

长期股权投资后续计量成本法 会计处理的探讨

刘胜强 毛洪伟

一、准则规定的成本核算方法

根据相关规定,采用成本法对长期股权投资进行后续计量,会计处理涉及三个账户,即“应收股利”、“投资收益”和“长期股权投资”,分为两种情形。

1. 被投资单位在投资单位取得投资当年宣布分派现金股利或利润,准则规定投资企业应作为投资成本收回,确认金额为按照投资比例应分得的现金股利或利润。借:应收股利,贷:长期股权投资。

2. 被投资单位在投资单位取得投资以后年度宣布分派现金股利或利润,投资企业可先确定应记入“应收股利”和“长期股权投资”科目的金额,然后根据借贷平衡原理确定应记入“投资收益”科目金额。“应收股利”发生额为投资企业按比例应得部分,“长期股权投资”发生额的确定比较复杂,可列式表示为:“长期股权投资”科目发生额=(投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益)×投资持股比例-投资企业已冲减的投资成本

应用上述公式计算时,若计算结果为正数,则为本期应冲减的投资成本,在“长期股权投资”科目贷方反映;若计算结果为负数,则为本期应恢复的投资成本,在“长期股权投资”科目借方反映,但恢复数不能大于原冲减数。

例:A公司2007年1月1日,以银行存款购入C公司10%的股份,并准备长期持有,采用成本法核算。C公司于2007年5月2日宣告分派2006年度的现金股利100 000元,C公司2007年实现净利润400 000元。

(1) 2007年5月2日宣告发放现金股利时,投资企业按投资持股比例计算的份额应冲减投资成本。会计分录为:

借:应收股利	10 000
贷:长期股权投资——C公司	10 000

(2) 若2008年5月1日C公司宣告分派2007年现金股利300 000元,则:

应收股利=300 000×10%=30 000(元)

应收股利累积数=10 000+30 000=40 000(元)

投资后应得净利累积数=0+400 000×10%=40 000(元)

因应收股利累积数等于投资后应得净利累积数,所以应将原冲减的投资成本10 000元恢复。或:“长期股权投资”科目发生额=(400 000-400 000)×10%-10 000=-10 000(元),所以应恢复投资成本10 000元。会计分录为:

借:应收股利	30 000	
长期股权投资——C公司	10 000	
贷:投资收益		40 000

(3) 若C公司2008年5月1日宣告分派2007年现金股利450 000元,则:

应收股利=450 000×10%=45 000(元)

应收股利累积数=10 000+45 000=55 000(元)

投资后应得净利累积数=0+400 000×10%=40 000(元)

累计冲减投资成本的金额为15 000元(55 000-40 000),因已累积冲减投资成本10 000元,所以本期应冲减投资成本5 000元。或:“长期股权投资”科目发生额=(550 000-400 000)×10%-10 000=5 000(元),所以应冲减投资成本5 000元。会计分录为:

借:应收股利	45 000	
贷:长期股权投资——C公司	5 000	
投资收益		40 000

(4) 若C公司2008年5月1日宣告分派2007年现金股利360 000元,则:

应收股利=360 000×10%=36 000(元)

应收股利累积数=10 000+36 000=46 000(元)

投资后应得净利累积数=0+400 000×10%=40 000(元)

累计冲减投资成本的金额为6 000元(46 000-40 000),因已累积冲减投资成本10 000元,所以本期应恢复投资成本4 000元。或:“长期股权投资”科目发生额=(460 000-400 000)

$\times 10\% - 10\,000 = -4\,000$ (元), 所以应恢复投资成本 4 000 元。

会计分录为:

借: 应收股利	36 000
长期股权投资——C 公司	4 000
贷: 投资收益	40 000

(5) 若 2008 年 5 月 1 日 C 公司宣告分派 2007 年现金股利 200 000 元, 则:

应收股利 = $200\,000 \times 10\% = 20\,000$ (元)
 应收股利累积数 = $10\,000 + 20\,000 = 30\,000$ (元)
 投资后应得净利累积数 = $0 + 400\,000 \times 10\% = 40\,000$ (元)

因应收股利累积数小于投资后应得净利累积数, 所以应将原冲减的投资成本 10 000 元恢复。应注意的是这里只能恢复投资成本 10 000 元。或: “长期股权投资”科目发生额 = $(300\,000 - 400\,000) \times 10\% - 10\,000 = -20\,000$ (元), 因原冲减的投资成本只有 10 000 元, 所以本期应恢复投资成本 10 000 元, 不能盲目代入公式求得恢复投资成本 20 000 元。会计分录为:

借: 应收股利	20 000
长期股权投资——C 公司	10 000
贷: 投资收益	30 000

二、笔者提出的成本核算方法

1. 投资企业在被投资单位投资当年宣告分派现金股利时, 应将该被投资单位宣告分派的现金股利中属于自己的部分作为投资收回处理。

借: 应收股利 (宣告的现金股利 \times 持股比例份)	(1)
贷: 长期股权投资 (宣告的现金股利 \times 持股比例份)	

2. 投资企业在被投资单位投资以后年度宣告分派现金股利时, 由于分录(1)是长期股权投资借方的最大金额。因此, 其账务处理如下:

借: 应收股利 (宣告的现金股利 \times 持股比例)	(2)
贷: 投资收益 (上年实现税后利润 \times 持股比例)	
借或贷: 长期股权投资 (差额调整)	

分录(2)中, 如果长期股权投资在贷方, 或者在借方但是其借方金额小于分录(1)中的金额, 则账务处理正确; 如果长期股权投资在借方, 并且其借方金额大于分录(1)中的金额, 则账务处理应调整为:

借: 应收股利 (宣告的现金股利 \times 持股比例)	(3)
长期股权投资 (分录(1)中的长期股权投资金额)	
贷: 投资收益 (差异调整)	

