

建设单位 财务会计实务

主编 刘光忠

中国物价出版社

建设单位财务会计实务

刘光忠主编

中国物价出版社

(京)新登字第 098 号

建设单位财务会计实务

主编 刘光忠

*

中国物价出版社出版发行

新华书店 经销

河北省〇五印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 5.5 印张 110 千字

1995 年 3 月第 1 版 1995 年 3 月第 1 次印刷

印数:1-12000 册

ISBN7-80070-458-0/F·348

定价:7.80 元

建设单位财务会计实务

前 言

建设单位会计是核算和反映国家建设项目资金及其运动的专门会计，它是国家基本建设管理的一个组成部分。建设单位会计制度自财政部 1986 年全面修订并颁发实施以来，随着投资体制、金融体制以及有关财税制度的改革，已通过补充规定、年度决算报表编制说明等形式作了大量的修改和补充，时间跨度大，比较零散，给基本建设财务会计管理工作带来诸多不便。为便于建设单位加强财务管理和组织会计核算，作者根据近年来主管建设单位会计制度的体会，在系统整理现行建设单位财务会计制度的基础上，结合建设单位财务会计工作实际，撰写了《建设单位财务会计实务》一书。本书对建设单位主要经济业务的财务规定、会计核算、报表编制和分析以及有关疑难问题的处理等作了系统阐述。同时，针对建设单位财会人员变动频繁的特点，为了帮助新上岗人员尽快熟悉建设单位财会工作，书中列举了大量实例。

本书在编写过程中，得到了我的同事张先云同志的大力帮助，为我查阅了大量资料，并参与了部分章节的编写工作。在此，谨表示衷心的感谢。

本书可以作为各建设单位财会、管理人员的参考用书，也可供各地区、各部门以及建设银行经办行管理基本建设工作的同志阅读参考。

由于作者水平有限，书中难免存在差错，恳请读者批评指正。

作者

目 录

概述	(1)
一、企业财务会计制度改革后, 作为过渡, 仍需 保留建设单位财务会计	(2)
二、建设单位财务会计应予修改	(3)
三、修改的主要内容	(5)
第一章 建设单位的资金及会计科目设置	(13)
第一节 建设单位的资金	(13)
第二节 建设单位会计科目设置	(20)
第二章 基本建设拨款的核算	(27)
第一节 基本建设拨款的渠道及种类	(27)
第二节 预算拨款的核算	(28)
第三节 自筹资金拨款的核算	(36)
第四节 其他拨款的核算	(38)
第五节 联营拨款的核算	(40)
第三章 基本建设借款及企业债券资金的核算	(44)
第一节 基本建设投资借款的核算	(44)
第二节 基本建设其他借款的核算	(56)
第三节 企业债券资金的核算	(58)
第四章 建设单位设备和材料的核算	(62)
第一节 建设单位设备的核算	(62)
第二节 建设单位材料的核算	(69)
第三节 有偿调出调入设备材料和有偿转出转入 未完工程的核算	(72)

第四节	器材处理及盘盈、盘亏和 毁损的核算	(75)
第五章	基本建设支出的核算	(77)
第一节	基本建设支出的分类	(77)
第二节	建筑安装工程投资的核算	(78)
第三节	设备投资的核算	(88)
第四节	待摊投资的核算	(89)
第五节	其他投资的核算	(99)
第六节	交付使用资产的核算	(101)
第六章	基本建设资金冲转的核算	(105)
第一节	基建拨款冲转的核算	(105)
第二节	基建投资借款冲转的核算	(108)
第三节	联营拨款冲转的核算	(111)
第四节	企业债券资金冲转的核算	(111)
第五节	拼盘建设项目基本建设资金 冲转的核算	(112)
第七章	建设单位其他经济业务的核算	(115)
第一节	基本建设借款项目财政贴息的 核算	(115)
第二节	基本建设收入的核算	(118)
第三节	基本建设包干节余的核算	(121)
第四节	建设单位固定资产的核算	(124)
第八章	建设单位会计报表	(127)
第一节	建设单位会计报表的一般要求	(127)
第二节	基建财务快速月报	(128)
第三节	资金平衡表	(133)

