

**【知识点 4】前期差错更正的会计处理**

**【2021 年综合题节选】**(3) 2×17 年 1 月 1 日, 甲公司将上年末购入的一项房产对外出租, 将该房产作为投资性房地产核算, 采用成本模式进行后续计量。该房产的购入成本为 8000 万元, 预计使用寿命为 40 年, 预计净残值为零。甲公司对其采用年限平均法计提折旧。2×18 年 1 月 1 日, 甲公司将投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式。当日, 该房产的公允价值为 8500 万元。假定企业所得税法规定, 甲公司上述房产的折旧年限为 20 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提的折旧可在税前扣除。甲公司按净利润的 10% 计提法定盈余公积, 不提取任意盈余公积。

**【要求三】**根据资料 (3), 计算甲公司 2×17 年度因投资性房地产应确认的递延所得税金额, 并编制相关会计分录; 说明甲公司 2×18 年 1 月 1 日变更投资性房地产后续计量模式的会计处理原则, 并编制相关会计分录。

**【答案】**基于资料 (3) 的会计处理如下:

① 2×17 年 12 月 31 日, 投资性房地产的账面价值和计税基础如下: 账面价值 =  $8000 - 8000/40 = 7800$  (万元)  
计税基础 =  $8000 - 8000/20 = 7600$  (万元)

投资性房地产账面价值 7800 万元大于计税基础 7600 万元, 产生应纳税暂时性差异 200 万元, 确认递延所得税负债 =  $(7800 - 7600) \times 25\% = 50$  (万元), 分录如下:

借: 所得税费用 50  
    贷: 递延所得税负债 50

② 会计处理原则: 投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式作为会计政策变更处理, 并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益, 分录如下:

借: 投资性房地产——成本 8000  
    ——公允价值变动 500  
    投资性房地产累计折旧 200  
    贷: 投资性房地产 8000  
        盈余公积 70  
        利润分配——未分配利润 630

账面价值 = 8500, 计税基础 =  $8000 - 8000/20 = 7600$   
 $(8500 - 7600) \times 25\% - 50 = 175$  万元

借: 盈余公积 17.5  
    利润分配——未分配利润 157.5  
    贷: 递延所得税负债 175

**【2016-综合题】**甲公司为境内上市公司, 其 2×15 年度财务报告于 2×16 年 3 月 20 日经董事会批准对外报出。2×15 年, 甲公司发生的部分交易或事项以及相关的会计处理如下:

(1) 2×15 年 7 月 1 日, 甲公司实施一项向乙公司 (甲公司的子公司) 20 名高管人员每人授予 20 000 份乙公司股票期权的股权激励计划。甲公司与相关高管人员签订的协议约定: 每位高管人员自期权授予之日起在乙公司连续服务 4 年, 即可以从甲公司购买 20 000 股乙公司股票, 购买价格为 8 元/股。该股票期权在授予日 (2×15 年 7 月 1 日) 的公允价值为 14 元/份。

2×15 年 12 月 31 日的公允价值为 16 元/份。截至 2×15 年年末, 20 名高管人员中没有人离开乙公司, 估计未来 3.5 年内将有 2 名高管人员离开乙公司。

甲公司的会计处理如下:

借: 管理费用 63  
    贷: 资本公积——其他资本公积 63

(2) 2×15 年 6 月 20 日, 甲公司与丙公司签订广告发布合同。合同约定: 甲公司在其媒体上播放丙公司的广告, 每日发布 8 秒, 播出期限为 1 年, 自 2×15 年 7 月 1 日起至 2×16 年 6 月 30 日止, 广告费用为 8000 万元, 于合同签订第二天支付 70% 的价款。合同签订第二天, 甲公司收到丙公司按合同约定支付的 70% 价款, 另外 30% 价款于 2×16 年 1 月支付。截至 2×15 年 12 月 31 日, 甲公司按合同履行其广告服务义务。

甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	5 600
应收账款	2 400
贷：主营业务收入	8 000

（3）为支持甲公司开拓新兴市场业务，2×15年12月4日，甲公司与其控股股东P公司签订债务重组协议，协议约定P公司豁免甲公司所欠5000万元货款。甲公司的会计处理如下：

借：应付账款	5 000
贷：其他收益——债务重组利得	5 000