

第一册




致同研究之企业会计准则实务指引系列

# 上市公司执行企业会计准则 年报披露示例

致同会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术部 编

中国财经出版传媒集团

 经济科学出版社  
Economic Science Press

第一册



致同研究之企业会计准则实务指引系列

F279.246

F279.246/303  
2018

# 上市公司执行企业会计准则 年报披露示例

致同会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术部 编



北方工业大学图书馆



C00603240

中国财经出版传媒集团  
经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

上市公司执行企业会计准则年报披露示例/致同会计师事务所(特殊普通合伙)专业技术部编. —北京: 经济科学出版社, 2018. 1

(致同研究之企业会计准则实务指引系列)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8917 - 9

I. ①上… II. ①致… III. ①上市公司 - 会计分析 - 研究 - 中国 IV. ①F279.246

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 327490 号

责任编辑: 周国强

责任校对: 隗立娜

责任印制: 邱 天

### 上市公司执行企业会计准则年报披露示例

致同会计师事务所(特殊普通合伙)专业技术部 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

固安华明印业有限公司印装

787 × 1092 16 开 38 印张 840000 字

2018 年 2 月第 1 版 2018 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8917 - 9 定价: 100.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)



**[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)**

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。

## 编委会

主任：童登书

副主任：邱连强 储燕涛 刘 维

编委：刘丰收 李丽虹 于春红 张 蕊  
申晓颖 曹 阳 关黎明 龙传喜  
江永辉 穆晨旭

# 序 言

致同会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人



《致同研究之企业会计准则实务指引系列（第一册）：上市公司执行企业会计准则年报披露示例》是致同会计师事务所在连续15年对沪深A股上市公司年度报告进行跟踪分析、归纳总结的基础上，编写的一本对资本市场具有参考和借鉴意义的书籍。该书选取长期股权投资、企业合并、合并财务报表、收入、政府补助、金融工具、股份支付等主要会计准则，对相关准则在执行过程中的常见会计事项进行归纳，对准则的判断框架和流程进行梳理，以信息披露为切入点，将上市公司年度财务报告的相关披露示例呈现于读者，是一本很好的工具书。

会计处理的最终反映是披露。会计信息披露质量的关键在于披露是否真实可靠，披露是否充分及时以及披露的对象之间是否具有可比性。真实、可靠源自于企业对会计准则的理解和应用，以长期股权投资、合并财务报表为例，涉及如何判断控制、针对不同性质的被投资单位判断控制的主要考虑因素有哪些、持股超过50%但认定为不控制的原因是什么、持股20%以上是否一定对被投资单位能够实施重大影响等，在实务当中都需要企业根据不同的情况作出判断和处理。准则涉及的内容繁多且部分准则要求较为原则，单纯地靠知识点记忆很难应对复杂的实务情形。本书以结构化、系统化的方式将准则的内容进行提炼，独特和创新之处在于每一章节都对准则的判断框架和适用流程以图表的形式进行了梳理；同时辅以上市公司年报中针对同类型事项的示例，会计处理和披露一目了然。

本书除了关注企业会计准则规范的主要事项，对部分证监会监管指标的披露也进行了整理，例如非经常性损益常见事项的披露。本书还及时跟踪了2017年新发布的《企业会计准则第16号——政府补助》的披露。A+H股境内外披露差异分析及披露示例则按照确认计量差异、列报差异和披露差异将企业会计准则（CAS）与国际财务报告准则（IFRS）的主要差异进行了汇总，有助于有境外资本市场需求的企业的“走出去”战略。

致同会计师事务所将结合企业会计准则的最新变化，持续关注上市公司年度报告，研究企业会计准则所涉及的复杂会计事项，深入挖掘披露案例，为资本市场提供更多有参考意义的实务案例。