第四节	基建投资表.....	(149)
第五节	待摊投资明细表.....	(154)
第六节	基建借款情况表.....	(158)
第七节	基建包干情况表.....	(162)

概 述

1993年,我国对企业财务会计制度进行了重大改革。财政部制定颁布了《企业财务通则》和《企业会计准则》(以下简称“两则”),并根据“两则”修订了分行业的企业财务制度和会计制度(以下简称“两制”)。这是对我国财务会计工作具有深远影响的一项重大改革举措。作为指导财务会计工作的制度规范,“两则”、“两制”不仅在理论上,而且在实践上彻底否定和摒弃了传统的计划经济体制下长期遵循的理财思想和会计方法,取而代之的是实行了一系列与市场经济要求相适应的会计政策、会计原则和会计方法。突出表现在:

1. 建立资本金制度,实行有利于保障资产所有者合法权益的资本保全原则;
2. 推行有利于企业技术进步的新的固定资产管理及折旧制度;
3. 实行符合市场经济原则、有利于企业公平竞争的统一的会计政策、会计原则和会计要素的确认、计量和报告标准;
4. 实行制造成本法;
5. 采用有利于明确企业产权关系、准确揭示企业财务状况的“资产=负债+所有者权益”平衡公式;
6. 建立一套新的符合市场经济需要的会计报表指标体系。

可以说,“两则”、“两制”的实施,是我国财务会计管理和企业会计核算工作从传统的计划经济体制走向现代市场经济体制的一个重要标志。“两则”、“两制”实施后,建设单位财务会计如何管理,引起人们的广泛关注。现就建设单位财务会计改革等有关问题,作一总括介绍。

一、企业财务会计制度改革后，作为过渡，仍需保留建设单位财务会计

长期以来，我国的财务管理和会计核算将建设单位和项目接收使用单位（生产企业或行政事业单位）分别作为两个会计主体，建设单位负责核算基本建设投资的使用情况，生产企业或行政事业单位负责核算项目竣工交付使用后的资金及其使用情况。这种核算体制的形成，一方面是受我国多年来实行的基本建设投资体制的影响和制约，另一方面是由于我国多年来财务管理体制的分工造成的。“两则”、“两制”颁布实施后，建设单位财务会计如何管理和改革，成为议论的焦点，归纳起来，主要有两种观点：一种观点认为，建设单位财务会计应与生产单位财务会计合并。理由是随着社会主义市场经济体制的建立和财会制度改革的不断深入，将建设单位和生产单位分离为两个独立的核算主体，不符合市场经济条件下对企业管理的要求。另一种观点认为，建设单位财务会计不能取消。理由是，建设单位会计是一门专业会计，自成体系，其核算对象即基本建设活动是客观存在的，建设单位会计在加强经济核算、监督投资使用以及基本建设宏观管理等方面，一直起着十分重要的作用，所以仍应保留建设单位财务会计。

笔者认为，将建设单位与生产单位分离为两个独立的核算主体，确实不符合市场经济条件下对企业管理的要求，因为企业的基本建设活动属于生产经营活动的前奏，与生产经营活动是不可分割的，应同属于一个核算主体。建设单位财务会计与生产单位财务会计合并是客观要求和建设单位会计改革的方向。但是，建设单位财务会计与生产单位财务会计

并轨，目前尚不完全具备条件，仍需保留建设单位财务会计。主要理由是：

第一，国家现行的基建管理体制仍未改变，即仍实行“先有项目，后有企业”的管理办法，也就是先立项，建成竣工交付企业后再开始生产经营。在这种体制下，建设单位在建设期间并没有进行企业工商登记，没有注册资本，不是经济法人。如果按企业会计制度的要求组织会计核算，则给实际操作带来困难。虽然从1993年起，新开工和进行前期工作的全民所有制单位基本建设项目原则上都实行项目业主责任制，但是业主责任制并没有改变“先立项，后有企业”的基建投资管理办法。

