

— 新编 —
会计案例丛书

财务会计教学案例

上市公司会计准则执行情况分析
(会计调整与信息披露篇)

(第五辑)

刘永泽 主编
傅荣 孙光国 副主编

Cases Study in Financial Accounting

An Analysis on the Performance of Accounting Standard of Public Companies
(Accounting Adjustment and Disclosure)

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



— 新编 —
会计案例丛书

财务会计教学案例

上市公司会计准则执行情况分析
(会计调整与信息披露篇)

(第五辑)

刘永泽 主编
傅荣 孙光国 副主编

Cases Study in Financial Accounting

An Analysis on the Performance of Accounting Standard of Public Companies
(Accounting Adjustment and Disclosure)

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 刘永泽 2015

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计教学案例. 第五辑 / 刘永泽主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2015. 1

(新编会计案例丛书)

ISBN 978-7-5654-1766-5

I. 财… II. 刘… III. 财务会计-案例 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 301228 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 158 千字 印张: 8 3/4 插页: 1
2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 王 芃南 李 栋 责任校对: 王 娟
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1766-5

定价: 20.00 元

前 言

在《财务会计教学案例》（第一辑）实现对企业会计准则的总体关注的基础上，我们从《财务会计教学案例》（第二辑）起，致力于对上市公司执行企业会计准则情况的专项研究。继本案例丛书的第三辑——《财务会计教学案例》（上市公司会计准则执行情况分析·资产篇）以及第四辑——《财务会计教学案例》（上市公司会计准则执行情况分析·负债、收入、费用篇）之后，我们推出本系列的第五辑——《财务会计教学案例》（上市公司会计准则执行情况分析·会计调整与信息披露篇）。

第五辑结合我国上市公司执行企业会计准则6年以来的年报数据和相关机构的分析资料以及相关的真实案例，分别设置会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正、资产负债表日后事项、分部报告和关联方披露6个专题，聚焦上市公司对与信息披露和会计调整相关的具体准则的执行情况，进行综合梳理和个案分析。

本辑在分析上市公司执行企业会计准则总体情况和典型个案时所涉及的企业会计准则主要包括：

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》；

《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》；

《企业会计准则第35号——分部报告》；

《企业会计准则第36号——关联方披露》。

本辑在编写体例上，继续秉承案例丛书“形散而神不散”的原则，各章的内容框架基本上包括以下4个方面：相关准则主要知识点归纳、上市公司执行准则的总体情况分析、典型案例分析、思考题。与前4辑相比，本辑更加注重总体分析与主要知识点的契合性、典型案例的实用性、思考题目的针对性，也更加努力去引导读者通过总体分析和个案剖析来发现准则执行中存在的问题。

《财务会计教学案例》专辑由刘永泽教授（中国会计学会副会长、中国内部控制研究中心主任、东北财经大学博士生导师）担任主编，由东北财经大学傅

荣教授、孙光国教授担任副主编，由 11 位编写者承担具体编写任务。各个案例的编写者均在案例结尾处署名，最后由刘永泽、傅荣和孙光国 3 位教授进行修改、总纂并定稿。

本案例丛书的编写得到了东北财经大学会计学院院长方红星教授的支持与指导，得到了东北财经大学出版社的大力帮助，在此一并表示感谢！

本书如有不足、失误甚至错误，恳请读者批评指正，谢谢！

编 者

2015 年 1 月

目 录

第一章 会计政策变更	1
主要知识点	1
一、总体执行情况	1
二、典型案例	7
三、思考题	9
四、思考题参考思路	9
主要参考文献及数据来源	12
第二章 会计估计变更	13
主要知识点	13
一、总体执行情况	13
二、典型案例	40
三、思考题	42
四、思考题参考思路	42
主要参考文献及数据来源	45
第三章 会计差错更正	50
主要知识点	50
一、总体执行情况	50
二、典型案例	62
三、思考题	63
四、思考题参考思路	63
主要参考文献及数据来源	64
第四章 资产负债表日后事项	65
主要知识点	65
一、总体执行情况	66

