

声明：本专辑未经本人许可，请勿外传。

会计专辑

(2021-5)

本辑内容：

1. 财政部会计司公布股份支付准则应用案例
2. 财政部会计司发布 2021 年第二期实施问答
3. 会计为什么系列 19—报表之间的勾稽关系
4. 中评协提示关注企业商誉减值测试评估业务风险

财政部会计司公布股份支付准则应用案例

2021 年 5 月 18 日 会计司网站

财政部会计司发布五个股份支付准则应用案例，包括《股份支付准则应用案例——实际控制人受让股份是否构成新的股份支付》《股份支付准则应用案例——授予日的确定》《股份支付准则应用案例——授予限制性股票》《股份支付准则应用案例——“大股东兜底式”股权激励计划》《股份支付准则应用案例——以首次公开募股成功为可行权条件》。

1. 股份支付准则应用案例——实际控制人受让股份是否构成新的股份支付

【例】上市公司甲公司设立员工持股平台（有限合伙企业）用于实施股权激励计划，甲公司实际控制人为持股平台的普通合伙人，该实际控制人同时为甲公司核心高管，除实际控制人以外的其他激励对象为有限合伙人。20X1 年 4 月，持股平台合伙人以 5 元/股的价格认购甲公司向该平台增发的股份，股份设有 3 年限售期。协议约定，自授予日起，持股平台合伙人为公司服务满 3 年后可一次性解锁股份；有限合伙人于限售期内离职的，应当以 6 元/股的价格将其持有股份转让给普通合伙人，普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，普通合伙人须在股权激励计划 3 年限售期内将受让股份以 6 元/股的价格再次分配给员工持股平台的其他有限合伙人。

分析：普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，且其必须在约定的时间（3 年限售期内）、以受让价格（6 元/股）将受让股份再次分配给员工持股平台的合伙人，上述事实表明普通合伙人未从受让股份中获得收益，仅以代持身份暂时持有受让股份，该交易不符合股份支付的定义，不构成新的股份支付。

实务中，判断普通合伙人受让股份属于代持行为通常需要考虑下列证据：（1）受让前应当明确约定受让股份将再次授予其他激励对象；（2）对再次授予其他激励对象有明确合理的时间安排；（3）在再次授予其他激励对象之前的持有期间，受让股份所形成合伙份额相关的利益安排（如股利等）与代持未形成明显的冲突。

分析依据：《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条、第五条等相关规定。《企业会计准则讲解 2010——股份支付》第 181 页至第 182 页相关内容。

2. 股份支付准则应用案例——授予日的确定

【例】上市公司甲公司通过二级市场回购股份的方式实施股权激励计划。20X1 年 10 月 15 日，甲公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会确定具体激励对象及股份数量。20X1 年 12 月 1 日，甲公司董事会确定了具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案与员工进行了沟通并达成一致。

分析：本例中，甲公司股权激励方案虽于20X1年10月15日获得股东大会批准，但该日并未确定拟授予股份的激励对象及授予股份数量，不满足授予日定义中“获得批准”的要求，即“企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致”。20X1年12月1日，甲公司董事会确定了股权激励对象及授予股份数量，该日企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致。因此，该股份支付交易的授予日应为20X1年12月1日。授予股份的公允价值应当以授予日授予股份的市场价格为基础，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整，但不应考虑在等待期内转让的限制，因为该限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

分析依据：《企业会计准则第11号——股份支付》第五条等相关规定。《企业会计准则讲解2010——股份支付》第181页至第184页相关内容。

3. 股份支付准则应用案例——授予限制性股票

【例】甲公司于20X1年7月向公司高级管理人员、技术骨干等激励对象授予500万股限制性股票，授予价格为5元/股，锁定期为3年。激励对象如果自授予日起为公司服务满3年，且公司年度净利润增长率不低于10%，可申请一次性解锁限制性股票。

情形一，第一类限制性股票。激励对象在授予日按照授予价格出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，解锁限制性股票；若未满足可行权条件，甲公司按照授予价格5元/股回购限制性股票。

