

# 基建财务“待摊投资”科目适用之商榷

吴 赛(高级会计师)

(南京林业大学财务处 南京 210037)

**【摘要】** 本文探讨了《基本建设财务管理规定》、《国有建设单位会计制度》中关于“待摊投资”科目适用范围的可操作性与准确性,提出对现有科目适用范围进行分类调整核算的建议。

**【关键词】** 基本建设 财务管理 待摊投资 支出 分摊

财政部发布的《基本建设财务管理规定》(财建[2002]394号,简称《规定》)第十九条指出:待摊投资支出是指建设单位按项目概算内容发生的,按照规定应当分摊计入交付使用资产价值的各项费用支出,包括建设单位管理费、土地征用及迁移补偿费、土地复垦及补偿费、勘察设计费、研究试验费、可行性研究费、临时设施费、设备检验费、负荷联合试车费、合同公证及工程质量监理费、(贷款)项目评估费、国外借款手续费及承诺费、社会中介机构审计(查)费等。《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]第45号,简称《制度》)规定:“待摊投资”科目核算建设单位发生的构成基本建设实际支出的、按照规定应当分摊计入交付使用资产成本的各项费用支出;上述各种待摊投资,应在工程竣工交付时,按照交付使用资产和在建工程的比例进行分摊。

仔细分析上述第一种处理办法存在的原因,除了没有财务软件在资产报废清理时的强制折旧计提,还有会计实务中的习惯影响。因为固定资产的减少一般发生在月中,而固定资产折旧的计提大多是在月末进行。这样一来,固定资产报废时,就将其转入清理,到了月末再对该项已经减少的固定资产计提折旧,显然该项固定资产的当月折旧额在固定资产清理过程未得到反映,无形中增加了“固定资产清理”科目的借方金额,同时也带来固定资产净值增加,使购入固定资产进项税额转出增加,最终影响固定资产清理净损益,导致会计核算的不准确,影响财务会计报告的真实性和准确性。当然,如果是对已提足折旧固定资产进行清理,就不存在以上问题了。

依据以上分析,笔者认为,为使固定资产清理的会计核算准确、真实,可以有以下两种解决办法:一是调整固定资产折旧计提时间。不管是已经实现会计电算化的单位还是未实现会计电算化的企业,固定资产折旧计提时

## 一、支出费用要分类核算

《规定》和《制度》中关于“待摊投资”科目的解释均将其明确为“应当分摊计入交付使用资产成本的各项费用支出”,关键词应为“分摊”。分摊即分配,如:低值易耗物品的分摊就是按实际用量将低值易耗品分别摊入各种产品成本中去。之所以需要分摊,就是因为无法直接确定某种产品成本的实际用量,所以才需间接分摊,用量如能直接指向何种产品,则根本无需分摊,直接计入即可,直接归集的准确性必然高于间接归集。

对应到基本建设财务中,分摊即按投资额将实际支出分别摊入各类项目成本中。结合《规定》和《制度》中关于“待摊投资”科目适用规定,问题随之产生。勘察设计的可行性研究费、社会中介机构审计(查)费、合同公证及工程质量监理费等中能明确指向具体项目的实际支

间一律在月初进行。这种改变不会影响“当月增加的固定资产当月不提折旧、当月减少的固定资产当月照提折旧”。当然,这样一来,如果当月有涉及折旧的调整方案如折旧方法、净残值率、折旧年限等的调整,就要等到下个月才能生效了。二是调整固定资产清理时间。即将固定资产报废清理一律安排在月末处理。这样需要在固定资产清理总账下按部门和资产名称设置明细账,以方便明确清理对象。在固定资产报废清理时暂不将其立即转入清理,需等月末计提完当月固定资产累计折旧之后再转入清理,计算相关税费,从而结转清理净损益,但发生清理费用和相关变价收入时还是应立即进行账务处理。

## 主要参考文献

1. 方焯. 中小企业数已占全国企业总数99%. 经济参考网, 2012-8-9
2. 高建立. 中小企业为何无法实现会计电算化. 总裁学习网, 2011-12-16

出,按《规定》和《制度》的要求,却要先列入“待摊投资”,后期待有项目竣工,再按比例分摊,这就很容易导致投资成本归集的模糊,固定资产价值偏离实际。

实质重于形式原则指出:单位应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,即不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。当形式与实质产生冲突时,应及时修订完善。对于“待摊投资”科目的核算,应一分为二,对无法直接归集项目的支出应按现行规定执行,对能直接归集项目的支出,在实质重于形式原则的指导下,应直接列入相关项目成本,不再通过“待摊投资”科目核算,以保障项目成本核算的准确性。