二、典型案例	72
三、思考题	77
四、思考题参考思路	78
主要参考文献及数据来源	79
第五章 分部报告	89
主要知识点	89
一、总体执行情况	90
二、典型案例	107
三、思考题	109
四、思考题参考思路	109
主要参考文献及数据来源	111
第六章 关联方披露	112
主要知识点	112
一、总体执行情况	113
二、典型案例	120
三、思考题	130
四、思考题参考思路	130
主要参考文献及数据来源	132

第一章

会计政策变更

主要知识点

定义	会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为
选择依据	对会计政策的判断通常应当考虑从会计要素角度出发, 根据各项资产、负债、所有者权益、收入、费用等会计确认条件、计量属性以及两者相关的处理方法、列报要求等确定相应的会计政策
判断基础	1. 以会计确认是否发生变更作为判断基础; 2. 以计量基础是否发生变更作为判断基础; 3. 以列报项目是否发生变更作为判断基础
变更条件	1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更; 2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息
会计处理	1. 在会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下, 企业应当采用追溯调整法进行会计处理; 2. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的, 应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策; 3. 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的, 应当采用未来适用法处理
披露	1. 会计政策变更的性质、内容和原因; 2. 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额; 3. 无法进行追溯调整的, 说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况

一、总体执行情况

自 2007 年开始, 我国开始实施新企业会计准则, 其中《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规范了企业会计政策的应用, 会计政策、会计估计变更和差错更正的确认、计量和相关信息的披露要求。其中,

会计政策变更是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。一般情况下，企业在每一会计期间和前后各期采用的会计政策应当保持一致，从而保证会计信息的可比性，使财务报表使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势。但是，在一些特殊情况时，企业可以变更本企业的会计政策，但要求企业必须披露企业在会计政策上所做的变更情况。本章以 2009—2011 年度深市和沪市的所有上市公司为对象研究各企业对新企业会计准则的执行情况。

（一）概要介绍

会计政策，通常是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计政策包括会计原则、基础和会计处理方法。对于一个企业来说，只有在对同一经济业务所允许采用的会计处理方法存在多种选择时，企业的会计核算才有意义，因此企业在制定会计政策时必须严格谨慎，一旦确定下来，不得随意变更。表 1-1 是对 2009—2011 年上市公司发生会计政策变更情况的总结。

表 1-1 2009—2011 年发生会计政策变更的上市公司统计表

年度	项目	公司数量（家）	占沪深上市公司的比例
2011	存在会计政策变更	21	0.89%
	不存在会计政策变更	2 320	99.11%
2010	存在会计政策变更	203	9.53%
	不存在会计政策变更	1 926	90.47%
2009	存在会计政策变更	271	15.28%
	不存在会计政策变更	1 503	84.72%

2011 年，通过对所有深市和沪市 2 341 家上市公司的 2011 年度财务报告进行统计，我们发现共有 21 家上市公司在报告期内存在会计政策变更，占全部深市和沪市上市公司总数的比例为 0.89%。存在会计政策变更的上市公司主要分布情况如下：沪市 6 家，其中 B 股市场 1 家；深市 15 家，其中深市主板 12 家、深市中小板 2 家、深市创业板 1 家。在已披露的上市公司中，不存在会计政策变更的公司有 2 320 家，占上市公司总数的比重为 99.11%。

2010 年，通过对所有深市和沪市 2 129 家上市公司的 2010 年度财务报告进行统计，我们发现存在会计政策变更的上市公司共有 203 家，占全部深市和沪市上市公司总数的比例为 9.53%。存在会计政策变更的上市公司主要分布情况如下：沪市 94 家，其中 B 股市场 1 家；深市 109 家，其中深市主板市场 30 家，深市中小板市场 18 家、深市创业板市场 6 家。在已披露的上市公司中，有 1 926 家公司不存在会计政策变更事项，占上市公司总数的比重为 90.47%。