情形二，第二类限制性股票。激励对象在授予日无须出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，激励对象可以选择按授予价格5元/股购买公司增发的限制性股票，也可以选择缴纳认股款，放弃取得相应股票。

分析：对于第一类限制性股票，甲公司为获取激励对象的服务而以其自身股票为对价进行结算，属于以权益结算的股份支付交易。甲公司应当在授予日确定授予股份的公允价值。在等待期内的每个资产负债表日，甲公司应当以对可行权的股权数量的最佳估计为基础，按照授予日授予股份的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。授予日授予股份的公允价值应当以其当日的市场价格为基础，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整，但不应考虑在等待期内转让的限制，因为该限制是可行权条件中的非市场条件规定的。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》相关规定进行会计处理。

第二类限制性股票的实质是公司赋予员工在满足可行权条件后以约定价格（授予价格）购买公司股票的权利，员工可获取行权日股票价格高于授予价格的上行收益，但不承担股价下行风险，与第一类限制性股票存在差异，为一项股票期权，属于以权益结算的股份支付交易。在等待期内的每个资产负债表日，甲公司应当以对可行权的股票期权数量的最佳估计为基础，按照授予日股票期权的公允价值，计算当期需确认的股份支付费用，计入相关成本或费用和资本公积。

采用期权定价模型确定授予日股票期权的公允价值的，该公允价值包括期权的内在价值和时间价值，通常高于同等条件下第一类限制性股票对应股份的公允价值。

分析依据：《企业会计准则第11号——股份支付》第二条、第四条、第六条等相关规定；《企业会计准则解释第7号》第五部分相关规定；《企业会计准则讲解2010——股份支付》第183页至第189页相关内容。

4. 股份支付准则应用案例——“大股东兜底式”股权激励计划

【例】甲公司实施一项股权激励计划，甲公司按照公允价值从二级市场回购甲公司股票并授予自愿参与该计划的员工，授予价格为授予日股票的公允价值，激励对象在甲公司服务满3年后可以一次性解锁所授予的股份。该股权激励计划同时约定，甲公司控股股东

对员工因解锁日前股票价格变动产生的损失进行兜底，即甲公司股票价格上涨的收益归员工所有，甲公司股票价格下跌的损失由甲公司控股股东承担且以现金支付损失。

分析：本例中，甲公司控股股东承担了甲公司员工因股票价格下跌而产生的损失，属于企业集团与职工之间发生的交易；该交易安排要求员工为获得收益（享有股票增值收益且不承担贬值损失）连续3年为公司提供服务，因此该交易以获取员工服务为目的；该交易的对价与公司股票未来价值密切相关。综上，该交易符合股份支付的定义，适用股份支付准则。

控股股东交付现金的金额与甲公司股票价格下行风险相关，该股份支付属于为获取服务承担以股份为基础计算确定的交付现金的交易，在控股股东合并报表中，应当将该交易作为现金结算的股份支付处理。甲公司作为接受服务企业，没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

分析依据：《企业会计准则第11号——股份支付》第二条、第五条、第六条、第十一条、第十二条和第十三条等相关规定；《企业会计准则解释第4号》相关规定；《企业会计准则讲解2010》第181页相关内容。

5. 股份支付准则应用案例——以首次公开募股成功为可行权条件

【例】甲公司实际控制人设立员工持股平台（有限合伙企业）以实施一项股权激励计划。实际控制人作为该持股平台的普通合伙人将其持有的部分甲公司股份以名义价格转让给持股平台，甲公司员工作为该持股平台的有限合伙人以约定价格（认购价）认购持股平台份额，从而间接持有甲公司股份。该股权激励计划及合伙协议未对员工的具体服务期限作出专门约定，但明确约定如果自授予日至甲公司成功完成首次公开募股时员工主动离职，员工不得继续持有持股平台份额，实际控制人将以自有资金按照员工认购价回购员工持有的持股平台份额，回购股份是否再次授予其他员工由实际控制人自行决定。

分析：本例中，甲公司实际控制人通过持股平台将其持有的部分甲公司股份授予甲公司员工，属于企业集团内发生的股份支付交易。接受服务企业（甲公司）没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

