

2000.4.5

企业会计准则培训教程

企业会计准则 ——建造合同

核算·披露·审计操作指南



中国物价出版社

企业会计准则培训教程

企业会计准则

——建造合同核算·披露·审计操作指南

主 编 田 明 艾宝君

中国物价出版社

· 北京 ·

责任编辑：郭爱东

责任校对：刘传芳

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则培训教程/田明等著. —北京：中国物价出版社，1999. 2

ISBN 7-80070-842-X

I. 企… II. 田… III. 企业管理-会计制度-教材 IV. F275. 2-43

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 04179 号

出版

中国物价出版社

发行

社址 北京月坛北小街 2 号

邮编 100837

经销 新华书店

印刷 北京忠信诚印刷厂

开本 787 毫米×1092 毫米

印张 118

字数 1880 千字

版次 1999 年 2 月第 1 版

印次 1999 年 2 月第 1 次印刷

书号 ISBN 7-80070-842-X/F·638

定价 219.00 元 (本册定价 29.00 元)

本书编委会

主 编	田 明	艾宝君	李德光	
副主编	姜志国	李福和	邢海玲	
作 者	张善轩	薛 春	冯春雪	苗海荣
	苏春林	宋 磊	牟小楠	韩建勋
	蒋 敏	吴景阳	胡全保	唐宝发

目 录



企业会计准则——建造合同	(1)
第一章 建造合同准则概述	(5)
第一节 建造合同准则的意义	(5)
第二节 建造合同准则的内容框架	(6)
第二章 建造合同	(10)
第一节 经济合同	(10)
第二节 建造合同	(15)
第三节 合同分立与合同合并	(21)
第三章 建造合同收入与成本的会计处理	(24)
第一节 合同收入	(24)
第二节 合同成本	(30)
第三节 合同收入与合同成本的会计处理	(35)
第四节 会计处理综合实例	(47)
第四章 建造合同会计核算实例	(56)
第一节 成本费用的核算(上)	(56)
第二节 成本费用核算(下)	(62)
第三节 收入的核算	(81)
第四节 几种相关资产的核算	(87)
第五节 建造合同会计核算操作实例	(97)
第六节 基建工程预决(结)算审计	(104)
第五章 建造合同准则的比较研究	(120)

第一节 现行实务与建造合同准则·····	(120)
第二节 国际建造合同准则与我国建造合同准则·····	(126)
第三节 各国会计准则有关建造合同的规定·····	(138)
第四节 国际会计准则有关建造合同的规定·····	(145)
附录：相关法律法规·····	(165)

企业会计准则——建造合同

引言

1. 本准则规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。

2. 由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度，因此，本准则的主要问题是将合同收入和合同成本分配计入实施工程的各个会计年度。

在一个会计年度内完成的建造合同，应在完成时确认合同收入和合同费用。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 建造合同，指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。

(2) 固定造价合同，指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。

(3) 成本加成合同，指以合同允许或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

(4) 完工百分比法，指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。

合同分立与合同合并

4. 一般情况下，本准则适用于单项建造合同。

5. 如果一项建造合同包括多项资产，在同时具备下列条件的情况下，每项资产应分立为单项合同处理：

(1) 每项资产均有独立的建造计划；

(2) 建造承包商与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；

(3) 每项资产的收入和成本可单独辨认。

6. 一组合同无论对应单个客户还是几个客户，在同时具备下列条件的情况下，应合并为单项合同处理：

(1) 该组合同按一揽子交易签订；

(2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；

(3) 该组合同同时或依次履行。

合同收入

7. 合同收入包括：

- (1) 合同中规定的初始收入；
- (2) 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

8. 合同收入应以收到或应收的工程价款计量。

9. 合同变更指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。因合同变更而增加的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 客户能够认可因变更而增加的收入；
- (2) 收入能够可靠地计量。

10. 索赔款指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中的成本的款项。因索赔款而形成的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 根据谈判情况，预计对方能够同意这项索赔；
- (2) 对方同意接受的金额能够可靠地计量。