2018年1月

# 前 言

致同会计师事务所（特殊普通合伙）风险管理主管合伙人 童登书

致同研究包括企业会计准则实务指引、国际财务报告准则实务指引、美国公认会计原则实务指引、审计准则实务指引、行业及监管案例研究等五大系列，部分研究成果也已陆续通过致同官微、致同官网等渠道对外发布。目前，致同研究出版物包括《致同研究之美国公认会计原则实务指引系列》（第一册至第三册）、《致同研究之企业会计准则实务指引系列：上市公司执行企业会计准则年报披露示例》及《致同研究之审计准则实务指引系列：新审计报告准则解读及上市公司审计报告案例解析》。本书是致同研究之企业会计准则实务指引系列的第一册。

信息披露是资本市场的命脉，上市公司会计信息的披露质量直接影响投资者的投资决策、经济利益以及资本市场的秩序稳定。上市公司会计信息披露的质量一直是我国政府监管部门重点关注的领域。为掌握上市公司执行企业会计准则、企业内部控制规范和财务信息披露规则的情况，证监会会计部每年都会组织专门力量，抽样审阅上市公司的年度财务报告，重点关注股权投资和企业合并、收入确认、金融工具、公允价值、资产减值、非经常性损益、所得税、政府补助等方面的会计处理、财务信息披露情况及其存在的问题，并对内部控制评价与审计报告的披露情况进行分析和总结，形成年度监管报告。因而，对上市公司执行企业会计准则的信息披露进行深入研究，可以为上市公司及会计师事务所、会计从业人员提供更多有参考意义的实务案例，有着重要的借鉴意义。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）专业技术部从2003年年报开始，连续15年对沪深A股上市公司年度报告进行跟踪分析，形成事务所内部会计提示。《致同研究之企业会计准则实务指引系列（第一册）：上市公司执行企业会计准则年报披露示例》以历年的年报分析研究成果为基础，从企业合并、合并财务报表、收入、股份支付、金融工具、公允价值计量等重要准则涉及的常见会计事项中选取一些广受关注的事项进行归纳整理和分析。本书共分为五章，分别为合并五项准则披露示例、金融工具及公允价值五项准则披露示例、收入确认和政府补助三项准则披露示例、股份支付准则披露示例、其他准则及监管要求披露示例。每章均包含了准则常见会计事项分析、准则执业判断框架、准则相关规定和监管指引，以及相关会计事项的上市公司披露示例。

第一章，合并五项准则应用披露示例。合并五项准则是实务中对长期股权投资以及合并报表等系列准则的合称，具体包括《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第33号——合并财务报表》《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。合并五项准则相关内容是实务运用中的难点，涉及复杂会计事项需要较多运用判断。常见会计事项包括股权投资类型的判断、权益法的会计处理、股权投资的变化跨越重大经济界限时在个别报表和合并报表中的处理、同一控制和非同一控制下企业合并的区分及会计处理等。本章选取了结构化主体纳入合并范围的判断、确认非同一控制下企业合并中的无形资产以及共同经营、合营企业的判断等事项的披露示例。

第二章，金融工具及公允价值五项准则应用披露示例。金融工具及公允价值五项准则包括《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第23号——金融资产转移》《企业会计准则第24号——套期会计》《企业会计准则第37号——金融工具列报》《企业会计准则第39号——公允价值计量》。随着金融市场的不断发展，金融产品不断创新，复杂多样的创新金融工具层出不穷，与金融工具相关的会计处理问题也越来越复杂，尤其是复杂金融工具的分类与计量、金融资产转移是否终止确认的判断、金融负债与权益工具的区分、套期会计、金融工具的披露等相关问题。本章选取了应收票据贴现或背书的终止确认、与金融工具相关的风险披露、公允价值的确定方法等披露示例。此外，还对新的收入和政府补助准则的主要变化进行了阐述。