根据该股权激励计划的约定，甲公司员工须服务至甲公司成功完成首次公开募股，否则其持有的股份将以原认购价回售给实际控制人。该约定表明，甲公司员工须完成规定的服务期限方可从股权激励计划中获益，属于可行权条件中的服务期限条件，而甲公司成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。甲公司应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内每个资产负债表日对预计可行权数量作出估计，确认相应的股权激励费用。等待期内甲公司估计其成功完成首次公开募股的时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期，截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额，作为当期应确认的股权激励费用。

分析依据：《企业会计准则第11号——股份支付》第五条和第六条等相关规定；《企业会计准则解释第4号》第七部分相关规定；《企业会计准则讲解2010》第187页至第189页相关内容。

财政部会计司发布2021年第二期实施问答

2021年4月22日，财政部会计司发布2021年第二期实施问答12个，内容涉及金融工具（8个）、租赁（3个）和债务重组（1个）。

相关链接为

<http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/sswd/>。

财政部会计司

附：

（一）金融工具（8个）

（1）问：某企业执行2017年修订发布的企业会计准则第22、23、24和37号。该企业的联营（或合营）企业为保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关准则的条件，企业在采用权益法对其进行会计处理时，是否应统一保险公司的会计政策？如果某保险公司暂缓执行新金融工具相关准则，其联营（或合营）企业已执行新金融工具相关会计准则，保险公司在采用权益法对其联营（或合营）企业进行会计处理时，是否应统一联营（或合营）企业的会计政策？

答：根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

因此，该企业在采用权益法对联营企业（或合营企业）进行会计处理时，既可以选择统一会计政策，即采用新金融工具相关会计准则规定的会计政策；也可以选择不统一会计政策。该豁免在保险公司执行《企业会计准则第25号——保险合同》（财会〔2020〕20号）后的财务报告期间不再适用。

（2）问：如果企业持有的金融资产以收取合同现金流量为目标，企业是否完全不能或者只能在一定比例范围（如10%）内出售该金融资产，否则不得认为管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标？

答：参照金融工具确认计量准则相关应用指南，尽管企业持有金融资产是以收取合同现金流量为目标，但是企业无须将所有此类金融资产持有至到期。因此，即使企业出售金融资产或者预计未来出售金融资产，此类金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。企业在评估金融资产是否属于该业务模式时，应当考虑此前出售此类资产的原因、时间、频率和出售的价值，以及对未来出售的预期。但是，此前出售资产的事实只是为企业提供相关依据，而不能决定业务模式。如果企业能够解释出售的原因并且证明出售并不反映业务模式的改变，出售频率或者出售价值在特定时间内增加不一定与以收取合同现金流量为目标的业务模式相矛盾。即使企业在金融资产的信用风险增加时为减少信用损失而将其出售，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标的业务模式。如果企业在金融资产到期日前出售金融资产，即使与信用风险管理活动无关，在出售只是偶然发生（即使价值重大），或者单独及汇总而言出售的价值非常小（即使频繁发生）的情况下，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。此外，如果出售发生在金融资产临近到期时，且出售所得接近待收取的剩余合同现金流量，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。

因此，不能仅因存在出售情况或者出售超过一定比例而认为管理该金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标。

（3）问：在金融工具确认计量准则施行日，将可供出售金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，原计入其他综合收益的累计金额应如何处理？

答：根据金融工具确认计量准则第七十二条和七十三条，本准则施行日之前的金融工具确认和计量与本准则要求不一致的，企业应当追溯调整。但企业在准则施行日按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要

求不一致的，无须调整。

因此，在金融工具确认计量准则施行日，可供出售金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，原计入其他综合收益的累计金额应转入施行日所在年度报告期间的期初留存收益。

(4) 问：银行收回已核销的贷款，应当如何进行会计处理？

答：银行收回已核销的以摊余成本计量的贷款，按实际收到的金额，借记“贷款”科目，贷记“贷款损失准备”科目；借记“存放中央银行款项”等科目，贷记“贷款”科目；借记“贷款损失准备”科目，贷记“信用减值损失”科目；或者采用简化处理，即借记“存放中央银行款项”等科目，贷记“信用减值损失”科目。