2009 年，通过对所有深市和沪市 1 774 家上市公司的 2009 年度财务报告进行统计，我们发现存在会计政策变更的上市公司共有 271 家，占全部深市和沪市

上市公司总数的比例为 15.28%。在已披露的上市公司中，1 503 家企业不存在会计政策变更，占上市公司总数的比重为 84.72%。

（二）会计政策变更条件

一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更，从而保持上市公司会计信息的横向可比性和纵向可比性，但是，满足下列两个条件之一的，上市公司可以变更会计政策：

（1）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。这种情况是指按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定，要求企业采用新的会计政策，则企业应当按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定改变原会计政策，按照新的会计政策执行。而这种会计政策变更也称为政策性变更。在 2009 年度，我国出台的《企业会计准则解释第 3 号》对高危行业的安全生产费的核算方法和上市公司长期股权的核算方法做了修改，使得在进行会计政策变更的 271 家上市公司中有 165 家上市公司依据该准则解释进行了变更，占发生会计政策变更情况的 60.89%，充分体现了准则的有效实施。而在 2010 年度，由于我国发布《企业会计准则解释第 4 号》，这一准则就成为上市公司在 2010 年进行会计政策变更的主要依据。

在进行会计政策变更的 203 家上市企业中，有 177 家上市公司按照《企业会计准则解释第 4 号》的通知进行了会计政策变更（或以解释 4 号的内容为依据：在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益），占变更会计政策的上市公司总数的 87.19%，占变更依据为政策法规要求的上市公司总数的 97.79%。在 2011 年度，我国并未出台有关会计政策变更的相关规定，因此，在 2011 年度只有 21 家上市公司进行会计政策变更。由此可见，根据相关法律或行政法规进行会计政策变更是企业进行会计政策变更的主要原因。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。由于经济环境的发展或是客观情况的改变，使用企业原来采用的会计政策所提供的会计信息，已经不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，上市公司应根据企业现在所处的经济环境及客观情况来制定更适用于企业的新会计政策，按变更后新的会计政策进行会计处理，以便对外提供更可靠、更相关的会计信息。

在 2009 年进行会计政策变更的 271 家上市企业中，有 106 家企业属于自行会计政策变更，占发生会计政策变更上市公司总数的 39.11%，其自行性政策变更为发出存货成本的计量方法改变和投资性房地产的后续计量模式改变。例如，世茂股份（600823）2009 年 6 月 30 日发布财务报告显示，公司 2009 年（第一次）临时股东大会表决，同意公司对会计政策中有关投资性房地产相关条款进

行修订。从2009年起，公司对投资性房地产后续计量由成本法模式变更为公允价值模式计量，该上市公司对投资性房地产的后续计量模式的政策性变更属于自行会计政策变更。在2010年度，在进行会计政策变更的203家上市企业中，仅有26家上市公司进行自行会计政策变更，占变更会计政策上市公司总数的12.81%。而在2011年度，21家发生会计政策变更的企业中仅有1家上市公司发生了政策性会计政策变更，其余20家上市公司均为自发性会计政策变更。由以上3年的数据可以得知，自发性会计政策变更在企业会计政策变更中所占比较低。总而言之，大多数企业发生会计政策变更的主要原因是国家统一的会计制度要求变更。

（三）会计政策变更的会计处理

IAS8对会计政策变更给出了两种会计处理方法：追溯调整法和未来适用法。

（1）追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策时，如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策。按此种方法，企业将累积影响额调整期初未分配利润，单独列在本期的利润表中。以前的年度会计报表也都应按变更后的会计政策进行追溯调整，或重新编制。