第三章，收入及政府补助三项准则应用披露示例。收入确认及政府补助三项准则是对《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第15号——建造合同》《企业会计准则第16号——政府补助》三项准则的合称。这三项准则规范了企业销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入、建造合同收入和政府补助的确认、计量和相关信息披露。本章选取了影视行业、系统集成、网络游戏、定制软件、免费升级与维护、土地一级开发、房产销售、奖励积分、合同能源管理、BOT及BT、买方信贷、开单留置等行业或业务的收入确认与披露以及政府补助应收款项的确认、政府补助列做经常性损益与非经常性损益等披露示例。

第四章，股份支付准则应用披露示例。股权激励带来的双赢结果使得越来越多的公司将其作为激励员工的一种方式，股份支付的处理理念正在逐渐被国内的上市公司所理解和运用。股份支付准则常见的会计事项包括股份支付的确认、股份支付中激励成本的分摊、权益结算股份支付的会计处理、现金结算的股份支付的会计处理、集团内股份支付的会计处理、股份支付计划的取消与作废时的会计处理等。本章选取了股份支付中激励成本的分摊、权益结算股份支付、现金结算股份支付等披露示例。

第五章，其他准则及监管要求应用披露示例。本章主要涵盖了无形资产准则、或有事项准则、会计政策、估计变更及前期差错更正准则、2017年新发布的持有待售的非流动资产及处置组和终止经营准则、非经常性损益列报要求以及A+H股境内外

准则差异披露等内容。本章选取了上述准则及监管要求中常见的使用寿命不确定的无形资产、研发支出资本化会计政策、弃置义务、产品质量保证、持有待售的资产、非经常性损益列报等事项相关的披露示例。

本书同时是致同“上市公司执行企业会计准则年报披露示例”系列的第一辑。在未来的几年内，结合新收入准则、新金融工具准则、新租赁准则等新会计准则的陆续实施，我们将持续关注沪深两市A股上市公司的年度报告，继续研究企业会计准则所涉及的复杂会计事项，同时深入挖掘执行企业会计准则的上市公司年报中有参考借鉴意义的信息披露案例，陆续整理出版上市公司执行企业会计准则年报披露示例系列书籍。

我们希望本书可以作为与会计相关的学生、学者、会计从业人员、会计师事务所审计从业人员及财务报表使用者更好地理解 and 运用企业会计准则进行信息披露和报表分析的参考工具。

本书所有示例均摘录自相关上市公司公开披露的年度报告，实务中应以企业会计准则的规定和监管要求为准。致同的分析成果是基于各上市公司公开披露的年度报告，致同不对其相关会计处理发表评论，本书引用的内容也不表明致同赞同或不赞同其做法。本书不应视为专业建议，未征得具体专业意见之前，不应依据本书所述内容采取或不采取任何行动。

2018年1月

# 目 录

第一章	<b>合并五项准则应用披露示例 / 1</b>
	第一节 合并五项准则常见会计事项及判断框架 / 1
	第二节 持股超过 50% 但是不控制的判断披露示例 / 7
	第三节 持股 20% 以上或以下是否具有重大影响的判断披露示例 / 14
	第四节 共同经营、合营企业的判断披露示例 / 22
	第五节 合并范围的判断披露示例——结构化主体 / 27
	第六节 合并范围的判断披露示例——一致行动等协议约定 / 70
	第七节 反向购买披露示例 / 91
	第八节 非同一控制下企业合并中无形资产识别与确认的披露示例 / 105
第二章	<b>金融工具及公允价值五项准则应用披露示例 / 118</b>
	第一节 金融工具及公允价值五项准则常见会计事项及判断框架 / 118
	第二节 理财产品投资的分类披露示例 / 128
	第三节 金融资产减值披露示例 / 145
	第四节 金融资产转移披露示例 / 157