11. 奖励款指工程达到或超过规定的标准时，客户同意支付给建造承包商的额外款项。因奖励而形成的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 根据目前合同完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过既定的标准；
- (2) 奖励金额能够可靠地计量。

合同成本

12. 合同成本应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

13. 合同的直接费用包括：

- (1) 耗用的人工费用；
- (2) 耗用的材料费用；
- (3) 耗用的机械使用费；

(4) 其他直接费用，包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用等。

14. 间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用，包括临时设施摊销费用和施工、生产单位管理人员工资、奖金、职工福利费、劳

动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消费、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

15. 直接费用在发生时直接计入合同成本,间接费用应在期末按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。

16. 与合同有关的零星收益,例如合同完成后处置残余物资取得的收益,应冲减合同成本。

17. 合同成本不包括下列费用:

- (1) 企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用;
- (2) 船舶等制造企业的销售费用;
- (3) 企业筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。

18. 因订立合同而发生的有关费用,应直接确认为当期费用。

合同收入与合同费用的确认

19. 如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。

20. 固定造价合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件:

- (1) 合同总收入能够可靠地计量;
- (2) 与合同相关的经济利益能够流入企业;
- (3) 在资产负债表日,合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定;
- (4) 为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量,以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。

21. 成本加成合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件:

- (1) 与合同相关的经济利益能够流入企业;
- (2) 实际发生的合同成本,能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

22. 企业确定合同完工进度可以选用下列方法:

- (1) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例;
- (2) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例;
- (3) 已完合同工作的测量。

23. 采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时,累计实际发生的合同成本不包括下列内容:

- (1) 与合同未来活动相关的合同成本,例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本;
- (2) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

24. 当期完成的建造合同，应按实际合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额确认为当期收入，同时按累计实际发生的合同成本扣除以前会计年度累计已确认的费用后的余额确认为当期费用。

25. 如果建造合同的结果不能可靠地估计，应区别以下情况处理：

(1) 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用。

(2) 合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为费用，不确认收入。

26. 如果合同预计总成本将超过合同预计总收入，应将预计损失立即确认为当期费用。

披露

27. 企业应披露下列与建造合同有关的事项：

(1) 在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利（或亏损）；

(2) 在建合同工程已办理结算的价款金额；

(3) 当期确认的合同收入和合同费用的金额；

(4) 确定合同完工进度的方法

(5) 合同总金额；

(6) 当期已预计损失的原因和金额；

(7) 应收账款中尚未收到的工程进度款。

附则

28. 本准则由财政部负责解释。

29. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

第一章 建造合同准则概述

第一节 建造合同准则的意义

一、准则的制定背景

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,在这种情况下,如何将合同收入与合同成本进行配比,分配计入实施工程的各个会计年度,就成为一个非常重要的问题。一般来说,持有待售存货的收入是在卖方将该项目所有权上的重大风险和报酬转让给买方时予以确认。这类销售通常是在存货被购买或生产后相对较短的时间内发生,相对建造工程而言,单项金额往往不是很大。相反,建造合同中在建工程的金额一般比较重大,且需较长的时间来完成工程。为此,在确认合同收入和合同成本时,必须考虑权责发生制的要求,采用系统合理的方法。

有关建造合同的核算方法,《施工企业会计制度》作了规定,随着市场经济发展和经济业务日趋复杂以及报表使用者对上市公司会计信息质量要求的提高,现行制度中相关会计处理方法已暴露出存在的局限性,为此有必要加以改进。相对于现行做法,建造合同准则在建造合同收入的确认、计量、开单结算的账务处理以及预计合同亏损的处理方法等方面作了较大改革。

新颁布的准则规范了建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。这里所讲的建造承包商,是指根据合同为客户建造工程(或大型资产)的企业,如承包建造房屋、建筑物的建筑安装企业、承包建造船舶、飞机和大型机械设备的制造企业。