* ST春晖（000976）公司化纤一厂一批专用设备因陈旧过时，于2008年起停止使用至今，将来再次改造利用的可能性不大。公司过去未对该批固定资产计提减值准备。据此会计师建议公司进行减值测试并根据测试结果计提适当减值准备，由于该部分设备发生减值的时间应认定为开始停用时比较合理，因此会计师建议作为前期会计差错进行追溯调整。2008年年末组织专业技术人员和会计人员对该批设备进行了价值估算，测试结果反映其至停用时的2008年初该批固定资产只存在废料变现价值，发生减值5 678 375.70元。公司据此追溯调整增加2008年度资产减值损失5 678 375.70元，同时追溯调整减少2008年至2012年计提的该批资产折旧。

* ST天龙（600234）公司2009年度将出租房产由固定资产核算模式变更为投资性房地产公允价值模式计量，不符合《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，公司2009年度对投资性房地产的后续计量模式由成本模式计量变更为公允价值模式计量。此项会计政策变更采用追溯调整法，即按要求应追溯调整到2007年年初，而公司当时是调整到2008年年初，故需对其进行补充追溯调整。这一调整对净资产影响金额为2 545 206.5元，占净资产比重为-1.48%，对净利润影响金额为1 338 964.45元，占净利润比重为3.10%。

中钢天源（002057）根据财政部发布的《企业会计准则解释第4号》中第六条规定：“在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余部分仍应当冲减少数股东权益。同时文件规定上述文件发布前子公司少数股东权益未按照上述规定处理的，

应当进行追溯调整。”在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍冲减少数股东权益。如果母公司与该超额亏损子公司发生权益性往来，则按照持股比例和子公司当期净损益计算子公司少数股东应分担的当期亏损或应享有的收益；按照子公司少数股东持股比例和子公司净资产扣除母公司通过权益性往来在合并报表层次已承担的超额亏损后的余额计算期末子公司少数股东权益。

南天信息（000948）的合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额应当冲减少数股东权益。公司对子公司超额亏损的会计处理政策进行变更，并对期初数进行了追溯调整。调增2009年归属于母公司所有者的净利润106 543.01元，调减2009年少数股东损益106 543.01元。此变更对净资产的影响额为-106 543.01元，占净资产的比重为-0.01%，对净利润的影响额为-106 543.01元，占净利润的比重为-0.12%。

（2）未来适用法是指对某项交易或事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项。该方法采用变更后的会计政策处理本期和以后期间发生的经济业务，因为会计信息使用者更关注会计政策变更后对企业今后经营管理可能产生的影响和未来发展，而不是过去。另外，当企业无法正确地确认累积影响额时，唯一采用的就是此法。由此可以看出，追溯调整法的会计处理比未来适用法的会计处理复杂很多。因为未来适用法仅仅对变更期间及其以后期间适用新的会计处理方法，对于变更期间以前采用何种会计处理方法，不再考虑；而追溯调整法不仅对变更期间及其以后的期间适用新的会计处理方法，而且对变更期间以前的会计处理也要按新规定的会计处理方法进行调整，侧重于变更期间以前的会计处理。也就是说，采用追溯调整法处理会计政策变更，是将会计政策变更对企业业绩的影响分布在相关年度，而不是会计政策变更的当年。可见，追溯调整法比未来适用法的工作量要大，企业应当根据具体情况分别采用不同的会计处理方法。

未来适用法的举例：某公司对公司存货采用先进先出法计量，由于物价持续上涨，企业从2008年1月1日起改用后进先出法。2008年1月1日存货的价值为200万元，公司购入存货的实际成本为1 600万元，2008年12月31日按后进先出法计算确定的存货价值为250万元。假设2008年12月31日按先进先出法计算的存货价值为460万元，当年销售额为3 000万元，该年度其他费用为150万元，所得税税率为25%，计算会计政策变更对当期净利润的影响数：

$$\begin{aligned} \text{①采用后进先出法的销售成本：} & \text{期初存货} + \text{购入存货实际成本} - \text{期末存货} \\ & = 200 + 1\ 600 - 250 = 1\ 550 \text{（万元）} \end{aligned}$$