	第五节 金融负债与权益工具的区分披露示例 / 169
	第六节 与金融工具相关的风险披露示例 / 182
	第七节 公允价值的确定方法披露示例 / 224
	第八节 以公允价值计量的项目披露示例 / 239
<b>第三章</b>	<b>收入及政府补助三项准则应用披露示例 / 286</b>
	第一节 收入及政府补助三项准则常见会计 事项及判断框架 / 286
	第二节 不同行业或业务收入确认政策披露示例 / 293
	第三节 客户奖励积分及免费提供设备的 确认披露示例 / 340
	第四节 买方信贷下的收入确认 / 355
	第五节 涉及政府补助的应收款项 / 362
	第六节 新政府补助准则披露示例 / 367
	第七节 确认为经常性损益的政府补助 / 374
<b>第四章</b>	<b>股份支付准则应用披露示例 / 383</b>
	第一节 股份支付准则常见会计事项及判断框架 / 383
	第二节 股份支付中激励成本的分摊披露示例 / 386
	第三节 以权益结算的股份支付披露示例—— 股票期权 / 398
	第四节 以权益结算的股份支付披露示例—— 限制性股票 / 425
	第五节 以现金结算的股份支付披露示例 / 433
<b>第五章</b>	<b>其他准则及监管要求应用披露示例 / 438</b>
	第一节 无形资产准则常见会计事项及披露示例 / 438

第二节	或有事项准则常见会计事项及披露示例 / 480
第三节	持有待售的非流动资产准则常见会计 事项及披露示例 / 500
第四节	非经常性损益列报常见事项及披露示例 / 516
第五节	会计政策、会计估计变更常见会计 事项及披露示例 / 532
第六节	A + H 股境内外披露差异分析及披露示例 / 552
	后记 / 579

# 图目录

图 1-1	权益性投资适用准则图示	5
图 1-2	控制三要素的评估流程图	6
图 2-1	金融资产类别划分	120
图 2-2	金融资产终止确认决策	120
图 2-3	金融负债与权益工具划分决策	121
图 2-4	金融资产与金融负债的抵销判断框架	121
图 2-5	公允价值计量准则应用框架	122
图 2-6	金融资产的分类与计量框架	125
图 2-7	预期信用损失模型	126
图 2-8	预期信用损失的确认模型	126
图 2-9	套期会计适用标准及有效性评价	127
图 2-10	套期有效性评价和再平衡	127
图 3-1	收入确认适用准则示意	287
图 3-2	多重要素交易收入确认路径	288
图 3-3	新收入准则五步法模型	288
图 3-4	政府补助准则逻辑框架（2006）	289
图 3-5	政府补助准则逻辑框架（2017）	290
图 4-1	集团内涉及不同企业的股份支付会计处理框架	386
图 5-1	无形资产准则的适用范围	439
图 5-2	无形资产的特征	439
图 5-3	无形资产使用寿命的确认	440
图 5-4	研究阶段和开发阶段的区分	440
图 5-5	或有事项准则的适用范围	481
图 5-6	或有事项的确认和计量	481
图 5-7	持有待售准则的适用范围	502

图 5 - 8 持有待售的分类 .....	502
图 5 - 9 专为转售而取得的非流动资产或处置组的分类 .....	502
图 5 - 10 部分转让联营或合营企业股权的会计处理 .....	503
图 5 - 11 持有待售类别的初始确认 .....	503
图 5 - 12 持有待售类别的后续计量 .....	504
图 5 - 13 非经常性损益的三个要素 .....	517
图 5 - 14 会计政策变更与会计估计变更的区分 .....	533
图 5 - 15 会计政策变更的处理原则 .....	534
图 5 - 16 会计估计变更的处理原则 .....	534

