

# 边建设边运营的在建工程核算问题

仪秀琴(教授) 孟 勉

(黑龙江八一农垦大学会计学院 黑龙江大庆 163319)

**【摘要】** 在建工程的会计核算是企业边建设边运营过程会计核算中的一项重要内容。本文结合案例分析了企业边建设边运营过程中在建工程核算容易出现的问题,并提出了规范在建工程会计核算的对策及建议。

**【关键词】** 在建工程 费用 建设 运营

在建工程是企业会计核算的一项重要内容。对于实体经济经营企业来说,都要经历一个建设、生产运营的过程。有些行业由于固定资产的特殊性和地区性,企业为实现经营发展战略目标可以选择边建设边运营的策略,在建设的同时为了做好产品的推广而进行局部性或选择性的销售。这种边建设边运营的策略可以为企业带来较高的知名度,为后续市场的打开奠定基础。不可忽略的是,这也为企业在建工程和营业收入、成本的会计核算带来了困难。

## 一、边建设边运营企业在建工程核算的特点

企业在发展过程中为了利润的考虑和发展壮大的需要经常采用边建设边运营的策略。边建设边运营是重资产型企业在成长初期和扩张时期进行筹建和经营的一种发展策略。企业利用筹建阶段已有的生产线或者设备初期的运营,在经营过程中不断开发自己的生产线、建造或购置新的设备,扩大生产能力。边建设边运营也是企业的一种营销策略,在建设的同时进行销售,打开了市场,稳定了客源,同时也便于企业估测市场需求量,为后续生产能力的拓展做好市场调研,有利于企业前期的迅速成长和后期的迅速扩张。

建设和运营是企业发展的两条主线,由于各种原因,建设和运营存在着地区的交叉性和时间上的重合性。企业为了节省人力成本、时间成本,提高工作效率,多岗一人的现象普遍存在,这就为企业在建工程与营业收入、成本的核算增加了困难。主要体现在以下两个方面:一是建设经营过程中发生的费用资本化与费用化的界限难以划分;二是在建工程结转固定资产的时点难以确定,容易使收入、成本的计量不准确。

对于规范在建工程的会计核算,不同的学者从不同方面提出了建议。张杭(2013)分析了在建工程试生产过程中几种不同的会计核算对企业各项指标产生的影响,

提出了应该规范在建工程试运营产生的收入的会计处理方法。王桂红(2012)从实践的角度分析了财务人员如何做好在建工程的核算,提出了财务人员应该参与到合同制定中、做好台账等建议。贾文辉(2013)从在建工程的核算和在建工程的管理角度进行了阐述,提出了做好这两方面工作的建议。戴莹(2012)从会计科目的设置和项目的管理等方面提出了在建工程核算过程中出现的问题的解决对策。刘利君(2014)针对在建工程结转固定资产的核算处理提出了建议。可见,在建工程的核算一直是会计实务中容易出现问题的方面。

## 二、案例介绍与分析

**1. 案例背景介绍。**HY公司为我国一家建设液化天然气加气站并销售液化天然气的公司。目前其已经建成一个标准站,在建2个液化天然气站。由于销售液化天然气有固定的撬装式加气站和移动式撬装加气站,为了开拓市场,发展新的用户,公司决定在建设中的液化天然气标准站的附近放置移动式撬装加气车,在标准站建成之前由此撬车为来往的重型大卡提供液化天然气。同时积极准备标准站的建设,包括土地平整工程、厂房工程以及标准站所需配套生活设施的建设。

公司目前正处于建设期,流动资产占公司总资产比例较低,主要为非流动资产。公司最近两年非流动资产构成及变化如表1所示(金额单位:元,下同)。由表1可以看出,在建工程在非流动资产中所占的份额最大,2012年年末、2013年年末分别为87.28%和67.30%,固定资产所占比例分别为3.02%和32.69%。固定资产较上年增长216.90倍,在建工程较上年增长14.48倍。由此可以看出,公司正处于扩建中,加气站建设项目正在有条不紊地进行。

