

实务中现金流量表的编制技巧

李建府

现金流量表是反映企业一定会计期间现金流入和流出的报表。编制现金流量表的主要目的是为财务报表使用者提供企业一定会计期间内现金流入和流出的信息,以便于财务报表使用者了解和评价企业获取现金的能力,并据以预测企业未来现金流量。

在企业进行IPO申报的过程中,证监会相当重视通过对现金流量表的分析来了解公司的财务状况;在上市公司公告的年度财务报告中,现金流量表也是各大分析机构分析的焦点。但对于大型企业集团而言,由于其交易类型复杂、内部交易拆借等非常规业务发生频繁,无论是企业财务人员编制现金流量表还是注册会计师对其进行审计,都经常感觉费力费时却得不到好的结果。笔者拟对这一情况进行简要分析,并结合工作经验,谈谈现金流量表的编制技巧。

一、理解现金流量表的实质

首先,现金流量表与资产负债表、利润表一样,是财务报表“四表一注”之一,它们之间有密切关联且不可分割,现金流量表中最终形成的经营活动、投资活动、筹资活动的现金流量应与资产负债规模、经营规模相适应,对与一些代收代支类似的款项要相抵减后反映,不能虚增公司实际获取现金的能力;其次,利润表、资产负债表发生的变化,最终会影响到现金的

变化,并且存在内在的勾稽关系。这样编制出来的现金流量表才能公允地反映企业的现金流量情况,也不会出现逻辑错误。

二、现金流量表的编制准备及编制方法

开始编制合并现金流量表前,要做好合并的资产负债表、利润表(含利润分配表底稿)、报表附注,以及合并抵销后的各科目的明细表(含增减变动)。编制采取的思路是先假设利润表为收付实现,将其发生项逐一填列到现金流量表各项目;然后再从资产负债表每一个科目的增减变化进行分析,一部分对利润表的发生进行调整,另外一部分则相应反映为投资、筹资或经营活动的变化,将其转化为现金流量表中的相应项目。具体的编制方法简述如下:

首先,分析利润表及利润分配表(现新准则没有利润分配表,但可以在工作底稿中自行增加)科目。利润表是根据权责发生制反映的公司的经营成果,如果假定所有的交易都是现金交易,是按收付实现制进行的,那么利润表里面的收入就是各项现金流量的收入,利润表里面的支出(包括成本、费用及其他营业外支出)就是现金流量的各项支出,净利润就是经营活动现金净流量。例如,可以认为营业收入就是销售商品收到的现金,管理费用就是支付的其他与经营活动有关的现金,可以认为当期利润分配全部是分配股利的现金流出等。

人员共同审核,必要时还需聘请外部专家或法律顾问参与合同签订审核工作。

(四) 信息与沟通

企业的内部控制活动离不开信息的沟通和传递。针对应用云计算服务风险控制,企业应构建一个自上而下、自下而上的信息传递渠道。自上而下是指公司管理层应明确全体员工各自在应用云计算服务中的控制职责;自下而上是指全体员工在履行各自的控制职责过程中将遇到的相关问题或意识到的相关问题及时反馈至管理层。在信息传递渠道中,除关注云计算服务日常应用中存在的问题以外,还需有相关人员负责与云计算服务提供商相关的外部信息的收集与整理,如公开披露信息、提交给监管机构的报告、行业

期刊及其他使用云计算服务企业发布的消息等,以便企业管理层综合判断与决策。

(五) 内部监督

企业的内部监督可以分为日常监督和专项监督。日常监督是指企业对建立与实施内部控制的情况进行常规、持续的监督检查;专项监督是指在企业发展战略、组织结构、经营活动、业务流程、关键岗位员工等发生较大调整或变化的情况下,对内部控制的某一或者某些方面进行有针对性的监督检查。企业应当将云计算服务纳入日常监督的范畴,同时定期就部分控制细节展开专项监督。■

(作者单位:厦门市财政局)

