

依据是：财税分离，认为税收减免与财政返还还是性质不同的两件事，不应混同。

(三) 单列法。所得税项目仍按国家统一税率 33% 计列，超过 15% 由地方财政返还部分，在所得税项下增列报表项目“财政返还收入”。例如岳阳兴长就是这么反映的。这种做法的好处就是弥补了第二种方法的不足之处，同时又能全面反映企业税收解交及财政返还的情况。严格意义上说，单列法也属全额法。只不过是对地方财政返还部分的列示方式不同，全额法下列在利润总额之前的补贴收入项目中；单列法在利润总额、所得税项目之后增列一项“财政返还收入”。尽管两者对净利润不影响，但从利润总额构成的来龙去脉的经济意义上看，无疑是单列法更为妥当。不足之处是单列法突破了现行会计制度对报表项目的统一规定。

由于对所得税实行财政返还这一特有的经济活动，现行会计制度中未曾作过明确规定，因此按照充分披露的原则，上述三种处理方法应当认为都是可允许的办法。值得进一步探讨的问题是，财政返还还是先征后返还还是即征即返还，不同的返还形式对会计处理应有不同的要求。按照会计原理的一般要求，笔者认为，在即征即返还的情况下，客观上不存在返还资金流，按照净额法反映是比较妥当的；在先征后返还的情况下，客观上存在返还资金流，按照全额法或单列法反映是比较妥当的。道理是，会计是经济活动的反映，而不是对经济活动的模拟体现。

(作者单位：浙江天健会计师事务所)
责任编辑 袁蓉丽

直接实现现金流量表的编制 规范会计科目的设置和使用

杨德宝

随着现金流量表的普遍采用，编制该表成为财会工作的重要内容。但是直接、简单地使用现有会计核算系统数据编制现金流量表是难以实现的。通过计算机编制现金流量表一般可通过以下两种方法来实现：(1) 利用会计核算软件的“辅助核算”功能编制现金流量表。在设置会计科目时，将现金和银行存款及其他现金等价物科目定义为具有某类适当的“辅助账核算”的方式，将现金流量表中的各个明细基础数据项目设定为所定义的辅助账核算的分类明细项目。在填制涉及现金及现金等价物科目的会计凭证时，按照现金流量表的填列要求确定各项经济业务所应记入的现金流量表分类明细项目。期末或在需要时输出通过分类汇总后的现金流量表。(2) 将现金流量表的编制要求视为一个核算单位，或称为一个“账套”独立设置一套“核算”账表。

笔者认为如果有条件使用第一种方法为好，实在没有条件第二种方法也是可行的。事实上，在实行第一种方法的基础上，可以通过编程直接实现现金流量表的编制，但是这需要作以下一些基础工作：

一、把现金流量表的各明细项目逐一进行编码，这样在设计现金流量表时就可根据现金流量码进行取数。

二、会计科目的设置要根据现金流量表的要求进行规范，根据报表改变科目设置也是符合会计制度的。比如应收账款总账下面的各应收单位，如果原来是明细科目，现在就应该在它的下面再增加一级明细科目，把它分为应收销货款和应收销项税款，因为在现金流量表中，这两项是分开的。同样的道理，应付账款中的各应付单位下面还应设置应付购货款和应付增值税款。

三、科目设置的另一个重要原则是，一个会计明细科目的发生必须保证它只归属于现金流量表中某一明细项目。这种不能两可的要求对一级科目是不现实的，但是对于明细科目，笔者通过分析发现是完全可以做到的，不仅如此，通过这种要求可以使会计科目的设置进一步规范，减少随意性。

四、会计科目的使用一定要规范，在设置规范的基础上，必须严格按照要求进行使用，是应收账款就是应收账款，是应付账款就是应付账款，一定要按照科目的性质进行列支。

下面是笔者所使用的两个数据库的几个记录（仅举例用）：

xjll.dbf

项 目	现金流量码
销售商品、提供劳务收到的现金	1001
收到的增值税销项税额和退回的增值税款	1003
购买商品、接受劳务支付的现金	1101
支付的增值税款	1104
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	2101
借款所收到的现金	3003
偿还债务所支付的现金	3101
现金及现金等价物净增加额	5000

