



第二节

会计估计变更



目录

PART1 会计估计变更

PART2 会计估计变更的会计处理



第二节 会计估计变更

一、会计估计变更

（一）概念

会计估计，是指财务报表中具有**计量不确定性的货币金额**。

其中的计量不确定性，是指财务报表中的货币金额**不能**直接观察取得而必须进行估计时，所产生的不确定性。

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。



第二节 会计估计变更

通常情况下，下列属于会计估计（包括不限于）：

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. 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法、弃置费用的确定。
4. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、净残值、摊销方法。
5. 非货币性资产公允价值的确定。
6. 固定资产、无形资产、长期股权投资等非流动资产可收回金额的确定。
7. 职工薪酬金额的确定。
8. 与债务重组相关的公允价值的确定。



第二节 会计估计变更

（二）会计政策和会计估计区分

1. 判断原则

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。



第二节 会计估计变更

2. 具体内容

(1) 以会计确认是否发生变更作为判断基础

一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

(2) 以计量基础是否发生变更作为判断基础

一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。



第二节 会计估计变更

(3) 以列报项目是否发生变更作为判断基础

一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

(4) 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，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。



第二节 会计估计变更

【多选·2023】下列各项中，不属于会计估计变更的有

()。

A. 经股东大会决议，将年度现金股利分配率由4%变更5%

B. 由于外部市场环境变化，将无形资产摊销年限由10年变更为8年

C. 将存货计价方法由移动加权平均法变更为先进先出法

D. 将政府补助中一般纳税人增值税即征即退的会计处理由总额法变更为净额法

E. 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



第二节 会计估计变更

答案：CDE

解析：选项C、D、E，属于会计政策变更。



第二节 会计估计变更

二、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。即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

处理方法：

（一）会计估计变更**仅影响变更当期的**，其影响数应当在**变更当期**予以确认。

（二）会计估计变更**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。

（三）会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期**相同**的项目中。



第三节

前期差错更正



目录

PART1 前期差错

PART2 前期差错更正的会计处理



第三节 前期差错更正

一、前期差错

(一) 概念

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：

1. 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。
2. 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。



第三节 前期差错更正

二、前期差错更正的会计处理

（一）基本原则

企业应当采用**追溯重述法**更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

解释：

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。



第三节 前期差错更正

（二）会计处理

企业应设置“以前年度损益调整”科目，核算企业本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项，以及本年度发生的调整以前年度损益的事项。



第三节 前期差错更正

【计算分析】 B公司在20×6年发现，20×5年公司漏记一项固定资产的折旧费用150 000元，所得税申报表中未扣除该项费用。假设20×5年适用所得税税率为25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为1 800 000股。假定税法允许调整应交所得税。



第三节 前期差错更正

解析：

1. 分析前期差错的影响数

20×5年少计折旧费用150 000元；

多计所得税费用37 500元（ $150\ 000 \times 25\%$ ）；

多计净利润112 500元；

多计应交税费37 500元（ $150\ 000 \times 25\%$ ）；

多提法定盈余公积和任意盈余公积11 250元（ $112\ 500 \times 10\%$ ）和5 625元（ $112\ 500 \times 5\%$ ）。



第三节 前期差错更正

2. 编制有关项目的调整分录

(1) 补提折旧:

借: 以前年度损益调整 15

0 000

贷: 累计折旧 15

0 000

(2) 调整应交所得税:

借: 应交税费——应交所得税 3

7 500

贷: 以前年度损益调整 3

7 500



第三节 前期差错更正

(4) 调整利润分配有关金额:

借: 盈余公积 16

875

贷: 利润分配——未分配利润 16

875

3. 财务报表调整和重述 (财务报表略)

B公司在列报20×6年财务报表时, 应调整20×6年资产负债表有关项目的年初余额, 利润表有关项目及所有者权益变动表的上一年金额也应进行调整。



第三节 前期差错更正

(1) 资产负债表项目的调整:

调减固定资产150 000元; 调减应交税费37 500元; 调减盈余公积16 875元; 调减未分配利润95 625元。

(2) 利润表项目的调整:

调增营业成本上年金额150 000元; 调减所得税费用上年金额37 500元; 调减净利润上年金额112 500元; 调减基本每股收益上年金额0.0625元。

(3) 所有者权益变动表项目的调整:

调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额16 875元, 未分配利润上年金额95 625元, 所有者权益合计上年金额112 500元。



第三节 前期差错更正

【单选·2022】甲公司适用的企业所得税税率为25%，采用资产负债表债务法核算，按净利润的10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。2022年5月，甲公司发现公司2021年12月31日将成本为530万元的W库存商品的可变现净值预计为430万元，实际应为230万元。对此项差错，甲公司应调减2022年资产负债表“未分配利润”期初余额的金额为（ ）万元。

- A. 150
- B. 180
- C. 200
- D. 135



第三节 前期差错更正

答案：D

解析：应调减未分配利润的金额 = $[(530 - 230) - (530 - 430)] \times (1 - 25\%) \times (1 - 10\%) = 135$ （万元）。



第三节 前期差错更正

【单选·2023】甲公司适用的企业所得税税率为25%，所得税会计采用资产负债表债务法核算，按照净利润的15%提取法定和任意盈余公积。2023年6月发现2022年12月31日少计提一项固定资产减值准备80万元，不考虑其他因素，针对该项会计差错，下列关于对2023年初调整的处理，错误的为（ ）。

- A. 调减递延所得税资产20万元
- B. 调减固定资产80万元
- C. 调减盈余公积9万元
- D. 调减未分配利润51万元



第三节 前期差错更正

答案：A

解析：调增递延所得税资产20万元。