(5) 问：银行从事信用卡分期还款业务按实际利率法计算的利息收入，应当作为“利息收入”还是“手续费及佣金收入”？

答：根据金融工具确认计量准则第十六条并参照相关应用指南，金融资产的合同现金流量特征是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。企业分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致，即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中，本金是指金融资产在初始确认时的公允价值；利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。

银行从事的信用卡分期还款业务对应的金融资产分类为以摊余成本计量或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，且信用卡分期还款收取款项实质上主要为弥补货币时间价值、信用风险及其他基本借贷风险、成本和利润的对价的，银行应当将其确认为利息收入，记入“利息收入”科目，并在利润表中的“利息收入”项目列示，不得记入“手续费及佣金收入”科目或在利润表中的“手续费及佣金收入”项目列示。

(6) 问：企业对向其他企业提供的委托贷款、财务担保或向集团关联企业提供资金借贷等进行减值会计处理时，是否可以采用按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法？

答：根据金融工具确认计量准则第四十八条、第五十七条、第六十三条并参照相关应用指南，对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）规范的交易形成的不含重大融资成分（包括根据收入准则不考虑不超过一年的合同中的融资成分）的应收款项或合同资产，企业应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。收入准则规范的交易形成的包含重大融资成分的应收款项或合同资产和由《企业会计准则第21号——租赁》（财会〔2018〕35号）规范的交易形成的租赁应收款，企业可以作出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。除上述情形以外的金融资产，企业应当在每个资产负债表日评估其信用风险自初始确认后是否已显著增加，按金融工具发生信用减值的不同阶段分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动。

因此，企业以预期信用损失为基础，对向其他企业提供的委托贷款、财务担保或向集团内关联企业提供资金借贷等进行减值会计处理时，应当将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法，不得采用按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法。

(7) 问：企业应当如何对持有的结构性存款进行会计处理，假设该结构性存款符合《中国银保监会办公厅关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》（银保监办发〔2019〕204号）定义，即为嵌入金融衍生产品的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或者

与某实体的信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上获得相应的收益。

答：根据金融工具确认计量准则第十七条、第十八条和第十九条，企业持有的金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，且企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标的，企业应当将该金融资产分类为以摊余成本计量的金融资产；如果企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标，企业应当将该金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。除上述情形之外的金融资产，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业持有的符合《中国银保监会办公厅关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》（银保监办发〔2019〕204号）定义的结构性存款，通常应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，记入“交易性金融资产”科目，并在资产负债表中“交易性金融资产”项目列示。

（8）问：对于按照金融工具列报准则第三章分类为权益工具的特殊金融工具，发行方在企业个别财务报表及集团合并财务报表中应当如何分类？投资方能否将持有的上述金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产？

答：根据金融工具列报准则第十六条、第十七条、第十八条和第二十条并参照相关应用指南，对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，如果满足金融工具列报准则第十六条、第十七条、第十八条的要求，则发行方在其个别财务报表中作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，对于投资方而言也不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（二）租赁（3个）

（1）问：租赁期不超过12个月且包含购买选择权的租赁是否属于短期租赁？

答：根据租赁准则第三十条，短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

因此，包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过12月，也不属于短期租赁。

（2）问：承租人发生的租赁资产改良支出及其导致的预计复原支出应当如何进行会计处理？

答：根据租赁准则第十四条和第十六条，使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产应当按照成本进行初始计量。对于承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，否则计入使用权资产的初始计量成本；承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。参照《企业会计准则——应用指南》（2006）会计科目和主要账务处理，长期待摊费用科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。

因此，承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。对于由租赁资产改良导致的预计复原支出，承租人应当按照租赁准则第十六条处理。

（3）问：承租人偿还租赁负债本金和利息、支付预付租金以及租赁保证金所支付的现金在现金流量表中应当如何列报？

答：根据租赁准则第五十三条，企业应当将偿还租赁负债本金和利息所支付的现金计入筹资活动现金流出，支付的按租赁准则简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债的可变租赁付款额计入经营活动现金流出。