由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,因此,准则主要规范了如何将合同收入和合同成本分配计入实施工程的各个会计年度的问题。根据《中华人民共和国会计法》的规定,“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。在一个会计年度内完成的建造合同,应在完成时确认合同收入和合同费用。例如,某建造合同于1997年1月5日开工,1997年12月20日完工。企业应于1997年12月20日确认该项合同的收入和费用。建造合同的施工期较长,通常要跨越一个会计年度,为了及时反

映各年度的经营成果和财务状况，一般情况下，不能等到合同工程完工时才确认收入和费用，而应按照权责发生制的要求，遵循配比原则，在合同实施过程中，按照一定的方法，合理确认各年的收入和费用。具体如何进行，准则明确地做了规定。

二、建造合同准则的意义

建造合同准则是一个特殊的业务准则，其间，既有收入的确认和计量，也有成本的会计处理。与今年同时颁布的收入准则比较，建造合同收入的确认与收入会计准则是一致的，即确立了收入是一种经济利益流入的观点，它最终会增加股东权益。

1. 收益计量会更真实。在跨期收入的确认方面，建造合同准则废止了完成合同法，要求采用与国际会计准则相一致的完工百分比法，这更符合会计上的配比原则，收益计量会更真实。只是，完工百分比法对完工程度和成本核算有着更高的要求，也要求披露更多的信息，这会增加会计师的工作量，同时这对会计师的职业判断提出更高的要求。

2. 对损失和一些不确定事项的处理要稳健。就成本信息本身来说，与IAS11相比，我国新的准则采用了更加严格的制造成本法，将折旧费、修理费、以及相关的保险费支出作为间接费用处理，同时，也不要求进行利息费用资本化。因而，从成本的角度，我国的建造合同会计准则比IAS11更稳健，而对损失和一些不确定事项的处理，新准则与国际会计准则保持一致，而比原有会计处理方法更加稳健。

3. 新准则的采用不会对我国上市公司的总体利润水平产生重大影响。从B股公司所报告的利润信息看，我国原有的收入确认要求与国际会计准则差异不显著。因而，新准则的采用不会对我国上市公司的总体利润水平产生重大影响，但一些公司会计方法的系统性变化（主要从完成合同法变到完工百分比法），会对公司98年利润产生负面的影响。

第二节 建造合同准则的内容框架

一、内容框架

建筑合同准则主要包括八个部分。

1. 引言。指出了准则所规范的内容，建造合同的会计核算和会计报表披露。

2. 定义。定义部分主要解释了准则中所使用的定义，使使用者在阅读有关部分时不至于引起误解。主要定义包括建造合同，固定造价合同，成本加成合同，完工百分比法四个概念。

3. 合同分立与合同合并。这部分是针对一些特殊情况，在实务中存在几个组成部分

组成一个合同或几个合同能够组成一个合同而规定的，扩大了准则的适用范围，文中具体规定了分立与合并所具备的条件。

4. 合同收入。这部分主要说明合同收入的组成内容。

5. 合同成本。这部分具体说明了合同成本的组成内容，以及对合同成本的处理原则。

6. 合同收入与合同费用的确认。这部分指出合同收入与合同费用确认的主要方法：完工百分比法的运用条件与运用方法。并说明了两种特殊情况下（不能使用完工百分比法）的处理方法。

7. 披露。说明了会计报表中应说明的有关事项。

8. 附则。说明了准则的解释权及生效日期。

二、内容分析

建造合同是指期限超过一年以上的合同，包括建筑物、道路、桥梁、船舶、飞机和大型机械等内容。它建设期限长，造价高，对利润等财务指标影响大。而现行实务中对此类业务的处理欠规范，且不同企业间的会计方法缺乏可比性。新发布的《建造合同准则》以单独的具体会计准则的形式对其加以规范，突出了这类业务在收益决定过程中的特殊地位。

（一）关于规范范围

新准则用于规范承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露，在准则中明确各项资产单独的建造计划、单独的协议且相应的收入和成本可以分辨，则应视为单项建造合同；如果一组合同属一揽子交易，各合同依次或同时执行且构成一个具有综合利润率工程的组成部分，也应视为单项建造合同。这对防止用一种合同上的利润另一些合同的亏损（或相反），增加财务信息对投资者的有用性，防止利润操纵方面，具有积极的意义。新准则采用从简原则，没有就建造额外资产或提供额外劳务、拆毁或复原资产等内容作出规定。