运用以上方法, 接上例, 解析如下:

(1) 2007 年 5 月 2 日宣告发放现金股利时, 投资企业按投资持股比例计算的份额应冲减投资成本。会计分录为:

借: 应收股利	10 000
贷: 长期股权投资——C 公司	10 000

说明: 本次会计处理不仅体现了投资以前产生的股利应该冲减投资成本, 同时还说明了投资以后年度收回(冲减)投资成本的最大金额是 10 000 元。

(2) 若 2008 年 5 月 1 日 C 公司宣告分派 2007 年现金股利 300 000 元, 则:

应收股利 = $300\,000 \times 10\% = 30\,000$ (元)
 投资收益 = $400\,000 \times 10\% = 40\,000$ (元)

因此, 会计分录为:

借: 应收股利	30 000
长期股权投资——C 公司	10 000
贷: 投资收益	40 000

说明: 由于借方长期股权投资 10 000 元, 没有超过取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润而冲减的长期股权投资成本, 因此, 上述账务处理正确。

(3) 若 C 公司 2008 年 5 月 1 日宣告分派 2007 年现金股利 450 000 元, 则:

应收股利 = $450\,000 \times 10\% = 45\,000$ (元)
 投资收益 = $400\,000 \times 10\% = 40\,000$ (元)

因此, 会计分录为:

借: 应收股利	45 000
贷: 长期股权投资——C 公司	5 000
投资收益	40 000

说明: 由于长期股权投资在贷方, 不可能出现冲减取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润而冲减的长期股权投资成本, 因此, 上述账务处理正确。

(4) 若 C 公司 2008 年 5 月 1 日宣告分派 2007 年现金股利 360 000 元, 则:

应收股利 = $360\,000 \times 10\% = 36\,000$ (元)
 投资收益 = $400\,000 \times 10\% = 40\,000$ (元)

会计分录为:

借: 应收股利	36 000
长期股权投资——C 公司	4 000
贷: 投资收益	40 000

说明: 由于借方的长期股权投资 4 000 元没有超过取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润而冲减的长期股权投资成本 10 000 元, 因此, 上述账务处理正确。

(5) 若 2008 年 5 月 1 日 C 公司宣告分派 2007 年现金股利 200 000 元, 则:

应收股利 = $200\,000 \times 10\% = 20\,000$ (元)
 投资收益 = $400\,000 \times 10\% = 40\,000$ (元)

因此, 会计分录为:

我国公共工程投资绩效审计探析

姜明 田甜

一、公共工程投资绩效审计概述

公共工程投资绩效审计,是指审计机关或机构以及审计人员对由政府出资或管理的,以社会公众为受益人的工程建设项目的经济性、效率性、效果性所进行的检查和评价。我国公共工程投资项目绩效审计的主体可以是国家审计为主导、部门内部审计、社会审计协作开展的“三位一体”的组织体系。

公共工程投资项目绩效审计的客体亦即审计的对象。从外延上讲,是指工程项目管理部门、各地方和国家的政府机关、建设单位、施工单位、监理单位、材料和设备的供应商以及参与项目建设与管理的其他部门或单位。从内涵上讲,一般包括如下内容:(1)技术性工作效果和效率性审计;(2)管理工作效果与效率审计;(3)经济效益审计;(4)社会效益和环境效益审计。

二、公共工程投资绩效审计的评价指标体系

根据公共工程投资绩效审计的特点及其审计内容,笔者认为可以建立如下公共工程绩效审计评价指标体系:

1. 资金筹集与运用方面的指标

(1) 资金到位率 = (已到位资金 / 工程预计总资金) × 100%

该指标反映了公共工程资金筹集的效率,数值越大,表明效率越高。

(2) 资金利用率 = (实际用于项目的支出额 / 实际到位的金额) × 100%

该指标反映了政府公共工程实际运用资金的效率,数值越大,表明效率越高。

(3) 资金有效率 = (实际用于项目的支出额 / 按批复应到位的金额) × 100%

(4) 基建结余资金占用率 = (基建结余资金占用数 / 本年实际完成投资数) × 100%

一般说来,结余资金占用率越低,说明资金使用的效果越好。

以上四个指标可以完整地反映出个项目从批复到实施以至最终的运行结果,客观地反映工程项目的资金运行效率。

2. 工程工期方面的指标

(1) 项目计划工期率 = (项目竣工实际工期 / 项目建设计划工期) × 100%

该指标反映公共工程施工进展情况。如果比例大于100%,说明实际工期较计划工期拖长,工程工期管理缺乏效率;反之,则表明实际工期较计划工期缩短,工程工期管理有效率。

(2) 达到设计能力所需要的时间

该指标是指建设项目建成投产至实际产量达到项目设计规定生产能力为止的日历时间,集中反映基本建设过程活动形成综合生产能力的时间因素和管理质量。项目建成投产后达到设计能力的时间越短,该项目投资的效益就越大。

(3) 项目完工率 = (实际竣工的单位工程数 / 计划单位工程总数) × 100%

(4) 生产能力建成率 = (已建成完工的生产能力 / 设计的

借: 应收股利	20 000
长期股权投资——C公司	20 000
贷: 投资收益	40 000

说明:由于借方长期股权投资20 000元已经超过取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润而冲减的长期股权投资成本10 000元,因此,上述账务处理需要进一步调整。具体如下:

应收股利 = 200 000 × 10% = 20 000(元)

长期股权投资 = 10 000(元)
差额 = 20 000 + 10 000 = 30 000元,计入投资收益,具体账务处理如下:

借: 应收股利	20 000
长期股权投资——C公司	10 000
贷: 投资收益	30 000

(作者单位:重庆工商大学 云南大学)

责任编辑 刘忻