

固定资产类应用案例

——关于在建工程的会计处理

一、案例材料

（一）项目基本情况。

XX省某水库工程建设项目概算总投资121 200万元（非经营项目），其中：中央投资50 000万元、XX省级配套投资71 200万元。工程建设期3年。水库工程建设项目主管部门为XX省水利厅，项目法人为XX省某水库工程建设管理中心（事业单位，以下简称甲中心）。水库建成后，甲中心负责工程的运行管理。（为简化处理，本案例不考虑税费等其他因素；本案例实行财政授权支付。）

（二）项目建设情况。

水库工程建设项目自2019年2月开工建设，甲中心公开招标选定设计、监理、施工和设备制造等单位。经三年建设，至2022年3月底验收合格，完成竣工财务决算并交付使用。

根据竣工财务决算，该项目实际完成投资121 200万元，其中：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程37 200万元，在建工程——建筑安装工程投资——安装工程2 800万元，在建工程——设备投资9 800万元，在建工程——待摊投资70 000万元，在建工程——其他投资400万元，在

建工程——基建转出投资 1 000 万元。

项目交付甲中心资产价值 118 800 万元，其中：公共基础设施 115 440 万元，固定资产 2 860 万元，流动资产 100 万元，无形资产 400 万元。项目交付交通部门进场道路 2 400 万元，为产权不归属甲中心的专用设施。

（三）项目建设期内相关业务。

1. 结算并支付建设征地移民补偿费用。

建设征地移民补偿由地方政府包干实施。

2019 年某月，按照合同条款和工作进度，甲中心结算并支付地方政府建设征地移民补偿经费 3 000 万元。

2. 结算并支付设计费用。

2019 年某月，按照合同条款和工作进度，甲中心结算并支付乙公司设计费 500 万元。

3. 购置自用固定资产。

2019 年某月，甲中心分别购置 3 台计算机、1 套会议桌椅和 5 台空调，购置费用共计 3.80 万元。

4. 支付工程预付款。

2019 年某月，在丙公司向甲中心提交同等金额的预付款保函后，甲中心支付丙公司主坝标段工程预付款 1 500 万元。

5. 结算并支付主坝标段工程进度款。

2019 年某月，办理主坝标段工程价款结算。丙公司上月完成进度 1 500 万元，其中：上游围堰 600 万元，下游围堰

200 万元，场内临时道路 100 万元，主坝基坑土石方开挖 600 万元。按合同约定抵扣预付工程款 300 万元后，实际支付丙公司 1 200 万元。

6. 开发《合同管理信息系统》软件。

2019 年某月，按照合同条款和工作进度，甲中心支付丁公司《合同管理信息系统》软件开发费用 15 万元。

7. 支付差旅费。

2020 年某月，办公室张某报销一行三人差旅费 1 万元。

8. 结算并支付闸门及启闭设备制造进度款。

2020 年某月，办理闸门及启闭设备制造价款结算。戊公司本期完成设备制造 800 万元，其中：闸门制造 500 万元，启闭机制造 300 万元。按合同约定抵扣预付备料款 200 万元后，实际支付戊公司 600 万元。

9. 结算并支付管理用房进度款。

2020 年某月，按照合同条款和工作进度，甲中心结算并支付 E 公司管理用房进度款 200 万元。

10. 购置部分工器具及备品备件。

2021 年某月，为保证初期运行需要，甲中心购置一批不够固定资产标准的生产工具、器具和备品备件，价值 20 万元。

11. 预留尾工工程及预留费用。

2022 年某月，甲中心预留尾工工程及预留费用 220 万元，

其中：副坝坝顶路面剩余工程 200 万元，预留项目建设管理费 20 万元。

12. 按产权归属结转进场道路成本。

进场道路由交通部门负责运行管理，产权不归属甲中心。2022 年某月，结转进场道路实际成本 1 000 万元。

13. 分摊待摊投资。

待摊投资累计支出 70 000 万元，按费用与资产形成之间的关系，2022 年某月，采用实际分配率将待摊投资分摊计入交付使用资产价值、转出投资价值，分摊结果为：

（1）主坝等建筑物、构筑物分摊待摊投资 52 080 万元；

（2）闸门、启闭机和电气设备等需安装设备分摊待摊投资 16 520 万元。

（3）专用设施（进场道路）分摊待摊投资 1 400 万元。

14. 项目竣工验收并交付使用。

2022 年某月，在建工程转交付，其中：交付甲中心资产价值 118 800 万元，交付交通部门专用设施（进场道路）价值 2 400 万元。

交付甲中心资产包括：

（1）公共基础设施 115 440 万元；

（2）固定资产 2 860 万元（管理用房 2 160 万元、通用设备 700 万元）；

（3）库存物品 100 万元；

(4) 无形资产 400 万元。

二、案例分析和账务处理

(一) 适用范围判断。

根据《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)规定,单位对基本建设投资应当按照本制度规定统一进行会计核算,不再单独建账,但是应当按项目单独核算,并保证项目资料完整。