第二，根据《企业财务通则》的要求，企业要建立资本金制度，但是国家预算内基本建设投资都是通过贷款或拨款的形式分年度下达到项目单位使用，并不是通过资本金的形式到位。

第三，建设单位不仅包括经营性建设项目（如工业项目、交通项目等），还包括非经营性建设项目（如行政事业单位的建设项目），即使经营性项目可以与企业合并，执行企业会计制度，但非经营性项目目前则难以与行政事业单位会计合并。

总之，目前从财务会计上将建设单位与生产单位合并的条件尚不完全具备，还不能取消建设单位财务会计。建设单位与项目接收使用单位在财务会计上的并轨，应视投资体制以及有关配套制度改革的进程，在条件具备时逐步过渡，不能一刀切。

二、建设单位财务会计应予修改

如前所述，根据我国目前的情况，仍需保留建设单位财

务会计，但并非说明建设单位财务会计不需作任何修改，而应根据《企业财务通则》和《企业会计准则》的精神进行修改和完善。主要理由有以下几个方面：

（一）执行“两则”的需要

《企业财务通则》要求建立资本金制度，实行资本保全原则，固定资产盘盈、盘亏、报废、毁损以及计提折旧不能随意增减资本金；取消了“专用基金专款专用，专户储存”办法。《企业会计准则》统一了企业会计核算的一般原则，规范了会计六大要素（即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润）的计量和确认。上述内容是企业财会制度改革的重要方面。随着“两则”的颁布和实施，原建设单位财务会计制度所规定的核算内容和核算方法，有许多方面与“两则”规定的内容不相符合，如原建设单位财务会计制度中的应核销投资、应核销其他支出和转出投资，均不计入建设成本，而是采用核销办法直接冲销投资来源，这不符合资本保全原则和历史成本计价原则；又如原制度规定固定资产盘盈增加固定基金，固定资产报废、毁损冲减固定基金，计提折旧形成专用基金，同时冲减固定基金，这种核算方法也不符合资本保全原则；再如原制度对专用基金的核算，仍采用“专款专用，专户储存”办法，也不符合“两则”的精神。尽管建设单位受投资体制等因素的制约，不具企业性质，但企业的基本建设活动与生产经营活动是密不可分的。所以，在建设单位财务会计与企业财务会计并轨之前，建设单位财务会计也应遵循“两则”所规定的一般原则。为了保证建设单位执行“两则”，也便于今后与企业财务会计并轨，需要对建设单位财务会计中不符合“两则”的内容进行修改和完善。

（二）加强基本建设宏观管理的需要

建设单位会计是管理基本建设的重要工具，通过建设单位会计工作，可以监督基本建设投资的合理使用，提高投资效益；从宏观角度看，建设单位会计所提供的会计信息，是国家制定产业政策、加强基本建设宏观管理的重要依据。因此，做好建设单位会计工作，具有十分重要的作用。在建设单位与生产企业尚不具备条件合并的情况下，为了满足国家加强基本建设宏观管理的需要，要进一步加强建设单位会计工作，监督基建资金的合理使用，提高投资效益。

三、修改的主要内容

1993年，财政部制定并颁布了《建设单位若干财务问题的处理办法》（93财预字第104号文）和《关于修改〈国营建设单位会计制度〉的补充规定》（93财会字49号文）。这两个文件是根据《企业财务通则》和《企业会计准则》所规定的基本原则和方法，对原建设单位财务制度和会计制度（在本书以后有关章节均简称原制度）在核算内容和方法上进行了全面修改和补充。为便于读者全面了解修改和补充的内容，更好地组织建设单位会计核算和做好会计管理工作，笔者就建设单位财务会计制度修改的主要内容作详细介绍。

