

企业在建工程试运转的帐务处理

赵先兰 陆素萍 文高冉

《企业财务通则》规定：“在建工程完工以前因试运转发生的支出和营业性收入，一般计入或者冲减在建工程成本。”行业财务制度规定，商品流通企业、旅游服务业的在建工程试营业发生的营业收支，列为当期损益；工业和农业企业在建工程在交付使用前因试运转形成的可以对外销售的产品等，按照实际销售收入或预计售价扣除税金后，冲减在建工程成本，发生的支出，计入在建工程成本。

商业、旅游服务业在建工程试营业的帐务处理与正常营业收支相同，这里不赘述。以下就工业企业（假定为一般纳税人）在建工程试运转收支业务的帐务处理，谈谈看法。

试运转发生的生产准备成本，如临时供电、供水、供气、抽调生产工人、准备工卡模具、布置生产线等支出，借记“在建工程”科目，贷记“生产成本”、“制造费用”等科目。

外购或领用本企业的原材料，其价款连同增值税（进项税额）计入“在建工程”科目。例如：

1. 领用本企业原材料用于在建工程试运转，该批材料的进价为50 000元，增值税为8 500元，用于生产A产品。经测算，在正常生产状态下，该批材料可生产A产品50件。会计分录为：

借：在建工程——工程物资 58 500
贷：原材料 50 000
贷：应交税金——应交增值税（进项税额转出）8 500

2. 若上述原材料从外部购入，会计分录为：

借：在建工程——工程物资 58 500
贷：银行存款 58 500

试运转产品经检验质量合格的可以对外出售。出售后，除收回价款外，还有应上缴的增值税（销项税额）。按规定，出售产品的收入应冲减在建工程成本。假如上述原材料仅生产A产品45件，经检验有40件质

量合格（试运转很可能造成原材料浪费，且次品率高），可以对外出售。出售时，收到价款60 000元，增值税10 200元。会计分录为：

借：银行存款 70 200
贷：在建工程——×工程 60 000
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）10 200

若A产品为应税消费品，税率为10%，则该项消费税应从销售收入中扣除，然后冲减在建工程成本。

A产品应交消费税=60 000×10%=6 000（元）

会计分录应为：

借：银行存款 70 200
贷：在建工程——×工程 54 000
贷：应交税金——应交消费税 6 000
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）10 200

按照《增值税暂行条例》的规定，用于固定资产在建工程的购进货物，其进项税额不得从销项税额中抵扣。笔者认为，这里所说的“购进货物”是指构成固定资产实体或实际消耗的、不能作为有形动产继续销售的、视同最终消费的购进货物。而用于在建工程试运转、作为产出有形动产且构成其价值的原材料，没有构成固定资产实体，其产品可以对外出售，因此就不能视同最终消费。按《条例》规定：上一环节购进货物支付款项时得到的增值税专用发票上注明的价外税款，在计算本环节销售货物应纳税款时予以扣除，以避免重复纳税的现象。所以，用于试运转原材料的进项税额也应从其产品的销项税额中扣除。而该进项税额已事先通过“进项税额转出”或直接计入了在建工程成本，如何计算抵扣和帐务处理，就值得推敲了。笔者认为，工业企业在在建工程试运转业务一般较少，在金额很小的情况下，为简化核算，可不作抵扣，全部由在建工程成本负担。若金额较大，应作抵扣处理，但无需单独设置会计科目，可在领用或购买原材料、记入在建工程成本的同时，将

改进劳动保险会计的

构想

王战国

随着劳动保险制度的改革和现代企业制度的建立,企业如何确认、计量、核算劳动保险费用,建立科学的劳动保险会计,对于保护劳动者合法权益,如实反映企业财务状况,准确地计算企业的经营成果,已成为目前不可忽视的重要问题。笔者就改善现行劳动保险费核算办法,谈一点粗浅的看法。

1. 劳动保险费的确认和计量

我们知道固定资产包括取得成本、运行成本和清理成本。这三种成本在其有效使用期内以折旧形式分期摊入企业成本。同样道理,劳动者包括成长教育成本,恢复体力脑力成本以及退休退养成本。其中前两种成本以工资形式计入各期成本,劳动保险是否也能象固定资产清理成本那样在劳动者有劳动能力期间计入成本呢?我认为答案是肯定的。劳动保险费既然是劳动

力价值的组成部分,是对劳动力价值的附加补偿,那么劳动者对其附加价值有请求权和追索权,根据等价交换原则,企业不应当无偿占有劳动者的附加补偿价值。因此在劳动者提供劳务之后,企业除及时支付工资外,还要及时确认和计量这部分延期支付的附加价值,并计入当期成本。这样,不仅正确地反映了企业当期的财务状况和经营成果,也及时、完整地体现了劳动力价值。

劳动保险费的计量取决于历史的和道德的因素,主要包括:①现时的社会平均寿命年龄S。社会平均寿命年龄S越大,所需劳动保险费越大;反之就小。社会平均寿命年龄根据现时统计数字可得到。②法定退休年龄T。平均寿命一定,法定退休年龄越大,劳动保险费越小;反之,越大。③社会平均参加工作年龄G。参加工作年龄越大,至退休工作年龄越短,则单位工作年

该进项税额另行登记备查簿。这里要注意,在计算抵扣时,试运转中浪费(包括次品所耗)原材料的进项税额不能从销项税额中扣除,只有已销(或可销)的试运转产品所耗原材料的进项税额,才能从销项税额中扣除,且扣除数额应以试运转产品全部销项税额为限,不足抵扣的部分,由在建工程成本负担。计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{可从销项税额中扣除的进项税额} &= \text{全部试运转原材料的进项税额} \times \\ \frac{\text{实际生产的合格品数量}}{\text{正常状态下的产品产量}} &= 8500 \times \frac{40}{50} = 6800 (\text{元}) \end{aligned}$$

上式中“正常状态下的产品产量”,是根据实际耗用的原材料数量,按正常状态下同类产品所耗原材料的一般水平计算的。若为新开发产品,可运用技术测定等方法计算出标准产量,用“标准产量”替代上式中“正常状态下的产品产量”。

本例中,可从销项税额中扣除的进项税额为6800元,试运转产品的销项税额为10200元,足以抵扣。在

帐务处理上,应用红字冲减“应交税金”(进项税额转出)科目,会计分录为:

借:在建工程——×工程 6800 (红字)

贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出) 6800 (红字)

次品的残料也要妥善处理。如本例,5件次品的残料作价2000元,暂作工程物资保管,会计分录为:

借:在建工程——工程物资 2000

贷:在建工程——×工程 2000

从上述处理方法可以看出,将试运转收入全部冲减在建工程成本,又不缴纳所得税,容易出现企业人为地对交付使用的固定资产不办手续,长期下去,还可能导致形成的固定资产价值不实。因此,为避免发生这种情况,控制不正常移交,应当加强在建工程的管理,严格按照规定移交并验收已完工的在建工程。

责任编辑 温彦君