$$\text{②采用先进先出法的销售成本：} \text{期初存货} + \text{购入存货实际成本} - \text{期末存货}$$

$$= 200 + 1\ 600 - 460 = 1\ 340 \text{ (万元)}$$

③会计政策变更对利润总额的影响：先进先出法的销售成本-后进先出法的销售成本
 $= 1\ 340 - 1\ 550 = -210 \text{ (万元)}$

④会计政策变更对所得税的影响： $-210 \times 25\% = -52.5 \text{ (万元)}$

⑤会计政策变更对净利润的影响： $-(210 - 52.5) = -157.5 \text{ (万元)}$

（四）关于会计政策变更的披露情况

一般情况下，企业一旦确定了会计政策，不得随意变更。若是满足了特定条件后，变更了企业的会计政策，则必须在年度财务报告中对会计政策变更进行披露。企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息：①会计政策变更的性质、内容和原因。②当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。③无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。我国各个上市公司关于会计政策变更披露的信息一直不甚完善，有待加强。

在2011年度2 341家上市公司中，变更了会计政策的有21家上市公司，占2 341家上市公司的0.89%。这一比率与2009年和2010年相比都是比较低的，主要原因就在于2009年和2010年我国出台了相关法律法规，致使大部分企业都针对其中的规定进行会计政策变更，这属于政策性变更。变更了会计政策的21家上市公司中，仅有凤凰传媒（601928）、佳都新太（600728）、茂化实华（000637）3家上市公司披露了变更会计政策的依据，其中，只有凤凰传媒（601928）变更会计政策的依据为政策性法规要求，其余2家上市公司变更会计政策为自行变更。

通过分析2010年各个上市公司的财务报告中关于会计政策变更的内容，我们发现在2 129家上市公司中，变更了会计政策的有203家上市公司，占2 129家上市公司的9.53%。变更了会计政策的203家上市公司中，除华远地产（600743）、中国卫星（600118）、S*ST万鸿（600681）3家上市公司外，均披露了变更会计政策的依据，其中，变更会计政策的依据为政策法规要求的有181家上市公司，占变更会计政策的上市公司总数的89.17%。另外，银星能源（000862）等20家上市公司变更会计政策的依据为自行变更，占变更会计政策的上市公司总数的9.86%。另外，在变更了会计政策的上市公司中，有银星能源（000862）等68家上市公司对会计政策变更进行了追溯调整，占变更会计政策的上市公司总数的33.50%；9家上市公司对会计政策变更采用了未来适用法，占变更会计政策的上市公司总数的4.43%，没有公司表明其累计影响数较小；也没有公司表示因没有确凿证据表明未来能够获得足够的应纳所得额未对会计政策变更进行追溯调整；另外广宇发展（000537）等126家上市公司未披露对会计政策变更是否进行了追溯调整，占变更会计政策的上市公司总数的62.09%，

以上种种情况都表明我国上市公司相关信息披露还有待加强。

二、典型案例

◆案例一：山东金城医药——追溯调整法

山东金城医药根据财政部《企业会计准则解释第3号》的规定，对自产的危险化学品销售收入计提的安全费用进行了追溯调整，将调整后的利润表和资产负债表作为前期比较财务报表。本次会计政策变更具体调整事项如下：调增2009年年初专项储备1 357 141.30元，相应调减2009年年初留存收益1 432 277.23元，调减固定资产75 135.93元；调增2008年年初专项储备526 107.81元，调减2008年年初留存收益540 276.56元，调减2008年年初固定资产14 168.75元。公司按照财政部、国家安全生产监督管理总局公布的财企478号《高危行业企业安全生产费用财务管理暂行办法》中的计提标准对公司销售的危险品的安全费用进行计提。具体采取超额累退方式按照以下标准逐月提取：①全年实际销售收入在1 000万元及以下的，按照4%提取；②全年实际销售收入在1 000万元至10 000万元（含）的部分，按照2%提取；③全年实际销售收入在10 000万元至100 000万元（含）的部分，按照0.5%提取；④全年实际销售收入在100 000万元以上的部分，按照0.2%提取。

