

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

二、会计估计及其变更

(一) 会计估计的概念

1. 会计估计是指企业对其**结果不确定的交易或事项**以最近可利用的信息为基础所作的判断

2. 会计估计的特征

(1) 会计估计的存在是由于经济活动中**内在的不确定性**因素的影响

(2) 会计估计应当以**最近可利用**的信息或资料为基础

(3) 进行会计估计**并不会削弱会计核算的可靠性** (估计也要有证据)

3. 下列各项属于常见的需要进行估计的项目:

(1) 存货**可变现净值**的确定

(2) 采用**公允价值模式**下的投资性房地产**公允价值**的确定

(3) 固定资产的**预计使用寿命与净残值**, 固定资产的**折旧方法**

(4) 使用寿命有限的无形资产的**预计使用寿命与净残值**

(5) **可收回金额**按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的, 确定公允价值减去处置费用后的净额的方法; 可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的, 预计未来现金流量的确定

(6) 预计负债初始计量的**最佳估计数**的确定

(二) 会计估计变更的概念及其原因

1. **会计估计变更**是指由于**资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化**, 从而对资产或负债的账面价值或者资产的**定期消耗金额进行调整**。

2. 企业可能由于以下原因而发生会计估计变更:

(1) 赖以进行**估计的基础**发生了变化。

例如, 企业某项无形资产的摊销年限原定为 15 年, 以后获得了国家专利保护, 该资产的受益年限已变为 10 年, 则应相应调减摊销年限;

(2) 取得了**新的信息**, **积累了更多的经验**。

例如, 企业原对固定资产采用年限平均法按 15 年计提折旧, 后来根据新得到的信息——使用 5 年后对该固定资产所能生产产品的产量有了比较准确的证据, 企业改按工作量法计提固定资产折旧

【提示】 如果以前期间的会计估计是错误的, 则属于前期差错, 按前期差错更正的规定进行会计处理。

会计政策变更 VS 会计估计变更

项目	判断基础	具体事项
会计政策变更	①会计确认的指定或选择的变更; ②计量基础的指定或选择的变更; ③列报项目的指定或选择的变更	①发出存货计价方法的变更; ②投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式; ③收入确认由风险报酬转移变更为控制权转移; ④政府补助由总额法改为净额法等
会计估计变更	根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的, 为取得与资产负债表项目有关的金额或数值 (如预计使用寿命、净残值等) 所采用的处理方法的变更	①固定资产折旧方法、年限和净残值的变更; ②无形资产的摊销方法、年限和净残值的变更; ③坏账准备计提比例的变更; ④存货可变现净值估计的变更等

例题 3

【单选题】（2022 年）下列各项中，属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A.将建造合同的履约进度由 50%变更为 55%
- B.将固定资产的折旧方法由年数总和法变更为工作量法
- C.将无形资产的预计使用寿命由 8 年变更为 5 年
- D.将存货的计价方法由先进先出法变更为个别计价法

分析

【答案】D

【解析】选项 A、B 和 C，属于会计估计变更。

例题 4

【多选题】（2022 年）下列各项中，属于企业会计政策变更的（ ）。

- A.将发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法
- B.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
- C.将无形资产的预计使用寿命由 7 年变更为 4 年
- D.将固定资产的折旧方法由双倍余额递减法变更为年限平均法

分析

【答案】AB

【解析】选项 C 和 D，属于会计估计变更。

例题 5

【单选题】（2021 年）下列各项中属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A.固定资产的折旧方法由年限平均法变更为年数总和法
- B.将合同履约进度确定的方法由投入法变更为产出法
- C.将发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法
- D.将无形资产的剩余使用年限由 6 年变更为 4 年

分析

【答案】C

【解析】固定资产的折旧方法、合同履约进度确定的方法和无形资产摊销年限的变更均属于会计估计变更。

例题 6

【单选题】（2020 年）下列各项中，属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A.将固定资产的折旧方法由年数总和法变更为年限平均法
- B.将无形资产的摊销方法由直线法变更为产量法
- C.将产品保修费用的计提比例由销售收入的 1.5%变更为 1%
- D.将政府补助的会计处理方法由净额法变更为总额法