在合同的分类上，新准则将合同分为固定造价合同和成本加成合同两类。

（二）关于合同收入

新准则认为合同收入应包括议定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等原因形成的收入。在收入的概念上与“收入具体会计准则”的界定一致，即收入是一种经济利益的流入，包括现金流入，其他资产的增加或负债的减少，体现了收入在实质上将增加所有者权益这一重要观念。在合同变更、索赔、奖励收入的界定上，要求收入形成的可能性存在，能可靠地计量并强调此类收入必须是客户认可，能够可靠预计等操作性标准，使

新准则更具操作性。但准则对合同变更等原因所导致的收入减少问题却没有述及。

在收入确认的方法上，新准则废弃了完成合同法，要求采用完工百分比法。这种处理更符合会计上的权责发生制原则、配比原则和稳定性原则。在完成合同的过程中，为取得收入的努力和耗费已经付出，收入实际上已赚得，即使未发生结算关系，也应确认收入，从而增加了收益信息的真实性和可比性。新准则并没有采用完成合同法，这与股份公司会计制度并不一致，后者允许建筑安装工程合同按完成合同法和完工百分比法确认收入和费用，原股份制试点企业会计制度也主张两种方法并用。可见，新准则较现行会计实务而言，有一定的超前性，但考虑到我国一些企业资金短缺，拖欠较为严重，合同收入的收回具有较大程度不确定性的现实，完工百分比法并不适用。因此，新准则要求在合同结果不确定时，采用回收成本法，就是以回收的合同成本的金额确认为收入；在合同成本不可能收回时，则立即确认为当期费用；如果合同损失可以可靠地加以估计，则应在当期计提相应地合同损失准备。这些内容，在旧的会计制度中是没有明确规定的。可以说，新准则改变了建造合同收入的方法体系，需要强调，企业要达到准则的要求，必须加强会计的基础核算工作。

（三）关于合同成本

新准则并没有简单罗列合同成本的内容，而是参照国际会计准则将有关成本项目划分为直接成本、间接成本和期间费用三部分，这与制造成本法的要求是一致的，有利于提高成本信息的相关性。同时，也界定了列入直接制造成本的主要项目和需分配列入支持成本的项目，这有助于提高各公司间财务信息的可比性，对防止合同成本计量过程中的随意性不无好处。

新准则对修理费用采用以实际支付额在间接费用中反映，新准则没有涉及保险费用等项目，按我国会计准则，一般作期间费用，新准则不要求进行利息费用资本化，新准则将租用（自有）机械使用费计入直接成本，而将固定资产折旧与修理费一起计入间接成本进行分摊，这样处理的理由可能主要是简单易行。显而易见，企业因租用或使用自有机械所产生的成本在构成和金额上会有一些差异。

（四）关于完工程度

完工程度是完工百分比法的基础。新准则 22 条规定，企业确定合同完工进度可以选用下列方法：

- （1）累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；
- （2）已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；
- （3）已完合同工作的测量。按照我国的通行作法，过程预算是预计成本的一个最重

要的现实标准，但预计成本和过程预算毕竟是两码事。随着经济条件的变化，可能会修改预算，这就应调整预计成本总额。更进一步，如果原材料价格、设备使用费标准等发生变化的情况下，又是否需要调整预计成本总额呢？这些问题都需进一步明确。

在确定合同成本时，新准则要求扣除已投入但尚未使用的材料成本和对分包工程的预付款，这符合国际惯例，也有利于防止利润操纵，确保收益的真实性。而立即确认预计合同损失（合同预计总成本超过合同总收入的部分）的做法也符合稳健原则。

此外，新准则较之股份有限公司会计制度有着更多的信息披露要求，包括合同收入、合同成本、价款结算、完工进度以及预计损失等多种信息。国际会计准则要求披露附条件的进度款或称扣留金额，新准则不作要求。