公司的主营业务为液化天然气的销售,2012年由于处于建设中,没有业务收入,从2013年6月份开始核算收入。2013年各月收入、成本明细如表2所示。

**表 1 HY公司最近两年非流动资产构成及变化**

非流动资产项目	2012年年底金额	2013年年底金额	增长倍数	2012年非流动资产的构成	2013年非流动资产的构成	两年构成比例的变化
固定资产净额	35 475.00	7 701 195.76	216.09	3.02%	32.69%	29.66%
在建工程净值	1 023 968.21	15 854 970.38	14.48	87.28%	67.30%	- 19.98%
递延所得税资产	3 774.09	3 774.09	-	0.32%	0.02%	- 0.31%
其他非流动资产	110 000.00	-	- 1.00	9.38%	-	- 9.38%
非流动资产合计	1 173 217.30	23 559 940.23	19.08	100.00%	100.00%	-

**表 2 HY公司2013年各月收入、成本明细表**

月份	主营业务收入	占全年比例	主营业务成本	占全年比例	毛利率
6	1 465 365.00	13.91%	1 221 194.03	12.67%	16.66%
7	692 499.65	6.57%	614 639.96	6.38%	11.24%
8	900 497.09	8.55%	810 006.47	8.41%	10.05%
9	1 296 398.77	12.31%	1 113 367.62	11.55%	14.12%
10	1 380 238.63	13.10%	1 193 529.33	12.39%	13.53%
11	2 409 571.22	22.87%	2 143 701.18	22.25%	11.03%
12	2 390 087.99	22.69%	2 539 127.18	26.35%	- 6.24%
合计	10 534 658.35	100.00%	9 635 565.76	100.00%	8.53%

从表2中可以看出,2013年6~8月份的收入不稳定。如果企业自6月份开始运营,其6月份的收入应该比较少,而事实上6月份的收入比7、8月份的收入要高很多,说明企业在6月份核算的收入可能包含之前月份的收入,只是之前没有及时核算收入。7~12月份的收入、成本分别平稳增长。主营业务成本中主要部分为气源成本,其余少量为运营成本,结合表4可以看出日常运营成本计入主营业务成本的只有249 490.64元。

结合表1、表2可以看出, HY公司目前正处于成长初期,经过一年的建设,2013年已经开始运营,已有一部分收入,但是收入规模还不小。公司的会计核算主要是对在建工程的核算。

**2. HY公司在建工程核算存在的问题。**

(1)费用中资本化问题严重。HY公司的“在建工程”科目的构成如表3所示。

**表 3 HY公司2013年在建工程构成表**

科目	金额	比例
在建工程	15 854 970.38	100.00%
资本化费用	7 322 727.13	46.19%
设备及工程物资	8 532 243.26	53.81%

“在建工程”科目中,资本化费用占据了将近一半的比例。当然,只从其构成比例中还难以发现其存在的具体问题,需要结合该公司的收入以及全年发生的费用的归集和分配具体分析。公司全年成本费用归集后进行分配的情况如表4所示。

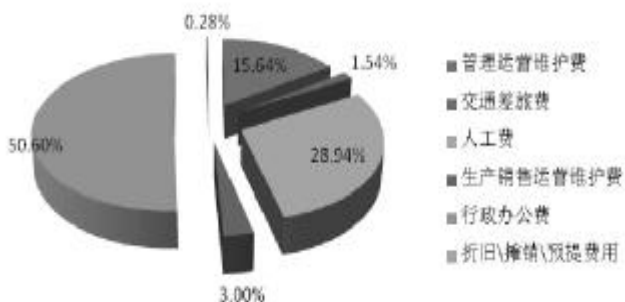
公司全年发生的费用区分为资本化、费用化项目分别计入在建工程、主营业务成本和管理费用。在发生的所有费用中,资本化费用比重最大,为94.75%,几乎所有的费用全部资本化,只有少量的费用计入了“主营业务成本”、“管理费用”等损益类科目中,这与公司

全年10 534 658.35元的收入是不相匹配的,违背了收入与成本、费用相匹配的原则。

**表 4 HY公司全年成本费用分配表**

费用明细	费用化		资本化	总计
	主营业务成本	管理费用	在建工程	
管理运营维护费	-	-	1 145 372.99	1 145 372.99
交通差旅费	-	-	112 615.58	112 615.58
人工费	-	122 859.00	2 119 477.17	2 242 336.17
生产销售运营维护费	14 742.34	-	220 018.16	234 760.50
行政办公费	2 327.01	-	3 704 961.05	3 707 288.06
折旧\摊销\计提费用	232 421.29	33 771.11	20 282.17	286 474.57
总计	249 490.64	156 630.11	7 322 727.13	7 728 847.87
比例	3.23%	2.03%	94.75%	100.00%

