

第十八章 会计估计变更的调账方法

第一节 会计估计的概念

一、会计估计的含义

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。企业为了定期、及时提供有用的会计信息，将企业延续不断的营业活动人为地划分为各个阶段，如年度、季度、月度，并在权责发生制的基础上对企业的财务状况和经营成果进行定期确认和计量。在确认、计量过程中，当记入的交易或事项涉及未来事项不确定性时，例如，关于未来事项是否发生的不确定性以及关于未来事项的影响或时间的不确定性，必须予以估计入账。

下列各项属于常见的需要进行估计的项目：

- (1) 坏账。
- (2) 存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时。
- (3) 固定资产的耐用年限与净残值。
- (4) 无形资产的受益期。
- (5) 递延资产的分摊期间。
- (6) 或有损失。
- (7) 收入确认中的估计等。

二、会计估计变更的原因

由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多会计报表项目不能准确地计量，只能加以估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。在进行会计处理时，估计是不可或缺的，例如，发生的坏账，存货陈废、预提费用和待摊费用的摊销、应计折旧固定资产的使用年限等，都需要进行估计。运用合理的估计是会计核算中必不可少的部分，并不会削弱会计核算的可靠性。

但是估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断,随着时间的推移,如果赖以进行估计的基础发生变化,或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订。对会计估计进行修订并不表明原来的估计方法有问题或不是最适当的,只表明会计估计已经不能适应目前的实际情况,在目前已经失去了继续沿用的依据。

三、关于会计政策变更和会计估计变更的划分

企业应当正确划分会计政策变更和会计估计变更,并按不同的方法进行相关会计处理。但有时很难区分会计估计变更和会计政策变更,例如,某企业原按应收账款余额的5%计提坏账准备,假如按国家新发布的会计制度规定改按账龄分析法计提坏账准备,逾期3年以上尚未收回的应收账款按20%计提坏账准备,逾期2~3年尚未收回的应收账款按10%计提坏账准备,逾期2年以下未收回的应收账款按5%计提坏账准备。对于这一事项如果从会计政策变更角度考虑,坏账准备由应收账款余额百分比法改为账龄分析法,属于会计政策变更;但从计提比例看,计提坏账准备的比例发生了变化,属于会计估计变更。在这种情况下,如果不易区别会计政策变更和会计估计变更,本准则规定均视为会计估计变更,按会计估计变更的会计处理方法进行处理。

第二节 会计估计变更的调账方法

会计估计变更应采用未来适用法,其处理方法为:

(1) 如果会计估计的变更仅影响变更当期,有关估计变更的影响应于当期确认。例如,企业原按应收账款余额的5%提取坏账准备,由于企业不能收回应收账款的比例已达10%,则企业改按应收账款余额的10%提取坏账准备,这类会计估计的变更,只影响变更当期。因此,应于变更当期确认。

(2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间,有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如,可计提折旧固定资产,其有效使用年限或预计净残值的估计发生的变更,常常影响变更

当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此，这类会计估计的变更，应于变更当期及以后各期确认。

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。为了保证不同期间的会计报表具有可比性，会计估计变更的影响数如果以前包括在企业日常经营活动的损益中，则以后也应包括在相应的损益类项目中，如果会计估计变更的影响数以前包括在特殊项目中，则以后也相应作为特殊项目反映。

第三节 会计估计变更在会计报表附注中的披露

企业应按本准则的规定，在会计报表附注中披露如下会计估计变更的事项：

(1) 会计估计变更的内容和理由，包括变更的内容、变更日期以及为什么要对会计估计进行变更。

(2) 会计估计变更的影响数，包括会计估计变更对当期损益的影响金额，以及对其他各项目的影响金额。

(3) 会计估计变更的影响数不易确定的理由。

例 18-1 ABC 公司于 1994 年 1 月 1 日起计提折旧的管理用设备一台，价值 84 000 元，估计使用年限为 8 年，净残值为 4 000 元，按直线法计提折旧。至 1998 年初，由于新技术的发展等原因，需要对原估计的使用年限和净残值作出修正，修改后该设备的耐用年限为 6 年，净残值为 2 000 元。

ABC 公司对上述估计变更的处理方式如下：

(1) 不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数。

(2) 变更日以后发生的经济业务改按新估计使用年限提取折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，固定资产净值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的期初余额为

固定资产 84 000 万元

减：累计折旧 40 000 万元

固定资产净值 44 000 万元

改变估计使用年限后，1998 年起每年计提的折旧费用为 21 000

元 $[(44\,000 - 2\,000)\text{万元} \div (6 - 4)]$ 。1998 年不必对以前年度已提折旧进行调整, 只需按重新预计的使用年限和净残值计算确定的年折旧费用, 编制会计分录为

借: 管理费用

21 000 万元

贷: 累计折旧

21 000 万元

(3) 附注说明。本公司一台管理用设备, 原始价值 84 000 元, 原估计使用年限为 8 年, 预计净残值 4 000 元, 按直线法计提折旧。由于新技术的发展, 该设备已不能按原估计使用年限计提折旧, 本公司于 1998 年初变更该设备的耐用年限为 6 年, 预计净残值为 2 000 元, 以反映该设备的真实耐用年限和净残值。此估计变更影响本年度净利润减少数为 7 370 元 $[(21\,000 - 10\,000)\text{元} \times (1 - 33\%)]$ 。