企业支付的预付租金和租赁保证金应当计入筹资活动现金流出，支付的按租赁准则简化处理的短期租赁和低价值资产租赁相关的预付租金和租赁保证金应当计入经营活动现金流出。

（三）债务重组（1个）

（1）问：债权人和债务人以资产清偿债务方式进行债务重组的，债权人初始确认受让非金融资产时，应以放弃债权的公允价值和可直接归属于受让资产的其他成本作为受让资产初始计量成本。应当如何理解放弃债权公允价值与受让资产公允价值之间的关系？

答：如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。

（摘自《会计司网站》）

会计为什么系列 19——报表之间的勾稽关系

左岸金戈 / 2021-04-21 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

报表之间的勾稽关系可不只是数据一致的校验

经常有人问资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表之间有什么勾稽关系，其实与其问几张报表之间的关系，倒不如关心资产负债表各项目背后的逻辑和关系。

应该说利润表、现金流量表、所有者权益变动表是资产负债表项目的细化或拓展。现金流量表是对库存现金的具体展示，利润表是对本年利润的具体展示，所有者权益是权益项目的具体展示。

所以几张报表之间的勾稽关系，用来验证各自报表是否正确。一般审计机构用来搬砖常常会重点关注这些勾稽关系。因为审计要把企业财务数据，搬到各类表格里面，那么相关之间的勾稽关系肯定要核对的。

如果你也只想机械搬砖，那么以下表格中涉及的报表勾稽关系，直接拿去套用就好了。但是如果你还想了解勾稽关系背后的为什么，则要对资产负债表各项目进行分析。

资产负债表①	利润表②	现金流量表③	所有者权益变动表④	勾稽关系说明
未分配利润	净利润			通常，资产负债表所有者权益部分“未分配利润”期末数等于年初未分配利润与利润表的净利润之和。如果有以前年度损益调整处理，则需要考虑勾稽关系。
货币资金		期末现金及现金等价物余额		通常 ①=③
实收资本（股本）			实收资本（股本）	① = ④
资本公积			资本公积	① = ④
减：库存股			库存股（减项）	① = ④
专项储备			专项储备	① = ④
盈余公积			盈余公积	① = ④
未分配利润			未分配利润	① = ④
外币报表折算差额			外币报表折算差额	① = ④
少数股东权益			少数股东权益	① = ④
	归属于母公司所有者的净利润		未分配利润——净利润	② = ④
	少数股东损益		少数股东权益——净利润	③ = ④
	其他综合收益		所有者权益合计——其他综合收益	 中国会计视野 www.esnai.com

为什么说要了解资产负债表各项目之间的关系呢？我们知道根据会计等式“资产=负债+所有者权益”。这个大家都懂，但是未必大家都用明白了。

比如在学习现金流量表时，知道有这么个公式：销售商品、提供劳务收到的现金=主营业务收入和其他业务收入+当期收到的增值税的销项税额+（预收款项期末余额—预收款项期初余额）+（合同负债期末余额—期初余额）—（应收账款期末余额—应收账款期初余额）—（应收票据期末余额—应收票据期初余额）—（合同资产期末余额—合同资产期初余额）+当期收回前期核销的坏账—当期核销的坏账+（-）其他调整项

很多人对于公式类的知识，头脑中第一个反映那就是不管三七二十一，先用死记拿下。其实开篇我们再谈报表之间的勾稽关系，现金流量表是资产负债表库存现金项目的具体展

示。那么再根据会计恒等式，库存现金项目必然在资产负债表中可以用其他项目推导出来，而不是无缘无故的从石头蹦出来的，也就是现金流量表公式背后是有逻辑和原因的。

举个例子：甲企业，2020年1月销售商品100万，本月收到款项60万，收到应收票据10万。

资产	期初	期末	增减	负债	期初	期末	增减
现金及等价物	0		?				
应收账款	0	40	+40	所有者权益			
应收票据	0	10	+10	营业收入		100	+100
资产			100	权益			100