在建工程中资本化费用的明细项目如下图所示。分析可知行政办公费、人工费和管理运营维护费占据了资本化费用中的大部分,是资本化费用中的主要项目,分析其存在的问题,需要分析这三项成本中的具体项目构成。



**在建工程资本化费用中各明细目构成比例**

这三项费用的构成如表5所示。由表5可知,行政办公费中的土地补偿款占行政办公费的大部分,这比较符合公司建设液化天然气加气站的现实情况。因为建设液化天然气标准站需要相应的场地,而且公司已经取得相应的土地合同作为该项费用资本化的依据。

在管理运营维护费各项目中,由表5可知,业务招待费占较大的比重,其次为开办费。该公司业务招待费项目的归集包括公司各部门的招待费,如市场开发部为了新市场的开拓发生的招待费等。在进行费用归集的时候,未

对相关费用进行分类、分明细的归集,待进行费用结转的时候全部转入在建工程。

表5 HY公司管理运营维护费、人工费和行政办公费主要构成

明细科目	金额	比例
管理运营维护费小计	1 145 372.99	100.00%
开办费	362 552.19	31.65%
业务招待、礼品费	638 656.69	55.76%
广告宣传费	107 166.40	9.36%
印刷费	23 368.40	2.04%
税金	13 629.31	1.19%
人工费小计	2 119 477.17	100.00%
工资、奖金	1 387 898.27	65.48%
福利费	511 284.55	24.12%
职工社会保险	218 176.82	10.29%
住房公积金	2 117.53	0.10%
行政办公费小计	3 704 961.05	100.00%
办公费	671 118.59	18.11%
物料消耗	39 265.81	1.06%
办公室租赁费	66 970.20	1.81%
土地补偿款、环保费	2 871 000.00	77.49%
水、电、物业管理费	56 606.45	1.53%

在人工费用核算中,企业设置了综合办公室、财务会计部、市场开发部、工程技术部等部门,只有综合办公室的人工费用计入管理费用。对其他部门的人工费用公司以正处在建设期,所有部门均为在建项目服务为由全部记入“在建工程”科目下的“人工费用”明细科目。而产生收入的已经运营标的移动加气撬的撬车加气的人工成本也全部计入在建工程。由于部门设置不健全、职责不明确,人工费用的归集较为混乱,分配不合理。

由HY公司在建工程的核算情况可以看出,“在建工程”项目各项的构成比例不合理,资本化的费用占据了公司在建工程的大部分。在建工程中费用部分占据了在建工程整体的将近50%。经过层层分析可以看出,公司的业务招待费和人工费的分摊不太合理,这两项费用的归集没有细分,以至于分配时没有任何根据,大部分计入了在建工程。

(2)在建工程部分达到运营条件未结转固定资产。HY公司2013年的收入由两部分构成:一部分为已经建成的标准站销售液化天然气产生的收入;另一部分为未建成的标准站附近移动加气撬的撬车提供加气服务产生的收入。“在建工程”项目中的移动加气撬的撬车已经在标准站建成之前独立运营,为了及早打开市场,在标准站场地附近为来往的大型重卡提供液化天然气,这也就是公司“边建设边运营”的发展策略。移动加气撬的撬车已经产生了收入,虽然这部分收入很小,但是已经开始运营,

可以独立于加气站达到预定可使用状态,可以产生收入,应该部分结转为固定资产,但公司仍将其作为在建工程核算,不计提折旧,加气的人工成本也未单独核算,同样违背了收入与成本相匹配的原则。

### 三、规范在建工程会计核算的建议

1. 费用归集时做好辅助核算。根据《企业会计准则第4号——固定资产》,自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。对于“必要支出”的理解成为在建工程会计核算的难点,也是在建工程核算最有争议的地方。公司为在建工程发生的费用也就要严格区分是否达到资本化的条件。

做好在建工程的会计核算,费用的归集是成本核算的第一步,也是至关重要的一步,直接影响了成本分配的质量。企业边建设边运营模式下对于费用的归集和资本化、费用化的区分比较困难。因此,在费用归集过程中,应该设置必要的辅助核算,严格审批该项费用应该资本化还是费用化。如果属于资本化的费用,也就是建造该项固定资产发生的必要的、直接相关的费用。这就要求在费用的归集过程中设置好二级明细科目,资本化的费用必须能够直接归集到某个在建项目中,并且是该项目达到预定可使用状态的必要支出。