第二章 建造合同

第一节 经济合同

一、经济合同法

（一）经济合同法与经济合同的概念

经济合同法是调整平等民事主体的法人、其他经济组织、个体工商户、农村承包经营户相互之间，为实现一定经济目的，明确相互权利义务关系的法律规范的总称。《中华人民共和国合同法》是于1981年12月13日由第五届全国人民代表大会第四次会议通过，于1982年7月1日起生效，并根据1993年9月2日第八届全国人民代表大会常务委员会第三次会议《关于修改〈中华人民共和国合同法〉的决定》进行了修正。这是我国所有经济合同的订立、变更、解除、履行、违约处理所必须执行的基本法律。所有根据此法制订的各种法规、条例、范本均需在经济活动中予以执行。

经济合同法所调整的是经济合同关系。具体包括两类：即国家有关经济合同管理机构与经济合同当事人之间的管理关系；经济合同当事人之间的平等主体的协作关系。

合同是商品生产和交换的产物，是商品交换得以实现的法律形式。经济合同是特定的主体之间为实现各自的经济目的，在平等的基础上共同作出的一种法律行为。

（二）经济合同的种类

我国《经济合同法》第八条明确经济合同主要有“购销、建设工程承包、加工承揽、货物运输、供用电、仓储保管、财产租赁、借款、财产保险以及其他经济合同”。随着市场经济体制的建立，又出现了技术开发、咨询、联营等新的经济合同。

基本建设工程涉及到多方面的经济利益，往往需要多个经济合同来调整各方关系。一般的建设所涉及的合同主要有勘察设计合同、建设工程承包合同、设备采购合同、设备租赁合同、贷款合同、技术协作合同、保险合同等。

（三）经济合同的主要条款

经济合同的全部内容应包括约首部分，即关于签订经济合同的当事人，法定代表人；合同的主要条款；签约人，签约地，签约日期和其他附件等。

经济合同的种类不同，所包含的主要条款也有所不同，综合各种经济合同的共同点，我国经济合同法规定经济合同的主要条款包括以下几个方面：

1. 标的

标的是指经济合同当事人双方权利和义务共同指向的事物，通常它是指货物、劳务、工程项目以及货币等。建筑安装工程承包合同的标的是建筑工程项目；购销合同的标的是货物等。标的是经济合同的核心，它是当事人双方权利和义务的焦点。因此，当事人双方签订经济合同时，首先要明确合同的标的，没有标的或标的不明确，必然会导致经济合同无法履行，产生纠纷。

2. 数量和质量

数量是计算的尺度，把标的定量化，以便计算价格和酬金。签订经济合同时，必须明确标的数量，且必须使用国家法定计量单位，做到计量标准化、规范化。质量是标的物内在的特殊物质属性和社会属性，是不同标的物之间差异的具体特征。在签订经济合同时，必须对标的物质质量作出明确规定。标的质量，有国家标准的按国标签约；没有国标可依的，而有行业标准的按行业标准签约，没有上述标准，可按地方标准或企业标准签约。

3. 价款或酬金

价款是指当事人一方为取得对方转让的标的物，而支付给对方一定数额的货币。酬金则是指当事人一方为对方提供劳务、服务，而获得一定数额货币的报酬。价款和酬金是经济合同经济利益的集中体现，必须在合同中明确，且一般应由文字表明，当合同中既有文字又有阿拉伯数字同时表示时，以文字表述为准，同时要明确采用的货币品种。

4. 履行的期限、地点和方式

履行期限是指当事人交付标的和支付价金的日期。经济合同中都必须写明具体的履行起止日期。否则，就会导致义务人在任意期限内履行义务或无限期拖延义务的履行而不必承担违约责任。履行地点是指当事人交付标的和支付价金的地点。履行地点不仅是关系到权利人实现权利和义务人履行义务发生地的依据，还是关系到仲裁机关和人民法院受理经济合同纠纷案的一项重要条款，不能遗漏。履行方式是指经济合同规定当事人双方以哪种具体方式转移标的物和结算价金。各种经济合同的履行方式各不相同，必须由具体合同注明。

5. 违约责任