（一）会计科目设置的变化

根据财会字49号文的有关规定，在会计科目设置上，与原会计制度比较，主要变化在于：取消了一些科目，增加了一些科目，同时将有些科目名称作了调整。

1. 取消的科目有：应核销投资、应核销其他支出、转出投资、折旧基金、固定基金、流动基金、专用基金、专项存款、国库券。

2. 增加的科目有：固定资产清理、上级拨入资金、有价证券、应付福利费、留成收入。在“待摊投资”下增设的明细科目有：施工机构转移费、报废工程损失、耕地占用税、土地复垦及补偿费、投资方向调节税、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、企业债券发行费和其他待摊投资。在“其他投资”科目下增设的明细科目有：无形资产和递延资产。

3. 科目名称变化的有：将原“交付使用财产”科目改为“交付使用资产”科目，将原“折旧”科目改为“累计折旧”科目，将原“专项应交款”科目改为“其他应交款”科目。

（二）核算内容的变化

1. 取消“应核销投资”、“应核销其他支出”和“转出投资”三个科目。

原建设单位财务、会计制度规定的作为核销处理的基本建设支出有三类，即应核销投资、应核销其他支出和转出投资，这三类支出共包括了23种费用项目，具体是：生产职工培训费、施工机构转移费、样品样机购置费、农业开荒费用、报废工程损失、取消项目的可行性研究费、企业债券发行费、耕地占用税、土地复垦及补偿费、投资方向调节税、器材处理亏损、设备盘亏及毁损、调整器材调拨价格折价、器材非常损失、编外人员生活费、停缓建维护费、拨付主办单位投资、拨付统建单位投资、无偿移交其他单位未完工程、拨给地方建筑材料基地投资、转拨给地方建设单位进口设备转帐拨款、支付商业网点费、供电贴费。从这三类核销支出的性质看，有的属于基本建设过程中所发生的合理费用，有的是各种损失，有的是一些政策性支出，它们均属于建设单位的

实际支出，在市场经济条件下，理应得到应有的补偿。以前实行的这种核销办法，是财政统收统支的一种反映，不符合资本保全原则，所以作了如下修改：取消“应核销投资”、“应核销其他支出”和“转出投资”三个科目，将上述三个科目核算的基建支出划分为两大类，第一类是与项目直接有关的支出，包括施工机构转移费、报废工程损失、耕地占用税、投资方向调节税、土地复垦及补偿费、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、取消项目的可行性研究费、编外人员生活费、停缓建维护费、商业网点费和供电贴费等，这类费用通过“待摊投资”科目核算，分摊计入有关项目成本；第二类是与项目形成没有直接关系的费用，包括生产职工培训费、样品样机购置费、农业开荒费和经营性项目的器材非常损失等，这类费用项目通过“其他投资”科目核算，作为递延资产移交生产使用单位。

需要说明的是，原作为转出投资核算的一些内容，如拨付主办单位投资等，按照新的财务制度规定，今后不允许无偿转出。

2. 交付使用资产计价办法的变化。

(1) 关于土地征用及迁移补偿费。

根据国家有关规定，我国的土地所有权属于国家，企业或单位对土地只拥有使用权，没有所有权。目前我国对土地的管理实行“双轨制”，即划拨方式和出让方式，建设单位可以通过划拨方式或出让方式取得土地使用权。通过划拨方式取得土地使用权，其特点是没有规定的使用年限，没有地价，只支付一定的土地补偿费、附着物和青苗补偿费、安置及迁移补偿费等。通过出让方式取得土地使用权，其特点是有规

定的使用年限，有地价，即支付土地出让金。过去，建设单位土地使用权大都是通过划拨方式取得的，所以原建设单位财务会计制度规定发生的土地征用及迁移补偿费通过“待摊投资”科目核算，分摊计入建筑物成本。随着商品经济的发展，社会主义市场经济体制的建立，地产业日益兴起，土地有偿转让业务越来越多，客观上要求会计制度对土地使用权单独核算和反映。修改后的制度，对有关土地的核算作了如下规定：通过划拨方式取得无限期的土地使用权而支付的土地补偿费、附着物和青苗补偿费、安置补偿费、迁移补偿费等，以及行政事业单位建设项目通过出让方式取得土地使用权而支付的出让金，在“待摊投资—土地征用及迁移补偿费”科目核算，分摊计入建筑物成本；经营性项目通过出让方式取得有限期的土地使用权而支付的出让金，在“其他投资—无形资产”科目核算，作为无形资产单独交付生产使用单位。

