

# 对基建会计中待摊投资摊销的看法

任启财

(新疆油田公司 新疆克拉玛依 834000)

**【摘要】**待摊投资支出是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。待摊投资的核算贯穿了基建项目的整个阶段,其内容杂而多,性质各不相同,应按照一定的方法对其进行分类,不同的类型按照不同的方法进行摊销。

**【关键词】**待摊投资 摊销 分类 分摊率 概算

基建工程成本核算的准确性直接影响到工程项目完工交付时的价值。目前,各级政府基建会计核算执行的是《国有建设单位基本建设会计制度》,基建工程项目成本主要由建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资三部分组成。其中,建筑安装工程投资、设备投资相关费用发生时直接归集到相对应的工程项目,核算相对比较简单,而待摊投资在对应多个项目核算时就较为复杂了。

待摊投资主要是指建设单位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,其作为基建企业会计核算工作的重要组成部分,虽不直接形成资产实体,但它与建设项目的成本密切相关,对其准确核算直接影响到完工交付使用资产成本的真实性。在基建会计核算过程中,待摊投资是基建工程项目历史成本客观、公正、合理的重要保证。为了保证项目成本的真实性、合理性,加强待摊投资的管理,细化其摊销的核算尤为重要。

## 一、待摊投资内容及相关核算规定

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。具体包括: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、项目(贷款)评估费、国外借款手续费及承诺费、社会中介机构审计(查)费、招投标费、经济合同仲裁费、诉讼费、律师代理费、土地使用税、耕地占用税、车船使用税、汇兑损益、报废工程损失、坏账损失、借款利息、固定资产损失、器材处理亏损、设备盘亏及毁损、调整器材调拨价格折价、企业债券发行费用、航道维护费、航标设施费、航测费、其他待摊投资等。

建设单位发生上述各种费用性支出时,借记“待摊投资”科目,贷记“限额存款”、“银行存款”、“现金”、“基建投资借款”等科目。上述各项待摊投资在工程竣工交付时,按照交付使用资产和在建工程的比例进行分摊,借记“交付使用资产”科目,贷记“待摊投资”科目。

## 二、待摊投资摊销核算中存在的问题

待摊投资的摊销方法比较笼统,对工期短、建筑单体少的建设项目是可行的;对工期长、建筑单体多的建设项目,其分摊的方法就不是很合理了。

例:××建设工程概算为500 000万元,近期预计60个建设项目,计划5年完成,后期规划待续。本年计划投资30 000万元,发生的土地征用及迁移补偿费10 000万元,勘察费190万元(总体800万元),设计费600万元(总体10 000万元),可行性研究费300万元,设备检验费10万元,建设单位管理费100万元,其他费用300万元。

当年开工建设A、B、C三个项目,其中,项目A概算600万元,年底建设完成,该项资产直接发生的建筑安装工程投资、设备投资的累计支出合计500万元(不含待摊投资费用),项目B、C为在建工程,年末余额16 000万元。

待摊投资=10 000+190+600+300+10+100+300=11 500(万元)

由于项目A年底建设完成形成交付使用资产,所以要进入待摊投资的摊销核算。

某项目应分摊的项目转资时摊销费用=该项资产直接发生的建筑安装工程投资、设备投资的累计支出合计×项目转资时摊销费用分摊率

项目转资时摊销费用分摊率=项目转资时摊销费用的年末余额合计/建筑安装工程投资、设备投资的年末余额合计×100%

项目转资时摊销费用分摊率=11 500/(500+16 000)×100%=70%

项目A应分摊的项目转资时摊销费用=500×70%=350(万元)

项目A的总成本=500+350=850(万元)

应分摊的项目转资时摊销费用会计分录为:借:交付使用资产——固定资产——项目A350;贷:待摊投资——项目A350。

转资的会计分录为:借:交付使用资产——固定资产——

项目 A500 万元;贷:建筑安装工程、设备投资等——项目 A 500 万元。

项目 A 的概算为 600 万元,而实际成本为 850 万元,分摊的待摊投资费用与投资概算比约 0.6:1,占总成本的 41%;实际成本超概算 250 万元,比例为 42%,这显然是不合理的。

应分摊的项目转资时摊销费用会计分录,将分摊的费用直接转为交付使用资产也不合理,不便于项目费用的归集,也不利于报表的取数。

### 三、改进建议

#### 1. 加强待摊投资的管理。

(1)严格控制待摊投资费用。项目建设单位必须按照有关合同、概算内容、开支标准、费用预算以及其他有关规定,严格控制待摊投资费用的发生,避免乱挤乱摊费用,防止加大工程投资。

(2)完善“待摊投资”的科目设置。为正确核算项目发生的待摊投资费用,企业应设置“待摊投资”科目。该科目二级明细科目按照上述费用内容设置,其中,“建设单位管理费”、“土地征用及迁移补偿费”以及各种税金等还需按费用项目设置三级明细科目。