如上图所示，营业收入100、应收账款增加40，应收票据增加10，求现金及等价物增加多少？根据借贷平衡法则，很快就可以得出结果，如下图。

资产	期初	期末	增减	负债	期初	期末	增减
现金及等价物	0	50	50				
应收账款	0	40	+40	所有者权益			
应收票据	0	10	+10	营业收入		100	+100
资产			100	权益			100

销售商品、提供劳务收到的现金 = $100 - 40 - 10 = 50$ 万，也就是等式左边增加100 = 等式左边10 + 40 + X，则求出X = 50。

公式背后的原因就是，在会计等式基础上，我们知道会计基本等式是“资产=权益”，也就是资产负债表左边=资产负债表右边。那么我们要知道现金及现金等价物净增加额，根据基本等式，“现金及现金等价物净增加额+非现金资产净增加额=负债净增加额+所有者权益净增加额”所以“现金及现金等价物净增加额=负债净增加额+所有者权益净增加额-非现金资产净增加额”。

所以如果你只是看到资产负债表与现金流量表之间的勾稽关系公式，货币资金=期末现金及现金等价物余额。如无深入了解公式背后的报表项目之见的逻辑，大概率无法理解现金流量表的加加减减的公式。

但是报表之间的勾稽关系，如果只是以上这些，那还是一些数据层面的勾稽关系。第一个目的就是检测报表做的对还是不对，第二个目的就是来理解数据之间的逻辑关系（比如现金流量表的公式）

而真正要了解报表之间的勾稽关系，则要深入了解业务，然后才能得出基于业务数据的报表之间勾稽关系。

什么是基于业务数据的勾稽关系？通俗讲就是一个业务发生它有基本的逻辑，比如数据大气的变动范围，大概的毛利区间，数据与数据之间的变动幅度。如果以上第一个层次的报表勾稽关系是用来检查报表之见是否数据一致，那么下面讲的报表之见勾稽关系，这是这些数据背后的业务是否真实，以及一致的报表数据是否是准确、完整、真实的。

对于基于数据层面深挖业务层面勾稽关系，这方面税局目前做的比较多。税局是通过比对几个报表之间的数据关系，然后根据大数据来分析企业是否存在问题。

以下我总结了以下几个常见的资产负债表与利润表之间的勾稽关系分析。注意只是举

例这几个，具体税局可能有上千个类似的风险指标库的数据。

报表勾稽关系	项目	自查风险点
资产负债表与利润表	应收账款与主营业务收入额比率	本期新增应收账款占主营业务收入的比率异常情况，存在少计或不计收的风险。
资产负债表与利润表	存货占收入比率偏大	存货占销售收入比重较大，存在货物已销售不走账或者人为调节进项税额逃避纳税义务行为。
资产负债表与利润表	存货变动率	存在货物发出不计销售收入或虚抵进项税。
资产负债表与利润表	存货占收入比率偏大	存货占销售收入比重较大，存在货物已销售不走账或者人为调节进项税额逃避纳税义务行为。
资产负债表与利润表	总资产周转率变动率与应税销售额变动率配比	总资产周转指标用于衡量企业运用资产赚取利润的能力。总资产周转率是综合评价企业全部资产经营质量和利用效率的重要指标。周转率越大，说明总资产周转越快，反映销售能力越强。
利润表之间	应纳税所得额与主营业务收入同步增长系数	通过对比应纳税所得额与主营业务收入增长是否同步发现所得税方面的疑点
利润表之间	主营业务收入与期间费用同步增长系数	通过对比主营业务收入与费用同步增长是否同步发现所得税方面的疑点
利润表之间	增值税税负与毛利率变动率	一般来讲，毛利率和增值税税负是同步变化的，随着销售毛利率的增长，增值税的税负会提高；反之，当销售毛利率下降时，税收负担也会随之降低。