需要说明的是，行政事业单位建设项目通过出让方式取得有限期的土地使用权而支付的出让金，考虑到目前行政事业单位财会制度中尚没有无形资产，所以建设单位会计制度也没有作为无形资产核算，仍通过“待摊投资”科目核算。

（2）关于专利费和技术保密费。

原制度规定，建设单位引进成套设备项目支付的专利费和技术保密费，通过“待摊投资”科目计入设备成本。从专利和专有技术的性质看，其本身不依存于企业的某一部分或某一特定的固定资产，而是同企业的整体有关，并完全服务于企业的经营活动。因此，在基本建设过程中购买或取得的专利和专有技术，应作为无形资产单独核算，单独移交生产

使用单位。在会计核算上，取消“待摊投资”科目所属“专利费”和“技术保密费”两个明细科目，在“其他投资”科目下增设“无形资产”明细科目，核算建设单位购置的专利和专有技术。

(3) 关于递延资产。

生产职工培训费、样品样机购置费、农业开荒费和非常损失，原来在“应核销投资”和“应核销其他支出”科目核算，这种采用核销的处理方法，使费用支出得不到合理补偿，也不符合资本保全原则。生产职工培训费和样品样机购置费，虽然列入基建概算，在基本建设过程中发生，但从费用性质看，属于企业的前期开办费用，不能由建设成本负担，而应由企业的生产成本负担，所以应作为递延资产在项目竣工时单独移交生产企业。农业开荒费用在《农业企业会计制度》中作为递延资产处理，所以在基建过程中发生的农业开荒费用，也应作为递延资产在项目竣工时单独交付。修改后的建设单位会计制度规定，上述几类费用不再核销，应作为递延资产单独移交生产使用单位，在“其他投资—递延资产”科目核算。

需要说明的是，行政事业单位建设项目发生的非常损失，因为目前行政事业单位财会制度没有递延资产，所以建设单位会计制度规定，不作为递延资产核算，仍通过“待摊投资”科目核算。

3. 固定资产核算的变化。

(1) 固定资产盘盈、盘亏和报废、毁损。

原制度对固定资产盘盈、盘亏的处理是增减固定基金，即报经批准后，盘盈的，借记“待处理财产损失”科目，贷记

“固定基金”科目；盘亏的，作相反分录。固定基金属于资本金性质，不能随意增减，所以进行了改革。盘盈、盘亏的固定资产先通过“待处理财产损失”科目进行核算，盘盈的，借记“固定资产”科目（重置完全价值），贷记“待处理财产损失”科目（净值）和“累计折旧”科目（估计折旧）；盘亏的作相反分录。报经批准后，盘盈的，借记“待处理财产损失”科目，贷记“待摊投资—固定资产损失”科目；盘亏的作相反分录。

报废、毁损的固定资产，原制度也冲减固定基金，不符合资本保全原则。修改后帐务处理是：报废、毁损的固定资产，应先通过“固定资产清理”科目进行核算，按固定资产原价减累计折旧后的差额，借记“固定资产清理”科目，按已提折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目。清理后的净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“待摊投资—固定资产损失”科目。清理后的净损失，借记“待摊投资—固定资产损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。

（2）固定资产折旧。

原制度对固定资产折旧的核算方法，需要作四笔分录，即借记“固定基金”科目，贷记“折旧”科目；借记“待摊投资—建设单位管理费”等科目，贷记“折旧基金”科目，借记“折旧基金”科目，贷记“专用基金—更新改造基金”科目，同时，借记“专项存款”科目，贷记“银行存款”等科目。这样处理，不仅核算复杂，而且不符合资本保全原则，也不利于单位统筹使用资金。修改后的核算方法是借记“待摊投资—建设单位管理费”等科目，贷记“累计折旧”科目。