## 二、支出归属不明的,分摊时点要前移

《规定》指出:“基本建设项目竣工时,应编制基本建设项目竣工财务决算”,“基本建设项目竣工财务决算是正确核定新增固定资产价值,反映竣工项目建设成果的文件,是办理固定资产交付使用手续的依据”。而在《制度》“待摊投资”科目说明中,“上述各种待摊投资,应在工程竣工交付时,按照交付使用资产和在建工程的比例进行分摊”。

问题由此产生,交付时才能分摊的支出就无法在财务报告中体现,更勿论计入新增固定资产价值中了。所以为真实体现新增固定资产的价值,需分摊的“待摊投资”时点必须前移,建议在项目竣工结算审核与财务竣工决算审计之间进行,这样就可保障固定资产价值的完整性。

## 三、支出归属明确的科目选择

归属明确的支出,不通过“待摊投资”科目核算,该列入哪类科目核算?选择前提是要能同时满足成本和项目核算需要。《规定》指出:“建设成本包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出和其他投资支出”,“设备投资支出是指建设单位按照项目概算内容发生的各种设备的实际成本”,指向非常明确即仅指设备,上述支出无法归集其中。同时《制度》关于“其他投资”科目核算的规定,仅要求按资产类别进行明细核算,未要求按单项工程和单位工程进行明细核算,上述支出也无法列入。

《制度》指出:“‘建筑安装工程投资’科目核算建设单位发生的构成基本建设实际支出的建筑工程和安装工程的实际成本。本科目应设置‘建筑工程投资’和‘安装工程投资’两个明细科目,并按单项工程和单位工程进行明细核算”。为成本与项目核算需要,对上述支出进行核算,现行的二级科目无法完全实现,必须对其进行拓展。笔者建议增设“前期投资”二级明细科目并按支出费用类别增设三级明细科目,用于核算项目桩基、土建工程开工前项目前期所发生的可研、规划、消防、管综、招标、专家评审、环保、人防、地质勘察、环评、维稳、放线、地形图等行政规费及服务费,增设“配套投资”科目并按支出费用类别增设

三级明细科目,用于核算项目建设中所发生的设计、审计、监理等费用支出。

## 四、会计科目适用范围变更之可行性

例:某高校现有图书馆、教学楼两项基建工程项目在建,其中:图书馆投资概算为10 000万元,2012年1月开工,2013年10月竣工交付;教学楼投资概算为8 000万元,2013年5月开工,预计2014年3月竣工交付;2012年无项目竣工交付。

2013年10月图书馆竣工交付时,“建筑安装工程投资”科目借方余额为13 000万元,其中图书馆9 000万元、教学楼4 000万元;“待摊投资”科目借方余额中,前期规费300万元(可研200万元、规费100万元),其中图书馆前期规费为200万元(可研150万元、规费50万元)、教学楼前期规费为100万元(可研80万元、规费20万元);设计费100万元,其中图书馆设计费80万元、教学楼设计费20万元;监理费200万元,其中图书馆监理费150万元、教学楼监理费50万元;审计费50万元,其中图书馆审计费30万元、教学楼审计费20万元;无法明确项目的其他待摊投资费用50万元。

1. 按现行规定核算如下:①发生前期规费、设计费、监理费、审计费时,借:待摊投资——可行性研究费200、——规费100、——勘察设计费100、——合同公证及工程质量监测费200、——社会中介机构审计(查)费50、——其他费用50;贷:银行存款700。②2013年10月图书馆竣工交付时,借:交付使用资产——图书馆9 484.62;贷:待摊投资——可行性研究费138.46万元(200×9 000/13 000)、——规费69.23(100×9 000/13 000)、——勘察设计费69.23(100×9 000/13 000)、——合同公证及工程质量监测费138.46(200×9 000/13 000)、——社会中介机构审计(查)费34.62(50×9 000/13 000)、——其他费用34.62(50×9 000/13 000),建筑安装工程投资——图书馆9 000。

2. 变更后核算如下:①费用支出发生时,图书馆:借:建筑安装工程投资——前期投资——可行性研究费150、——规费50,建筑安装工程投资——配套投资——设计费80、——监理费150、——审计费30;贷:银行存款460。教学楼:借:建筑安装工程投资——前期投资——可行性研究费80、——规费20,建筑安装工程投资——配套投资——设计费20、——监理费50、——审计费20;贷:银行存款190。其他费用:借:待摊投资——其他费用50;贷:银行存款50。②2013年10月图书馆竣工交付时,借:交付使用资产——图书馆9 494.62;贷:建筑安装工程投资——前期投资——可行性研究费150、——规费50,建筑安装工程投资——配套投资——设计费80、——监理费150、——审计费30,建筑安装工程投资——图书馆9 000,待摊投资——其他费用34.62(50×9 000/13 000)。○