# 表目录

表 1-1	合并五项准则之企业会计准则与国际财务报告准则对应关系	2
表 1-2	权益性投资适用准则汇总	4
表 1-3	反向购买示例基本情况汇总	94
表 1-4	非同一控制下企业合并确认的被合并方账外无形资产汇总	107
表 2-1	银行理财产品分类	133
表 2-2	对持有固定收益类（保本保固定收益）银行理财产品的 金融资产分类	133
表 2-3	保本浮动收益理财产品的金融资产分类	134
表 2-4	非保本浮动收益理财产品的金融资产分类	135
表 2-5	理财产品列报分类披露示例汇总	135
表 2-6	应收款项减值政策披露示例汇总	149
表 2-7	可供出售金融资产减值政策披露示例汇总	155
表 2-8	应收票据贴现或背书的终止确认披露示例汇总	162
表 2-9	金融负债与权益工具的区分披露示例汇总	175
表 2-10	风险管理目标披露示例汇总	186
表 2-11	流动性风险披露示例汇总	188
表 2-12	市场风险披露示例汇总	198
表 2-13	信用风险披露示例汇总	215
表 2-14	公允价值的确定方法披露示例汇总	226
表 2-15	公允价值披露要求汇总	242
表 2-16	以公允价值计量的项目披露示例汇总	244
表 2-17	不以公允价值计量但披露公允价值的项目披露示例汇总	275
表 3-1	影视行业收入类型披露示例汇总	295
表 3-2	系统集成业务收入确认政策披露示例汇总	303
表 3-3	定制软件业务收入确认政策披露示例汇总	311

表 3-4	软件免费维护或升级业务收入确认政策披露示例汇总	319
表 3-5	网络游戏收入确认政策披露示例汇总	323
表 3-6	土地一级开发收入确认政策披露示例汇总	327
表 3-7	与收入准则对应的房地产行业收入确认标准	329
表 3-8	房产销售业务收入确认政策披露示例汇总	330
表 3-9	合同能源管理业务收入确认政策披露示例汇总	334
表 3-10	会员费收入确认政策披露示例汇总	338
表 3-11	客户奖励积分收入确认政策披露示例汇总	343
表 3-12	免费提供设备的会计处理汇总	351
表 3-13	买方信贷收入确认政策披露示例汇总	357
表 3-14	买方信贷规模以及违约情况披露示例汇总	357
表 3-15	计入应收款项的政府补助披露示例汇总	363
表 3-16	新政府补助准则——会计政策变更披露示例汇总	368
表 3-17	新政府补助准则——其他收益披露示例汇总	371
表 3-18	2015 年度非经常性损益的构成情况汇总	377
表 3-19	政府补助为经常性损益的披露示例汇总	378
表 4-1	股份期权会计处理汇总	384
表 4-2	股份支付中激励成本的分摊披露示例汇总	390
表 4-3	以权益结算的股份支付披露示例——股票期权汇总	400
表 4-4	以权益结算的股份支付披露示例——限制性股票汇总	427
表 4-5	以现金结算的股份支付披露示例汇总	435
表 5-1	使用寿命不确定的无形资产披露示例汇总	445
表 5-2	研发支出资本化政策披露示例汇总	461
表 5-3	产品质量保证披露示例汇总	483
表 5-4	弃置义务披露示例汇总	488
表 5-5	亏损合同披露示例汇总	497
表 5-6	持有待售的非流动资产或处置组披露示例汇总	509
表 5-7	将公告第 1 号列举的项目界定为经常性损益的 披露示例汇总	519
表 5-8	其他符合非经常性损益定义的损益项目披露示例汇总	527
表 5-9	2015 年 A 股上市公司会计政策变更统计	537
表 5-10	2016 年 A 股上市公司会计政策变更统计	538
表 5-11	2015 年 A 股上市公司会计估计变更统计	539
表 5-12	2016 年 A 股上市公司会计估计变更统计	540

表 5 - 13	会计政策变更披露示例汇总 .....	541
表 5 - 14	会计估计变更披露示例汇总 .....	547
表 5 - 15	2016 年 A + H 股上市公司行业分布 .....	553
表 5 - 16	中国企业会计准则 (CAS) 与国际财务报告准则 (IFRS) 确认计量差异汇总 .....	554
表 5 - 17	中国企业会计准则 (CAS) 与国际财务报告准则 (IFRS) 列报差异汇总 .....	558
表 5 - 18	中国企业会计准则 (CAS) 与国际财务报告准则 (IFRS) 披露差异汇总 .....	561
表 5 - 19	A + H 股境内外会计准则差异披露示例汇总 .....	568