中国会计视野
www.esnai.com

分析到这，大家估计也明白了如果你对勾稽关系的理解只是用来校验表格数据是否一致，那么在这个层面，我们只是搬砖而已。如果你对勾稽关系的理解是数据以及数据背后业务的勾稽关系，那么我们可能还是在搬砖，但是我们知道手上的砖是什么样的砖。再进一步如果我们只是把做账结账出报表，然后利用报表之间的勾稽关系，校验报表是否一致，看成是财务工作的完成。那么我们只是为了出报表而出报表，为了一致而一致。如果我们从数据勾稽和业务勾稽两个层面去校验财务报表，然后一则可能是后续财务分析的基础，二则给后续从财务数据去规范业务提供了一个方向。

(摘自《会计视野网》)

中评协提示关注企业商誉减值测试评估业务风险

来源：中评协网站 发布时间：2021-04-30

近年，上市公司商誉减值风险引起资本市场极大关注，商誉减值测试评估业务面临较多执业风险。中国资产评估协会提醒资产评估机构及其资产评估专业人员加强商誉减值测试评估业务风险防控。

一、遵守相关准则和文件

在商誉减值测试评估执业中，需要严格遵守《企业会计准则第8号——资产减值》和《以财务报告为目的的评估指南》以及其他相关企业会计准则、资产评估准则，参考《资产评估专家指引第11号——商誉减值测试评估》。上市公司商誉减值测试评估业务还应当充分关注证监会会计部发布的《会计监管风险提示第8号——商誉减值》中涉及的评估问题。

二、在项目承接环节关注风险

1. 需要关注商誉减值测试评估业务承接风险因素，如是否更换资产评估机构以及更换的原因、是否存在业绩承诺到期后业绩大幅下滑的情形等。

2. 承接业务时，需要与委托人就评估目的、评估基准日等评估要素以及以前会计期间商誉减值情况进行充分的了解与沟通。

3. 证券评估机构承接上市公司商誉减值测试评估业务时，需要慎重分析是否具备专业胜任能力，并充分考虑包含商誉资产组所处行业发展状况对商誉减值测试评估的影响。新备案的证券评估机构尤其需要谨慎分析自身业务经验和专业胜任能力。

三、在业务操作中做好重要风险点管理

(一) 包含商誉资产组的辨识

1. 商誉相关资产组的辨识对企业合理判断商誉减值情况至关重要，需要关注形成商誉的业务性质、商誉相关资产组辨识相关的企业会计准则规定。

2. 与商誉相关业务需要遵循会计一致性原则，需要关注商誉后续计量资产组与商誉初始计量确认资产组是否存在差异，需要知晓企业不应随意扩大或缩小与商誉相关业务资产组的构成。

3. 当企业因重组等因素导致企业经营业务组成发生变化、继而影响到已分摊商誉所在的资产组构成时，需要关注企业是否将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组。

4. 对于企业填报的包含商誉资产组评估范围，需要关注商誉是否包括归属于少数股东的商誉。

(二) 包含商誉资产组公允价值计算方法

1. 当商誉减值测试评估需要计算公允价值减去处置费用后的净额时，需要关注市场法、收益法和成本法的适用性及输入值的优先级。

2. 当采用市场法计算包含商誉资产组公允价值时，需要关注可比对象实际交易所在市场和评估对象模拟有序交易所在的主要市场或最有利市场是否一致。

3. 当采用收益法计算包含商誉资产组公允价值时，需要关注与计算预计未来现金流现值的预期收益与折现率的区别和联系。

(三) 折现率的取值

1. 需要关注折现率计算口径与预计未来现金流量口径是否保持一致。

2. 需要知晓折现率指标不应以包含商誉资产组自身报酬率水平为基础计算。

(四) 核查验证

1. 需要知晓商誉减值测试评估核查验证目的与交易目的的企业价值评估核查验证目的是

不同的。

2. 非首次商誉减值测试评估业务中，需要关注法律权属、物理状况、技术状况以及经济状况等四个方面变动对可收回金额计算的影响。

3. 需要关注商誉减值测试相关企业会计准则规定的资本性支出的预测原则。

4. 需要关注企业提供的经管理层批准的包含商誉资产组财务预测数据的可行性。

沈大龙 编辑

——2021 年 4 月 22 日至 5 月 19 日——