针对HY公司中招待费、人工费大部分资本化计入在建工程的问题,企业应该在对业务招待费进行归集时严格审查该项招待费是否与在建工程达到预定可使用状态直接相关,对于无法区分应该费用化还是资本化的,全部予以费用化,计入当期损益。人工费用的核算比业务招待费核算更能明确区分一些,企业应该分部门设置辅助核算项目。对于规模较小、部门设置不齐全的企业,应该对人员的职责分工加以明确。对于多岗一人的情况可以按照一定的标准进行划分,如按为在建工程服务的小时数进行加权平均等,划分标准要尽可能合理,为费用的资本化提供可靠的证据。

2. 严格区分建设中试运营与正式运营的时间节点。根据会计准则解释公告,在建工程在测试是否达到预定可使用状态过程中产生的微量收入应该冲减在建工程的成本。因此,在建工程应该区分试运营和正式运营的时间节点,这是判断在建工程何时结转为固定资产的节点,也是何时确认收入的节点。

具体来说,在某些行业,在建工程如果试运营合格后会有相应的验收合格证书,验收合格证书出具的时点应该是试运营与正式运营区分的节点,并且正式运营后产生的收入应该比较稳定,可能具有稳定增长的趋势。如果某些行业在建工程试运行合格之后没有合格证书等验收报告,财务人员应该咨询工程部门等相关人员,询问技术上是否达到运营的条件。

# 农产品增值税进项税额核定扣除方法点评

骆剑华

(重庆电子工程职业学院财经学院 重庆 401331)

**【摘要】** 财税[2012]38号文件对用于三类产品生产销售的购进农产品采用核定方式确定可抵扣进项税额,较好地解决了之前纳税人“增值税倒挂”和“高征低扣”等“税制之痛”。但在具体核定扣除方法上存在一定不足,本文就外购农产品用于生产销售的进项税额核定扣除方法提出自己的思考和改进建议。

**【关键词】** 农产品 增值税 进项税(额) 核定扣除

## 一、政策解读

《关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税[2012]38号)规定:自2012年7月1日起,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,其购进农产品无论是否用于生产上述产品,增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》(以下简称《实施办法》)的规定抵扣。

1. 适用对象。财税[2012]38号文件规定,纳入试点核

3. 根据预期独立性分项目核算在建工程。根据《企业会计准则第4号——固定资产》,固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提提供经济利益,适用不同折旧率或折旧方法的,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

如果在建工程由多部分构成,单个部分能够独立产生经济利益的流入且达到预定可使用状态,应该将该部分结转为固定资产。如果未办理竣工结算,应该暂估入账,待结算之后对固定资产原值进行调整,但不再调整之前已经计提的折旧。

部分在建工程达到预定可使用状态且能独立产生经济利益时结转固定资产也是边建设边运营企业容易忽略的问题。这就要求企业在对在建工程进行辅助核算的时候,根据预计未来产生经济利益是否独立分部分进行核算,在项目大类下根据独立性划分各组成部分,费用的归集也应严格按此归集,为各独立部分在建工程的后续结转做好准备。

## 四、结论

企业边建设边运营的会计核算工作成本相对较大,

定抵扣进项税涉及以农产品为原材料的从事液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油生产的一般纳税人企业;适于核定抵扣的征税对象只限于用于生产上述三类产品的外购农产品(原材料)(这里的农产品是指初级农产品),其他农产品购进仍实行凭票定率抵扣。之所以选择上述三行业试点,原因在于,核定抵扣要求纳税人会计核算规范、健全,生产成本清晰、透明,本次纳入试点的行业企业符合上述要求,对试点有利。

2. 抵扣环节。试点前,购进前述农产品时,凭收购发票、增值税专用发票、海关完税凭证等抵扣进项税,即购

但这是大部分处于成长期或者准备扩张的企业进行运营的一种经营策略,做好在建工程核算的前期准备工作是十分必要的。本文就在建工程的核算在实践中遇到的问题提出自己的几点建议,希望能够为在建工程的准确核算提供依据。

## 主要参考文献

1. 张杭.在建工程试生产会计核算探讨.财会月刊,2013;7
2. 王桂红.浅议在建工程的核算与应用.中小企业管理与科技(下旬刊),2012;4
3. 贾文辉.在建工程项目管理与财务核算怎样做到无缝衔接.财经界,2013;8
4. 戴莹.在建工程核算中存在的问题及对策.财经界,2012;16
5. 刘利君.重资产型企业在建工程转固的现状与建议:基于国内某大型建材公司的案例分析.现代经济信息,2014;1
6. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006