分析

【答案】D

【解析】选项 A、B 和 C 均属于会计估计变更

例题 7

【判断题】（2020 年）企业因追加投资导致长期股权投资的核算由权益法转为成本法的，应当作为会计政策变更进行处理。（ ）

分析

【答案】×

【解析】因追加投资导致长期股权投资的核算由权益法转为成本法的，应作为企业当期新事项进行处理。

例题 8

【多选题】（2019 年）下列各项中，属于会计估计的有（ ）。

- A. 固定资产预计使用寿命的确定
- B. 无形资产预计残值的确定
- C. 投资性房地产采用公允价值计量
- D. 收入确认时合同履约进度的确定

分析

【答案】ABD

【解析】投资性房地产后续计量属于会计政策。会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

例题 9

【单选题】（2019 年）下列各项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 长期股权投资的核算因增加投资份额由权益法改为成本法
- B. 固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法
- C. 资产负债表日将奖励积分的预计兑换率由 95%改为 90%
- D. 与资产相关的政府补助由总额法改为净额法

分析

【答案】D

【解析】选项 A 为企业当期新事项，选项 B 和 C 属于会计估计变更。

例题 10

【单选题】（2018 年）下列属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 存货的计价方法由先进先出法改为移动加权平均法
- B. 将成本模式计量的投资性房地产的净残值率由 5%变为 8%
- C. 固定资产的折旧方法由年限平均法改为年数总和法
- D. 将无形资产的预计使用年限由 10 年变更为 6 年

分析

【答案】A

【解析】选项 B、C 和 D 属于会计估计变更。

例题 11

【单选题】（2018 年）属于企业会计估计变更的是（ ）。

- A. 无形资产摊销方法由年限平均法变为产量法
- B. 发出存货的计量方法由移动加权平均法改为先进先出法
- C. 投资性房地产的后续计量由成本模式变为公允价值模式
- D. 政府补助的会计处理方法由总额法变为净额法

分析

【答案】A

【解析】选项 B、C 和 D 属于会计政策变更。

(三) 会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用**未来适用法**处理。

1. 会计估计的变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。如应收账款信用减值损失比例的改变等。

2. 会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。如固定资产预计使用年限的改变等。

【提示】难以对某项变更**区分**为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为**会计估计变更**处理。

例题 12

乙公司于 2017 年 1 月 1 日起对某管理用设备计提折旧，原价为 84 000 元，预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。2021 年年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用寿命和净残值作出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为 2 000 元。乙公司适用的企业所得税税率为 25%。

分析

乙公司对该项会计估计变更的会计处理如下：

(1) 不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数。

(2) 变更日以后改按新的估计计提折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，该项固定资产账面价值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的期初余额如下：

固定资产	84 000
减：累计折旧	40 000
固定资产账面价值	44 000

改变预计使用年限后，从 2021 年起每年计提的折旧费用为 21 000 $[(44\ 000-2\ 000)\div 2]$ 元。2021 年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定折旧费用，有关账务处理如下：

借：管理费用	21 000
贷：累计折旧	21 000

(3) 财务报表附注说明。

本公司一台管理用设备成本为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按年限平均法计提折旧。由于新技术发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于 2021 年年初将该设备的预计尚可使用寿命变更为 2 年，预计净残值变更为 2 000 元，以反映该设备在目前状况下的预计尚可使用寿命和净残值。

此估计变更将减少本年度净利润 8 250 $[(21\ 000-10\ 000)\times(1-25\%)]$ 元。

例题 13

【判断题】（2022 年）企业变更固定资产的预计使用年限时，应对以前年度已计提折旧金额进行追溯调整。
()

分析

【答案】 ×

【解析】企业变更固定资产预计使用年限属于会计估计变更，应当采用未来适用法处理，不追溯调整以前年度计提的折旧金额。