Xjdy.dbf

科目	科目	借方流量 量码	贷方流量 量码	记向
101	现金	5000	5000	借
102	银行存款	5000	5000	借
1130011101	应收账款-应收 销货款-天津市医药公司	1001	1001	贷
1130021101	应收账款-应收 销项税-天津市医药公司	1001	1001	贷
2030011101	应付账款-应付 购货款-平邑供销社	1001	1001	借
2030021101	应付账款-应付 增值税款-平邑供销社	1104	1104	借
2030041101	应付账款-应付 购设备款-中南制药机械厂	2101	2101	借
201001	短期借款-临沂市工商银行	3101	3003	

关于 xjdy.dbf 的说明：借方流量码是指当该科目发生额在借方时所使用的现金流量码，贷方流量码是指当该科目发生额在贷方时所使用的现金流量码，记向则是指当借方流量码和贷方流量码相同时以其中一方的发生额作为正数进行合计。如记向为借则为借方发生额为正数，贷方发生额要乘以负一再同借方发生额进行合计。

有了这样两个数据库，再把所有的关于现金及现金等价物的凭证放到一个数据库中，把该数据库中的每一个记录，都按相应的科目和记向加上其相应的现金流量码，并按记向把金额或不变或乘以负一，再按现金流量码进行归集合计。这样每个现金流量码所对应的项目的发生额就出来了。其中的现金及现金等价物净增加额可以和其他数据进行勾稽稽核。

笔者在工作实践中使用此法，感到非常好用，只要各明细科目的现金流量码确定以后，生成非常方便，时间范围也可随意确定（只要在一年之内），可以是一年，也可以是一个月，或是几个月。这就非常便于财务分析和决策。

（作者单位：山东鲁南制药厂）

责任编辑 袁 庚

浅谈《投资》准则 核算方法的变动

李家媛

《企业会计准则—投资》已于1999年1月1日起在上市公司首先施行。该准则与原投资核算方法相比，具有较大的差异。笔者试作比较如下：

一、适度运用会计谨慎原则

对外投资具有较大的风险性，因此应适度运用会计谨慎原则，对投资风险进行核算，这在《投资》准则中得到了体现。具体表现在以下两方面：

1. 短期投资期末成本可采用成本与市价孰低法计价，并可以计提“短期投资跌价准备”。

短期投资的期末结余成本原规定只采用成本法计价，也就是说，无论证券市场如何变化，企业所持有的短期股票或短期债券的期末价值都要反映投资的原始成本，而不能作变动。由于市场博弈的作用，证券市场瞬息万变，一成不变的成本法计价会导致会计信息失真。《投资》准则适应了市场经济的需要，它规定：短期投资期末计价可采用“成本与市价孰低法”，并适度运用会计的谨慎原则。这在一定程度上与会计的真实性原则得到了统一。此外，《投资》准则还规定：成本与市价孰低法可采用单项法、分类法或综合法计算。不论采用何种方法，计算出来的只是“短期投资的账面应保留成本”，与短期投资的原始成本相比较，其差额为“短期投资应备抵的跌价准备”。“短期投资应备抵的跌价准备”与期初“短期投资跌价准备”余额相比较，其差额即为本期应计提或应冲回的“短期投资跌价准备”。跌价计提时借记“投资收益”科目，贷记“短期投资跌价准备”科目；先跌后升冲回时则反向处理，以恢复至投资的原始成本为限。处置该短期投资时，“短期投资跌价准备”也需相应进行转销。

2. 长期投资期末对估计无法收回的部分计提“长期投资减值准备”。

长期投资与短期投资相比其风险更大。市场的变动、被投资企业经营状况的恶化或意外事项的发生，都可能使长期投资发生重大损失。《投资》准则也充分考虑了这一点，并增加了“长期投资减值准备”的核算内容。即期末对长期投资的可收回价值进行估计，将估计无法收回的部分计提“长期投资减值准备”。在估计无法收回的减值额时，借记“投资收益”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。长期投资的价值得到恢复时，则作反向处理。对该长期投资处置时，其“长期投资减值准备”也需相应进行转销。

二、长期股权投资核算与被投资企业所有者的权益更具相关性

长期股权投资，依据对被投资单位产生的影响分为“控制”、“共