

示在旁,以资比较:

2004年合并利润表(成本法核算基础) 单位:万元

项目	A公司	B公司	抵销分录		少数 股权	合并数	权益法基 础合并数
			借	贷			
收入	250	100				350	350
成本	200	80				280	280
投资收益	9	0	9			0	0
少数股东收益					2	2	2
净利润	59	20		9	2	68	68
提取盈余公积	5.9	2		0.2		7.7	8.6
应付普通股股利	0	10		10		0	0
未分配利润	53.1	8	9	10.2	2	60.3	59.4

2004年合并资产负债表(成本法核算基础) 单位:万元

项目	A公司	B公司	抵销分录		少数 股权	合并数	权益法基 础合并数
			借	贷			
流动资产	428	120				548	548
长期股权投资	72	0		72		0	0
资产合计	500	120		72		548	548
负债	191	30				221	221
股本	250	80	80			250	250
盈余公积	5.9	2	0.2			7.7	8.6
未分配利润	53.1	8	0.8			60.3	59.4
少数股东权益					9	9	9
权益合计	500	120	81		9	548	548

将例1、例2成本法基础上合并数与权益法基础上合并数进行比较,可以发现:两者的合并净利润、合并所有者权益均分别相同。这是由权益法与合并报表的共同特点所决定的。权益法能反映母公司在子公司的所有者权益及净利润中享有的份额;而合并报表则直接将子公司的收入、费用、资产、负债等与母公司的合并,再扣除属于少数股东的利益,从而更详细地反映母公司在子公司的净资产及净利润中享有的份额。观察例1、例2两种基础上的合并数,不难看出,只有合并盈余公积存在差异,从而导致合并未分配利润也发生差异。2004年两者的合并盈余公积相差0.9万元,其原因仅在于成本法确认的投资收益为9万元,而权益法确认的投资收益为18(20×90%)万

元,两种方法当年确认的投资收益相差9万元(假定按净利润的10%提取盈余公积)。同理,在集团内部存在多层交叉持股的情况下,将成本法基础上合并数与权益法基础上合并数进行比较,也会有同样的差别。

### 三、《国际会计准则第27号》在我国推行需要解决的问题

单独财务报表对投资采用成本法处理并在成本法基础上直接编制合并财务报表,这一方法如果在我国推行,需要解决的主要问题是股权投资差额的处理。目前我国股权投资差额的形成原因,可大致分解为两部分:一部分是投资企业所享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额与其账面价值的差额;另一部分是投资企业初始投资成本(购买成本)与所享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额。一般情况下,前者相当于可辨认净资产的价值重估增减值,是我国会计核算基于历史成本计量模式的产物;后者相当于商誉(或负商誉)。鉴于历史成本作为基本计量模式在我国近期内不会发生根本性的改变,商誉的处理根据我国现状也不宜立即与国际财务报告准则保持一致,而应采取分期摊销与期末减值测试两者并用的方法解决。因此,股权投资差额的存在及会计处理,是现阶段会计规范不可避免的问题。我国现行会计准则及相关会计制度规定,只有采用权益法核算,股权投资借方差额才摊销,贷方差额计入资本公积;而成本法核算则不作处理。故建议在修订投资准则时,可将股权投资借方差额独立作为一项资产反映并摊销(考虑到我国现行会计环境,贷差可不作修订,仍计入资本公积)。但对股权投资差额进行摊销,是根据其形成原因及消耗相关资产产生经济利益的方式所作的价值转销,不应该受单独财务报表处理方法的影响。如果仅仅因为单独财务报表对子公司、合营企业和联营企业的投资改用成本法处理,发生股权投资差额就不再分期摊销,显然不符合配比性原则、谨慎性原则的要求。需要说明的是,如果发生股权投资差额并分期摊销,并不会影响上述编制合并报表的抵销分录。

(作者单位:上海立信会计学院 上海联合产权交易所)

责任编辑 张智广

#### ·建议·

### 农村财务公开应注重三个方面

□ 吴宝成 王立

一是注重年初预算指标的公布。农村财务公开的内容不仅应包括财务收支的实际执行情况,还应包括计划指标的完成情况,通过与年初预算指标的对比,找出工作中的不足之处,为群众监督提供透明的财务数据。二是注重财务执行的效果。应充分发挥村级理财小组的作用,每月确定一日为统一的民主理财日,认为合理的开支,在票据上加盖民主理财章,对不合理的开支,责成有关村干部解释清楚、补齐手续并及时予以张榜公布,

强化群众对村级财务的民主监督。三是注重群众意见的反馈。农村财务公开就是增强工作的透明度,接受群众监督。因此,不仅要重视财务数据上的硬性指标,同时也要重视群众反馈意见等软性指标,及时了解群众迫切需要解决的问题,以把握住财务工作的重点。

(作者单位:江苏省镇江市丹徒区高资镇财政所)