(3)优化待摊投资的分配。待摊投资在项目建设期内只进行归集,平时不予分配,属跨年度的建设项目,在年初应将所有明细科目余额全部过入新的会计年度,待项目竣工决算时,再采用不同的方法计入相关工程成本。待摊工程投资费用的分配要坚持两个基本原则:一是能明确计入某项或几项工程成本的待摊工程投资费用,直接计入;二是不能明确计入某项工程成本的,按实际分配率分配。

2. 完善待摊投资的分类与摊销。按照待摊投资支出的性质及最终摊销计入交付使用资产价值的时间将其划分为:直接计入费用、需在年末摊销费用、需在项目转资时摊销费用和特殊摊销费用四大类。分别不同的类型,按照不同的方法进行摊销。

某交付使用资产项目应负担的待摊投资,为该项目承担的直接计入费用、需在年末摊销费用、需在项目转资时摊销费用和特殊摊销费用之和。

(1)直接计入费用的核算。直接计入费用是指费用在发生时直接计入该资产项目的费用,包括:合同公证及工程质量监督费、设备检验费、包干结余、施工图预算、招投标费等。直接计入费用在费用发生时直接计入资产项目。

(2)需在年末摊销费用的摊销。需在年末摊销费用是指费用在发生时计入临时设定的项目(可以是总名称项目,此项目属不可交付使用资产项目,不能独立移交,临时存在),在每年年末时分摊计入各交付使用资产项目的费用,包括:建设单位管理费、临时设施费、借款利息等。需在年末摊销费用的摊销在费用发生时计入临时设定的项目,在每年年末时分摊计入各交付使用资产项目,其计算公式为:

某项目应分摊的需在年末摊销费用 = 该项资产直接发生的建筑安装工程投资、设备投资的累计支出合计 × 本年年末

摊销费用分摊率

本年年末摊销费用分摊率 = 本年需在年末摊销费用总额 / 建筑安装工程投资、设备投资的年末余额合计 × 100%

(3)需在项目转资时摊销费用的摊销。需在项目转资时摊销费用是指费用在发生时计入临时设定的项目,在项目转资时分摊计入各交付使用资产项目的费用,包括:土地征用及迁移补偿费、勘察设计费、可行性研究费、三通一平费、总体规划费等。需在项目转资时摊销费用的摊销,在费用发生时计入临时设定的项目,在项目转资时分摊计入各交付使用资产项目,其计算公式为:

某项目应分摊的需在项目转资时摊销费用 = 项目转资时的总摊销费用 × 某项目需在项目转资时摊销费用分摊率

某项目需在项目转资时摊销费用分摊率 = 某项目概算金额 / 所有项目概算金额合计 × 100%

(4)特殊摊销费用的摊销。特殊摊销费用是指交付使用资产的产权不属于投资方但又实际发生的费用,包括:高压线路的拆建费、公共道路的建设、污水湖的改造等。特殊摊销费用由于其产权归属的特殊性,其摊销方法待该项目费用全部发生以后,根据实际情况,报主管部门批准,特殊处理。

3. 明确待摊投资摊销核算的账务处理。待摊投资摊销时,建设单位财务部门编制待摊工程费用摊销情况表,表中应分清直接摊销的费用和间接分配的费用,对于间接分配费用应注明分配方式和归属对象,同时由有关责任人员签章后作为费用分配的汇总原始凭证。

具体账务处理如下:①直接计入费用:设备检验费 10 万元。②需在年末摊销费用:建设单位管理费 100 万元。项目 A 应分摊的需在年末摊销费用 =  $500 \times [100 / (500 + 16\ 000)] = 3.03$  (万元)。③需在项目转资时摊销费用:土地征用及迁移补偿费 10 000 万元,勘察费 190 万元,设计费 600 万元,可行性研究费 300 万元,其他费用 300 万元。项目 A 应分摊的需在项目转资时摊销费用 =  $(10\ 000 + 190 + 600 + 300 + 300) \times (600 / 500\ 000) = 13.67$  (万元)。④特殊摊销费用:无。

应分摊的待摊投资摊销会计分录为:借:待摊投资——临时项目——16.7;借:待摊投资——项目 A 16.7(3.03+13.67)。

转资的会计分录为:借:交付使用资产——固定资产——项目 A 526.7;贷:建筑安装工程等——项目 A 526.7(500+10+16.7)。

项目 A 的概算为 600 万元,分摊后实际成本为 526.7 万元,分摊的待摊投资费用与投资概算比约 0.05:1,占总成本的 4.5%。与按前面方法计算的数据相比,采用这种分摊方法分摊出来的费用明显更为科学、合理。

在应分摊的待摊投资费用会计分录中,将分摊的费用从临时项目转到明细项目 A,然后同其他的在建工程一起转到交付使用资产,使项目归集的成本更加清晰明了,也有利于报表的取数。

#### 主要参考文献

韩英.高校待摊投资核算的探讨.会计师,2010;4