

范了开户原则、结算程序、会计核算和结算纪律等事项,为全局的财务结算运作和管理奠定了良好的基础,保证了整个结算工作在规范、有序的基础上顺利开展。

二、融服务与监督为一体

财务结算中心自成立以来,就将优质服务与强化监督有机地结合起来,在内部开展“外塑形象、内强素质、规范行为、改进作风”活动,同时,在广泛征求局属各单位意见的基础上,发布了财务结算中心管理公示制度,并建立了用户意见簿,真诚接受各方面的监督。结算中心还制定了“三优一创”监督考核制度及考核办法,对各项考核内容设专人负责,并将考核结果与被考核人的经济利益挂起钩来,真正将优质服务与强化监督落实到具体的工作中。

随着企业改制步伐的加快,财务结算中不断遇到新的问题。如一些开户单位不遵守内部结算制度,采用变通的方式签订劳务合同、加工定做合同、技术服务合同等,还有一些改制企业内部结算与现金结算价格不对等,内部结算价格高于现金结算价格,严重扰乱了内部结算秩序。针对这些现象,结算中心坚持既服务于改革,又加大监督力度的原则,一方面在结算审核时,采取针对经营范围审查入库验收单,并与相应的核算科联系,以确定其购入货物的真伪,或根据以往购货规律进行分析等措施进行防范;另一方面及时向上级有关部门汇报。并在此基础上制定了《物资采购供应结算办法》、《物资系统体制改革后材料管理费的收取办法》、《商业行为不得参与内部结算》等结算制度,进一步规范了结算行为,严肃了结算纪律。仅1998年,就查出并制止违反内部结算制度的有问题结算资金600万元。

三、加强电算系统的开发与应用,实现结算业务全过程电算化

财务结算中心在油田计算中心的大力协助下,本着“先进、安全、快速、灵活、节约资金”的原则,全面实施财务结算的电算化。在计算机网络设计方面,通过大量的调研、分析和比较,并依托油田的广域网络系统,尤其在使用ATM技术后,对靠近广域网的结算处就近连入;对远离广域网的结算处,使用电话线+调制解器连入,形成了连接7个结算处和结算中心的安全可靠的计算机网络。在数据库设计方面,根据需求共设计出动态余额库、静态余额库、明细库和凭证库等。动态余额库的作用主要是随结算业务的进行,实时反映内部结算存入款、各类资金预算当前余额和单位内部结算存入款余额、银行存款余额等,而静态余额库主要记录当天或当月余额,以备对账、查账使用。明细库则是记录结算业务的明细账。在结算业务中,动态余额库与静态余额库设置相同,一天业务结束后,明细库、动态余额库、静态余额库相互对账,准确无误后再把动态余额库数据存入静态余额库。在软件设计方面,主要设计了结算系统和结算管理系统。结算系统的功能主要包括:实时查询、控制各种余额及各种资金计划、联机查询各种财务信息、凭证自动编号、自动生成凭证、自动记账等。而结算管理系统主要包括财务信息查询与统计、报表生成与查询打印、账户管理、图形分析、计划管理和系统管理等。由于加强了上述三个方面的开发和应用,从而实现了结算业务全过程电算化。

责任编辑 周文荣

审计程序及几点说明 浅议现金流量表的

喻立勇 刘荣

一、现金流量表审计的程序和特点

考虑到现金流量表各报表项目填制复杂程度和企业各类经济活动的业务量不同,以及直接法和间接法所依据的编制原理和方法也不相同,笔者认为审计人员在审核企业提供的现金流量表时,可以遵循以下程序:

第一步,由于现金流量表原则上是由被审单位自行编报,且被审单位财务人员较审计人员更为熟悉企业的具体经济业务及各会计科目的具体核算内容和特点,故审计人员在对现金流量表进行实质性审计之前,应先向

被审单位具体编表人员询问和了解现金流量表报表各项项目的填制方法、本期是否存在易货业务、非现金资产投资业务等“非常规”业务,以及各会计科目核算内容的“特性”所在等等,并尽可能向被审单位索取现金流量表的编制底稿或者其他编制资料。

第二步,由于具体会计准则准许企业根据自身经济业务的不同,确定现金等价物的界定范围,故不同企业对现金等价物的界定可能有所不同,有的企业将定期存款视为现金等价物,但有的企业则将其作为短期投资活动处理,而现金等价物的界定直接关系到企业各笔经济业务是否有现金影响、是否构成现金净流量变动的判断,故审计现金流量表时应先明确被审单位对现金等价物的界定方法,评价其合理性,审查其一致性,特别是在审计合并现金流量表时,还需关注各合并子公司和母公司在现金等价物的界定方法上是否一致。