◆案例二：*ST朝华——会计政策变更的经济后果

*ST朝华会计政策变更概述

1. 变更日期

变更日期为2010年1月1日。

2. 变更原因

财政部于2010年7月14日发布了《财政部关于印发企业会计准则解释第4号的通知》（财会〔2010〕15号），附件中的有关规定涉及本公司目前正在进行的资产重组过程中所发生的审计、法律服务、评估咨询等中介服务费的会计处理，根据该规定，公司决定变更相关的会计政策。本次会计政策变更属于公司根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度的要求变更会计政策。

3. 变更前后采用的会计政策

（1）变更前采用的会计政策。按照“非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关费用，包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等，应当计入合并成本”会计政策，公司将上述费用暂列其他应收款，待重大资产重组完成后，作为企业合并成本以及权益性证券溢价收入的抵减部分进行账务处理，若重组未能实施，上述相关费用则在确定不能实施重组时计入当期损益。

（2）变更后采用的会计政策。根据《财政部关于印发企业会计准则解释第4

号的通知》（财会〔2010〕15号）要求，公司决定将上述会计政策变更为“非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额”。本次会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。

4. 本次会计政策变更对公司财务状况的影响

（1）会计政策变更对2008、2009年度的资产、所有者权益、损益的影响，具体见表1-2。

表1-2 会计政策变更对2008、2009年度的资产、所有者权益、损益的影响 单位：元

资产项目	2009年12月31日			2008年12月31日		
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
其他应收款	12 668 280.26	73 660.26	-12 594 620.00	5 293 013.10	207 013.10	-5 086 000.00
所有者权益项目	2009年			2008年		
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
未分配利润	-1 126 263 940.33	-1 138 878 560.33	-12 614 620.00	-1 120 547 455.39	-1 125 633 455.39	-5 086 000.00
损益项目	2009年			2008年		
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
管理费用	9 990 920.29	17 519 540.29	7 528 620.00	10 079 462.40	15 165 462.40	5 086 000.00
利润总额	-5 716 484.94	-13 245 104.94	-7 528 620.00	-10 348 894.95	-15 434 894.95	-5 086 000.00
净利润	-5 716 484.94	-13 245 404.94	-7 528 620.00	-10 348 894.95	-15 434 894.95	-5 086 000.00

（2）会计政策变更对2010年度6月之前资产、所有者权益、损益的影响，具体见表1-3。

表1-3 会计政策变更对2010年度6月之前资产、所有者权益、损益的影响 单位：元

资产项目	2010年6月30日		
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
其他应收款	16 070 943.02	90 841.02	-15 980 102.00
所有者权益项目	2010年6月30日		
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
未分配利润	-1 129 589 254.26	-1 145 569 356.26	-15 980 102.00
损益项目	2010年1—6月		2010年1—6月
	追溯调整前	追溯调整后	影响金额
管理费用	3 319 929.81	6 685 411.81	3 365 482.00
利润总额	-3 325 313.93	-6 690 795.93	-3 365 482.00
净利润	-3 325 313.93	-6 690 795.93	-3 365 482.00

三、思考题

1. 您认为《企业会计准则第 28 号》中关于会计政策变更的准则，还有哪些需要改进的方面？
2. 根据上述对企业会计准则执行情况的总结，我国上市公司在执行有关会计政策变更的准则时存在哪些问题？
3. 举例说明案例 1 中，山东金城医药作出了哪些会计政策变更调整？
4. 山东金城医药会计政策调整的依据是什么？会计政策调整在会计处理上需要注意哪些问题？
5. 通过分析表 1-3 的数据，说明会计政策会对公司财务状况以及生产经营产生哪些影响？
6. 根据上述关于《企业会计准则》的总结，简述影响我国上市公司会计准则选择的依据有哪些？