根据《政府会计准则制度解释第 2 号》规定,基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预决算的单位(即建设单位)作为会计核算主体。建设单位按照《政府会计制度》规定在相关会计科目下分项目对基本建设项目进行明细核算。

根据《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》(以下简称《5 号准则》)第十一条规定,“政府会计主体自行建造的公共基础设施,其成本包括完成批准的建设内容所发生的全部必要支出,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”。

根据《基本建设财务规则》(财政部令第 81 号)第七条规定,“按项目单独核算……,根据批准的项目概(预)算做好核算管理……”。

甲中心作为事业单位,应按照《政府会计制度》和《基本建设财务规则》、《基本建设项目成本管理规定》等规定,通过“在建工程”及其所属明细科目核算水库工程建设项目

在建设期内发生的实际成本。

(二) 项目建设期内的会计处理。

1. 建设征地移民补偿费用会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，建设征地移民补偿支出应在“待摊投资”明细科目中核算。

2019年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——待摊投资——土地征用及迁移补偿费
3 000

贷：零余额账户用款额度 3 000

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX水库工程
3 000

贷：资金结存——零余额账户用款额度 3 000

2. 设计费用会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，发生的设计费用应在“待摊投资”明细科目中核算。

2019年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——待摊投资——设计费 500

贷：零余额账户用款额度 500

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX水

库工程 500

贷：资金结存——零余额账户用款额度 500

3. 自用固定资产会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，因计算机等自用固定资产无需安装即可使用，故购置费用在“设备投资”的“不需要安装设备”明细科目中核算。

2019年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——设备投资——不需要安装设备

——计算机 1.50

——设备投资——不需要安装设备——会议桌椅

0.80

——设备投资——不需要安装设备——空调

1.50

贷：零余额账户用款额度 3.80

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 3.80

贷：资金结存——零余额账户用款额度 3.80

4. 工程预付款支付会计处理。

分析：根据《政府会计制度》“1214 预付账款”科目使用说明，支付的工程预付款在“预付账款”的“预付工程款”明细科目中核算。

财务会计：

借：预付账款——预付工程款——丙公司 1 500

贷：零余额账户用款额度 1 500

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 1 500

贷：资金结存——零余额账户用款额度 1 500

5. 主坝标段工程款会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，施工工程结算款应在“建筑安装工程投资”、“待摊投资”等明细科目中核算，并根据结算的具体项目进行更为明细的核算，以满足资产价值计量和确认等经济业务工作的需要。

结算的项目能否直接形成资产是决定“在建工程”明细科目使用的主要依据。能够直接形成资产的结算项目，按所形成的资产性质和特征，分别在“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“其他投资”中核算；不能够直接形成资产的结算项目，如施工临时工程，虽然存在建筑安装工作量并形成工程实体，但随着工程进展，相关工程或设施需拆除或清理，并不能最终形成直接交付的资产，应在“待摊投资”中核算。

因上游围堰、下游围堰和场内临时道路均为施工临时工程，不能直接形成交付资产，在“待摊投资”的“临时设施费”明细科目中核算；主坝基坑土石方开挖在“建筑安装工程投资”的“建筑工程”明细科目中核算。

2019年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——待摊投资——临时设施费——上游围堰	600
——待摊投资——临时设施费——下游围堰	200
——待摊投资——临时设施费——场内临时道路	100
——建筑安装工程投资——建筑工程——主坝	600
贷：零余额账户用款额度	1 200

预付账款——预付工程款——丙公司 300

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 1 200

贷：资金结存——零余额账户用款额度 1 200

6. 开发软件会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明，软件开发费用应在“其他投资”明细科目中核算。

2019年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——其他投资——无形资产 15

贷：零余额账户用款额度 15

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 15

贷：资金结存——零余额账户用款额度 15

7. 差旅费会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，差旅费应在“待摊投资”的“项目建设管理费”明细科目中核算。

2020年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——待摊投资——项目建设管理费——差旅费 1
贷：零余额账户用款额度 1

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX水库工程 1
贷：资金结存——零余额账户用款额度 1

8. 闸门及启闭设备制造款会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明和《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，因闸门及启闭设备需安装方可使用，设备制造款在“设备投资”的“在安装设备”明细科目中核算。