第三步,由于绝大多数企业的筹资和投资活动相对于经营活动业务量较少,相应的会计核算也较简单,较为容易判断其是否具有现金影响,以及在现金流量表上所应归属的项目,故审计人员可遵循“先易后难”的原则来审计现金流量表,具体方法为:

(1)先分析企业本期财务费用中是否包括汇兑损益,并分析其是否有现金影响。如果汇兑损益是因调整应收、应付款等外币往来科目所致,应结合应收、应付款项的期末净额,剔除对应的属“非付现”性质的汇兑损益;同时也应扣除调整期末非现金或现金等价物的外币账户汇率所发生的汇兑损益,用以核对现金流量表上“汇率变动对现金的影响额”项目的准确性。

(2)审阅审计工作底稿,关注被审单位是否有投资收益、长短期债券或股权投资、固定资产、无形资产等非流动资产项目和“其他应收款”、“其他应付款”、“应付工资”等非现金流动性项目相对应的会计凭证存在。如有,找出全部的会计凭证或者是找出其他应收、应付款科目中核算上述业务的对应明细项目,依据对该明细项目期初、期末净额变动情况的分析,计算出对非流动资产变动的的影响数,此外还需通过询问、审阅等方法了解被审单位本期是否存在非现金资产投入、固定资产捐(或受)赠业务、固定资产评估增值、盘盈、盘亏等情况,剔除上述非付现因素对非流动资产变动的的影响,鉴于“在建工程”科目和“固定资产”科目存在结转关系,在具体审计时可以将两科目合并来考虑,进而核对所审现金流量表中各投资活动项目数额的准确性。

(3)分析长短期借款、应付债券、长期应付款、应付利润、盈余公积、股本、资本公积、未分配利润等非流动负债或权益类项目是否和“其他应付款”、“财务费用”、“在建工程”等非现金项目相对应。如有,也应通过上

述分析相关科目明细项目净额变动等方法,来核对各筹资活动现金流量表项目数额的准确性。

(4)最后倒推出经营活动现金净流量的数额。

第四步,审计人员在审计被审单位的资产负债表和损益表后,可以根据审定后的资产负债表和损益表以及审计工作底稿,先依据审定后的重分类分录和调整分录对所审现金流量表进行修改,然后再将间接法调整净利润得出的经营活动现金净流量与前面直接法下倒推出的经营活动现金净流量相比较,看两者是否相等,检查间接法提供的补充资料的正确性。如不相等,审计人员应重新详细查阅审计底稿或询问被审单位财务人员,证实是否是因存有未被发现的其他应收、应付款等流动性科目对应于非流动性资产、负债或者所有者权益类科目的业务,造成间接法下经营活动现金净流量数额不准确,还是因对具有现金影响的投资、筹资业务的判断错误导致现金流量表中投资、筹资活动项目数额有偏差;进而根据所找出的差异原因,调整相应的现金流量表项目。

第五步为审查直接法下各经营活动现金流量项目的准确性,这是现金流量表审计的重点和难点所在。具体审计时,审计人员应视所审单位具体编制方法,选择不同的审计措施。如果被审单位是手工编制现金流量表,则应检查被审单位明细账、会计凭证等会计基础资料是否满足准确编制现金流量表所需信息的要求;当被审单位经营业务简单、会计凭证量较少、依据银行存款及现金日记账和相关会计凭证直接编制现金流量表时,在时间允许下审计人员最好自行手工编制现金流量表,与所审的现金流量表相核对,检查各报表项目的差异额是否在重要性标准之内;在时间紧迫时,也应至少抽取“销售商品、提供劳务收到的现金”、“购买商品、提供劳务支付的现金”、“支付给职工以及为职工支付的现金”等几个主要报表项目作重点审查;如果被审单位业务量较为复杂,采用工作底稿法或T形账户法编制现金流量表,审计人员应先向客户索取编制底稿和有关的调整分录记录,并核对审计工作底稿中的有关记录,判断调整分录的合理性;如果被审单位是采用电算化编制现金流量表,则应先评价软件编制的可信度和科学性,条件允许时抽取若干月份的现金流量表,要求客户按各资产负债和损益表项目的最底层明细科目提供对应科目为现金及现金等价物的明细科目余额及发生额表,自行手工编制现金流量表进行核对测试。