责任编辑 李卓

审计收费与审计质量

芮怀莲 王诗仪

金融危机之后, 审计收费再次成为全球瞩目的话题。一方面, 会计师事务所面临来自客户的削减审计费用的压力; 另一方面, 审计监管机构担心削减审计收费可能损害审计质量, 进而损及公众利益。本文从审计收费的构成要素出发, 对审计收费与审计质量的关系进行分析, 并提出确定审计收费的做法。

一、确定审计收费时的考虑因素

审计收费主要取决于审计成本和审计市场供求关系。其中, 审计成本是确定审计收费的主要依据。除办公房租、固定资产和审计软件投入等外, 审计成本主要取决于审计耗费工时和小时工资水平。被审计单位的特点(企业因素)、会计师事务所

所的特点(审计师因素)以及审计所处的实际环境(环境因素)均会影响审计成本。

(一) 企业因素

审计收费应反映审计师获取充分、适当的审计证据以对财务报表发表审计意见所需的工作量。工作量取决于企业的规模、业务复杂程度(例如企业是否拥有跨境业务, 或审计中是否需要利用外部专家的工作), 以及企业自身和企业所处行业的风险状况。

审计收费还可能受客户自身的影响。例如, 有些企业享有较好的市场声誉, 拥有这样的客户有助于提升事务所的品牌。由于可能通过其他途径收回部分成本(例如品牌提升后增加新客户), 事务所最初可能收取较低的审计费用。

其次, 分析资产负债表每个科目的变化。先要定义现金及现金等价物, 这里假定货币资金就是现金及现金等价物, 货币资金的变化就是现金流量表中现金及现金等价物净增加额。然后, 逐个分析资产负债表项目的变化对现金流量表的影响, 以固定资产及累计折旧、预付账款为例, 分析如下:

固定资产期初1 000万元, 期末3 000万元; 累计折旧期初300万元, 期末500万元; 预付账款期初400万元, 期末100万元, 其中预付工程款期初180万元, 期末100万元; 当期固定资产无处置, 累计折旧增加全部计提计入管理费用。固定资产增加2 000万元, 全部作为购建固定资产及其他长期资产现金流出2 000万元。假定之前在分析利润表时已经将管理费用700万元全部作为支付的其他与经营活动有关的现金流出来反映, 由于累计折旧的增加分配全部计入管理费用, 所以将累计折旧增加200万元调整减少支付的其他经营活动有关的现金流量, 那么上述事项调整后, 支付的其他经营活动的现金流出就为500万元。对预付账款分析时, 预付工程款的减少全部是设备到货后结转到了固定资产, 固定资产的增加并不全都是本年付现, 因此, 将预付账款减少的80万元调整减少购建固定资产及其他长期资产现金流出80万元。最终购建固定资产及其他长期资产现金流出为1 920万元。

如上所述方式, 按照资产负债表项目顺序对每一个科目的

增减变动都进行分析, 保证不遗漏, 就可以得出现流量表的各个项目了。对于当期发生收购或处置子公司业务的, 需要取得子公司收购或处置日的报表及各科目明细表的数据, 并在资产负债表增减变化分析时考虑子公司收购日或处置日报表数据对其的影响。

在对资产负债表及利润表上的每一个项目发生的变化都逐一分析过后, 在编制现金流量表时就不会发生不平衡现象了。上述分析的重点及难点就在资产负债表增减变化的分析上, 一定要注意基础资料的整理汇总, 以及对各明细科目的认真分析。另外, 在做各项分析调整事项时, 可以先将各分析事项所涉及的资产负债表项目、利润表项目、现金流项目都做好记录, 再使用如电子表格里的条件求和公式等, 对分析数据进行归类整理即可得出现流量表正表最终结果。该分析事项由于已经列示了所分析的资产负债表及利润表项目, 因此, 在编制现金流量表附表时, 可以直接在分析过程中取数, 特别是对分析填列经营性应收应付项目变化的数据时最为有效; 另外也可以作为复核检查现金流量表编制是否正确的依据。在实际工作中, 可以用电子表格进行分析形成程式化的模板, 审计或编制现金流量表时就可以大大提高效率及质量。■

(作者单位: 信永中和会计师事务所审计四部)

责任编辑 武献杰