2020年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——设备投资——在安装设备——闸门 500
——设备投资——在安装设备——启闭机 300
贷：零余额账户用款额度 600
预付账款——预付备料款——戊公司 200

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 600

贷：资金结存——零余额账户用款额度 600

9. 管理用房进度款会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，管理用房进度款应在“建筑安装工程投资”等明细科目中核算。

2021年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程——
管理用房 200

贷：零余额账户用款额度 200

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX 水
库工程 200

贷：资金结存——零余额账户用款额度 200

10. 工器具及备品备件会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明和《基本建设财务规则》第二十一条建设成本的支出内容，因工器具及备品备件达不

到固定资产标准，故购置费用在“设备投资”的“工具及器具”明细科目中核算。

2021年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——设备投资——工具及器具（略） 20

贷：零余额账户用款额度 20

预算会计：

借：事业支出——财政拨款支出——项目支出——XX水

库工程 20

贷：资金结存——零余额账户用款额度 20

11. 尾工工程及预留费用会计处理。

分析：根据《5号准则》第十一条、《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第三十八条、《基本建设项目竣工财务决算管理暂行办法》第十七条，尾工工程及预留费用应在“建筑安装工程投资”、“待摊投资”等明细科目中核算。

2022年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程——

副坝 200

——待摊投资——项目建设管理费 20

贷：其他应付款——尾工工程——路面剩余工程

200

——预留费用——项目建设管理费 20

预算会计：不做账务处理

12. 结转进场道路成本会计处理。

分析：《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第四十四条，产权不归属甲中心的进场道路作为转出投资处理。

2022年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：在建工程——基建转出投资 1 000

贷：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程
——进场道路 1 000

预算会计：不做账务处理

13. 分摊待摊投资会计处理。

分析：《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第三十五条，将待摊投资支出按合理比例分摊计入交付使用资产价值、转出投资价值。

具体分摊过程如下：

（1）确定分摊方法。

水库工程的所有单项工程一次竣工并投入使用，因此，应采用实际分配率分摊待摊投资支出。

（2）计算分配率。

实际分配率=待摊投资明细科目余额÷(建筑工程明细科目余额+安装工程明细科目余额+设备投资明细科目余额+基建转出投资明细科目余额)×100%

即:分配率=70 000/(37 200+2 800+9 000+1 000)=140%

注:不需要安装的设备 700 万元和达不到固定资产标准的工具、器具 100 万元不参与待摊投资的分摊,因此,在计算分配率时,设备投资明细科目余额从 9 800 万元调整为 9 000 万元。

(3) 计算应分摊的待摊投资。

某项固定资产应分摊的待摊投资=该项固定资产的建筑工程成本或该项固定资产(设备)的采购成本和安装成本合计×分配率。

以副坝为例,其建筑工程成本为 8 000 万元,应分摊的待摊投资为 8 000*140%=11 200 万元。

计算完成各项资产应分摊待摊投资后,2022 年某月,甲中心账务处理如下:(单位:万元)

财务会计:

借:在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程(略) 52 080
——建筑安装工程投资——安装工程(略) 3 920
——设备投资——在安装设备(略) 12 600
——基建转出投资 1 400

贷：在建工程——待摊投资（略） 70 000

预算会计：不做账务处理

14. 竣工验收交付使用会计处理。

分析：《政府会计制度》“1613 在建工程”科目使用说明、《基本建设财务规则》第四十一条、《基本建设项目竣工财务决算管理暂行办法》第十九条以及《财政部 水利部关于进一步加强水利基础设施政府会计核算的通知》有关规定，将在建工程转为交付公共基础设施。

交付甲中心的资产中，主坝、副坝等设施设备列入“公共基础设施”科目；管理用房和自用固定资产等通用设备列入“固定资产”科目；不够固定资产标准的生产工具、器具和备品备件等列入“库存物品”科目；软件开发及购置等列入“无形资产”科目。交付交通部门专用设施（进场道路）列入“无偿调拨净资产”科目。

2022年某月，甲中心账务处理如下：（单位：万元）

财务会计：

借：公共基础设施——水利基础设施——水库工程
——山区水库（略） 115 440
固定资产——房屋及构筑物（略） 2 160
固定资产——通用设备（略） 700
库存物品（略） 100
无形资产（略） 400

无偿调拨净资产	2 400
贷：在建工程——建筑安装工程投资——建筑工程 (略)	89 280
——建筑安装工程投资——安装工程(略)	6 720
——设备投资(略)	22 400
——其他投资(略)	400
——基建转出投资	2 400

预算会计：不做账务处理