四、思考题参考思路

1. 在准则制定时，主要在以下几方面尚需完善：

(1) 在会计准则中没有规定披露的具体格式。这直接导致我国各个上市公司在附注中披露对会计政策变更的影响数格式不统一，有的公司只是披露了一部分科目的影响金额，像对损益的影响只披露对利润总额影响的，还有披露对净利润影响的。因此，建议以后在对会计准则进行修订时，能够规范披露格式，并披露考虑税费后对净利润的影响，便于报表使用者充分了解会计政策变更的影响。如红太阳（000525）披露的就较清晰，对影响涉及的合并资产负债表和合并利润表的项目列表披露，一目了然。

(2) 会计准则对累积影响数进行会计处理单一生硬，且内容披露得不全面。比较《国际会计准则第 8 号》，既有基准方法的追溯调整法，也有备选方法的追溯调整法，从而把累积影响数分别计入期初留存收益和当期利润。我们的做法只规定把累积影响数不加区分地计入期初留存收益：一是需要调整较多的会计报表项目，比如需要调整盈余公积、未分配利润等项目，有时还必须重编比较会计报表，在涉及调整多个会计期间的报表项目时很容易发生差错；二是在调整当期无法在报表上反映经过调整的项目数据。

(3) 会计准则对会计政策变更在会计报表附注中披露的要求过于简单。准则中没有规定需要披露会计政策变更的性质、会计政策变更的判断以及累积影响数的具体计算等，在现行缺乏自愿披露动机的情况下，不能给会计报表使用者更多的有用信息。

2. 通过对上述执行情况的分析，我国上市公司在执行有关会计政策变更的

准则时主要存在以下几个方面的问题：

(1) 累积影响数不容易取得。企业变更会计政策的原因多种多样，各种因素的累积影响数不同，有些累积影响数难以取得，不可避免地存在人为估计成分，致使会计信息的客观性无法保证。

(2) 对利润表项目的影响披露的内容不统一。影响的口径不一致，对于利润表金额的影响部分公司披露了对于利润总额的影响，而一些公司披露的是对净利润的影响，如果没有涉及所得税费用调节的话，两者在金额上应该是一致的，但如果对所得税费用进行了调节，那么对比的口径就出了问题，不利于公司之间的平行比较，也不利于投资者理解会计政策变更事项对会计信息的影响。

(3) 披露不明确。如东凌粮油（000893），广州冷机将原有冰箱压缩机的全部资产与负债与广州东凌实业集团有限公司持有的广州植之元油脂实业有限公司的100%股权进行置换。置换后，公司的经营主体为广州植之元油脂实业有限公司，公司的会计政策和会计估计均变更为与广州植之元油脂实业有限公司的一致，但没有披露具体的变更情况。

3. 由以上案例可知，山东金城医药作出了以下调整：调减2009年年初留存收益1 432 277.23元，调减固定资产75 135.93元；调增2008年年初专项储备526 107.81元，调减2008年年初留存收益540 276.56元，调减2008年年初固定资产14 168.75元。

4. 根据《企业会计准则解释第3号》的规定，高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

5. 会计政策变更会对企业市场价值、企业管理层、股东、债权人产生一定影响

(1) 对企业市场价值的影响。当会计政策改变了观察的数据，它可能影响股票价格；并且管理者的报酬可能依赖于股票价格，而股票价格则依赖于管理者的行为。对管理者自身业绩的评价也可能部分地依赖于这些股票的价格。由于股票市场和管理当局利益的直接影响，管理当局可能会用会计政策选择这种特殊的方式操纵收益。会计政策选择具有经济后果，虽然可能不影响企业现金流量，但却能够影响企业的价值及其股票价格。

(2) 对企业管理层的影响。在现代企业中，为了降低代理成本，企业的管理当局与股东之间都签有一定的奖励计划，主要包括管理报酬计划、分红计划和