二、关于现金流量表审计的几点说明

1. 现金流量表编制的准确性是以企业会计核算的规范性、正确性为先决条件的。无论企业是采用工作底稿法或T形账户法来编制现金流量表,还是采用电脑

知识经济下的企业财务报告

熊焰韧

著名会计学家迈克尔·查特菲尔德说：“会计的发展应是反应性的”。会计发展的历史表明：社会经济环境的变化和会计信息用户需求的变化是推动财务会计发展的两大动力。本文拟就这两大方面展开论述，以期对财务报告的改进有所裨益。

一、知识经济对财务会计基本假设的挑战

知识经济对建立在工业经济基础之上的传统的财务会计基本假设和原则提出了严峻挑战。首先，会计主体假设面临挑战。会计主体指的是会计工作特定的空间范围。在传统的工业经济时代，会计主体的范围很明晰，一般表现为独立核算的企业。企业会计只核算企业范围内的经济活动，并向有关各方提供会计信息。然而，知识经济时代随着科技进步和竞争的日趋激烈，经济发展日益多样化、复杂化，会计主体的典型形态——企业变得越来越模糊。一方面，在网络化的经济中，公司作为会计主体，其外延不断变化，并存在“虚”、“实”两个空间。

“网上公司”的出现，突破了传统意义上“物理空间”的概念，构成了“媒体空间”。网上实体通过网络将成百上千的人联结在一起工作，他们根据业务的需要自由地重构、分合。因此，网上实体是依据知识和拥有知识的人力资本运作的。另一方面，许多上市公司拥有多个子公司，而每个子公司又有许多合资企业、关联企业和联营企业。这些企业之间的松散联盟既可以在很短的时间内通过兼并等手段仿效整合公司的形式，也可以在很短的时间内解散联盟。面对如何界定这些实体的外延，如何核算和管理这些不确定性的实体，会计主体假

软件或银行日记账直接根据有现金影响的会计分录来编制现金流量表，都是以企业特定会计科目或明细科目与现金流量表的有关项目存有对应关系为前提，建立在企业会计核算规范和正确的假设基础之上的。只不过以工作底稿法为代表的间接编制方法是以损益表和资产负债表数据为基础，依据本期损益表及其比较资产负债表中非现金账户的变动情况来编制现金流量表；而依据银行日记账直接编制现金流量表是以对应科目为现金及现金等价物的会计凭证为基础。如果企业会计科目核算内容不规范，收入入账或成本结转不完全，资产计价方法不正确，无论采用何种现金流量表的编制方法都不可能获得准确的现金流量信息，故现金流量表的准确编制要求企业的会计核算尽量规范。

2. 工作底稿法是现行现金流量表不可缺少的审计方法。尽管当前不少企业的会计电算化程度较高，或者企业经济业务较为简单，常常根据银行存款和现金日记账等手段直接编制现金流量表，许多企业更是准备从1999年起通过填制多栏式现金及现金等价物明细账，试图在平时编制会计凭证时就明确相应现金流量表的填制项目，以便现金流量表的编制。笔者认为，这些都无疑有助于方便、准确地编制直接法下的经营活动现金流量表项目，但由于《现金流量表》准则要求企业必须提供依据间接法调整净利润得到的经营活动净现金流量的信息，加之采用工作底稿法进行审计容易形成审计底稿，所以工作底稿法是审计现金流量表的主要方法，审计人员可形成必要的现金流量表审计底稿，并对每个数据及其来源进行“交叉索引”，以便于有关人员进行复核。

3. 现金流量表的审计应该由项目负责人承担。由于每个审计单位的会计核算都有其特点，且现金流量表的编制是基于审定后的资产负债表和损益表，这就要求现金流量表的审计人员应全面了解被审单位的经营业务和会计核算的特点，由于项目负责人全面参与和负责审计，对所审单位以及审计情况最为了解，故为了保证现金流量表的审计质量，最好在资产负债表和损益表审计完成后，在即将结束外勤时，由项目负责人对现金流量表进行审计。

4. 现金流量表编制准确度仅仅是个相对概念。由于现行会计政策的可选择性以及强调会计人员的职业判断，如一项仪器设备是固定资产，还是低值易耗品，一项支出是资本化，还是费用化，有时缺少明确的判断依据，影响对业务活动是投资或是经营活动的判断；加上现金流量表强调流量的概念，缺乏以前财务状况变动表因强调时点概念具有较强勾稽关系的特点，在企业经济业务复杂、会计核算量大的情况下，现金流量表的准确性只能是相对而言，没有绝对准确，只有更为准确。这也是现金流量表审计应注意的问题之一。

(作者单位：上海大华会计师事务所有限公司
北京商学院会计系)