。更正分录：

借：其他综合收益（6 400-8 500×70%）450

贷：公允价值变动损益 450

事项（5）：甲公司的会计处理不正确。理由：投资性房地产的减值金额是账面价值与可收回金额进行比较确定的，可收回金额以预计未来现金流量的现值与公允价值减去处置费用后的净额孰高计量，办公楼的可收回金额是32 500万元，应计提减值损失=（45 000-9 000）-32 500=3 500（万元）。更正分录为：

借：投资性房地产减值准备 2 500（6 000-3 500）

贷：资产减值损失 2 500

企业应该计提的折旧金额=32 500/（50-10）×6/12=406.25（万元）

更正分录：

借：其他业务成本 31.25

贷：投资性房地产累计折旧 31.25

事项（6）甲公司的会计处理不正确。理由：银行对该应收账款有向甲公司追偿的权利，所以应收账款不满足终止确认的条件，应将收到的款项确认为短期借款。更正分录：

借：应收账款 9 500

财务费用 500

贷：短期借款 9 000

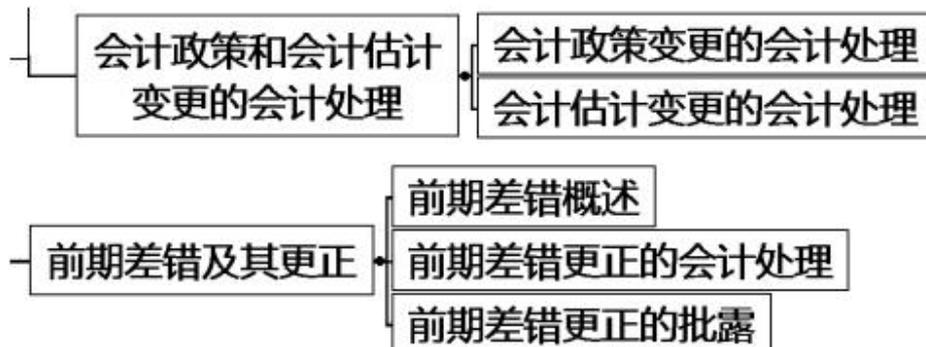
坏账准备 1 000

（2）合并报表角度应作为现金结算的股份支付处理。

理由：结算企业以其自身权益工具以外的工具结算的，需要购入其他方的权益工具再进行结算，实际上付出现金，应作为现金结算的股份支付处理。

（3）甲公司合并财务报表中该办公楼应作为“固定资产”列示。

理由：站在集团角度看，甲公司将自有固定资产出租给戊公司的交易属于母、子公司内部交易事项，合并报表需要将其进行抵销，最终应作为固定资产列报。



【章节回顾】

