

# 施 工 企 业 财 务 会 计

阎达五 顾问  
季知元 编著



中国财政经济出版社

# 施工企业财务会计

阎达五			顾问
袁建民	陈棠生	李祥辉	主审
季知元	张舒伊		编著

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

**施工企业财务会计**

阎达五 顾问  
袁建民 陈棠生 李祥辉 主审  
季知元 张舒伊 编著

\*

中国财政经济出版社 出版发行

(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京交通印务实业公司印制

\*

850×1168 毫米 32 开 21.5 印张 570 千字

1993 年 9 月第 1 版 1993 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1-10000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-2433-1/F·2306

(图书出现质量问题, 本社负责调换)

## 序

施工企业在国民经济中是一个非常重要而又相当特殊的行业,对这类企业的核算与管理只能采取有别于一般企业的理论、原则与方法。为此,世界上大多数国家都将此类企业视为一种特殊行业,制定和实施独特的具体会计准则,国际会计准则委员会为之制定、颁发了国际会计准则第11号施工合同会计。据我所知,我国财政部制定具体会计准则的规划中也包含有这一准则。学习财会专业知识,既要学习基本会计准则(即通用性准则),也要掌握诸多特殊业务、特殊行业和特殊经营方式的具体准则,这样才能做到既懂得原理、原则,又能够结合实际情况进行具体运作。

我国配合《企业会计准则》和《企业财务通则》的发布与实施,已经印发了《施工企业会计制度》和《施工企业财务制度》,并要求自1993年7月1日起执行。呈献给广大读者的这本《施工企业财务会计》,就是按照已公布的《两则》、《两制》精神编写的。正如作者所说,施工企业是一种承担建筑安装工程和其他专门工程施工的生产企业,与其他各类企业相比,无论在生产经营活动方面,还是在内部组织管理方面,施工企业都有着自己的显著特点,而这些特点应该而且必须在财务会计中有所反映。本书的作者充分考虑到了这一点,因而这是一本取材丰富、体系严谨、特点突出、论述深入、很适合施工行业财会工作者学习的专业读物。本书以施工企业的正常生产经营业务的核算为论述重点,同时还分析了企业设立、分立、合并以及清算等活动的会计业务,并从不同的角度,阐述了施工企业内部组织的会计核算方法。在体系结构上,本书以会计对象要素为主线,深入浅出、通俗易懂地叙

述了企业会计的原理与实务，并运用各种图表，简明扼要地总结、归纳了许多繁杂的会计方法。我相信，这样做可以使读者收到事半功倍的效果。

本书的出版，为我国的会计学术园地又增添了一朵鲜艳之花。本书既是施工企业在职工作者的良师益友，也是有关院校相关专业在读学子的学习教材，同时对其他行业的财会人员也有较高的参考价值。正值本书出版之际，略述数语，以表庆贺！

中国人民大学教授 阎达五  
中国会计学会副会长

1993.9于人大林园

# 前 言

《企业会计准则》的颁布和实施，就象一场风暴一样席卷了中国会计界，从而使得广大会计工作者面临着一次会计知识和会计观念的大更新。为了满足施工行业会计工作者和在校学生学习的需要，我们根据《企业会计准则》、《企业财务通则》、《施工企业会计制度》、《施工企业财务制度》，编写了这本《施工企业财务会计》。

在社会主义市场经济体制下，企业的设立、分立、合并及清算行为将随时可能发生，因此，本书除了重点阐述企业正常营业情况下的会计理论和实务之外，还兼述了企业非正常营业情况下的各种会计业务；并以企业本级核算为核心，同时论述了施工企业内部独立核算单位和基层核算单位的财务会计原理和方法。

在编写过程中，本书力求以通俗的文字、简单的示例、形象的图表，来阐述深奥的会计理论、繁杂的会计方法及业务，努力通过归纳性的提示，尽量使读者知其然也知其所以然，力争包容施工企业可能涉及的各种会计实务，以尽量增强本书的实用性和可操作性。

同时，为了满足学校教学、短期培训及自学的需要，本书还配有概括各章重点与难点的复习题及从填制银行结算凭证到编制财务报告全过程的综合练习题，以增强仿真模拟实际工作的效果，达到学用一致的目的。

全书共分为十二章，由季知元编著、张舒伊协助编写。本书由我国著名会计专家、博士研究生导师阎达五教授担任顾问，由主管全国施工企业财务制度的中国人民建设银行总行袁建民（副

处长、经济师)、长期从事施工企业财会组织领导工作的陈棠生(交通指挥部处长、高级会计师)、长期从事施工企业会计教学和研究工作的李祥辉(人民大学会计学教授、《建筑会计》杂志副主编)主审,并经交通部蒋国芳(处长、高级会计师)、徐文兴(副处长、会计师)和核工业总公司刘玉宝(总会计师、高级会计师)及下列各位审定(以姓氏笔划为序):王立俭(通信建设总公司高级会计师)、王树图(铁道部副处长、高级会计师)、王永浩(铁道部高级会计师)、任建湖(中建总公司处长、高级会计师)、余民声(通信建设总公司会计师)、张兆明(交通指挥部处长、会计师)、杜书林(中建总公司处长、会计师)、李建生(铁道部副处长、高级会计师)、李福生(水电指挥部处长、会计师)、杨阔泉(铁道部高级会计师)、徐培刚(核工业总公司会计师)。张秀梅、曹玉、李青岸、李磊、雷勋平、王建军和王军诸位对本书初稿提出过宝贵的修改意见,在此一并致谢!

由于作者水平所限,加上许多会计理论和方法尚处于探讨、研究过程之中,对于本书的不足之处,敬请读者批评指正。

作 者

1993. 9. 于北京

# 目 录

<b>第一章 总 论</b> .....	(1)
第一节 企业财务会计及其结构体系.....	(1)
第二节 施工企业及其财务会计.....	(3)
第三节 企业会计准则原理.....	(9)
第四节 会计等式 .....	(28)
<b>第二章 货币资金</b> .....	(32)
第一节 现 金 .....	(32)
第二节 银行存款 .....	(35)
第三节 其他货币资金 .....	(55)
<b>第三章 应收款项</b> .....	(63)
第一节 应收票据 .....	(63)
第二节 应收帐款 .....	(67)
第三节 内部往来 .....	(72)
第四节 其他应收款项 .....	(86)
<b>第四章 存 货</b> .....	(96)
第一节 存货的分类及核算环节 .....	(96)
第二节 存货核算的要点.....	(102)
第三节 存货取得的核算.....	(107)
第四节 存货发出的核算.....	(121)
第五节 周转材料和低值易耗品.....	(136)
第六节 库存物资损益与价格调整.....	(146)
<b>第五章 固定资产</b> .....	(154)
第一节 固定资产的分类与计价.....	(155)



第二节	专项工程	(160)
第三节	固定资产的增减	(174)
第四节	固定资产的折旧	(193)
第五节	固定资产修理、租出、租入和内部转移	(205)
<b>第六章</b>	<b>对外投资、无形资产及其他资产</b>	(217)
第一节	对外投资的分类与计价	(217)
第二节	短期投资	(224)
第三节	长期投资	(228)
第四节	无形资产	(246)
第五节	临时设施	(253)
第六节	递延资产及其他资产	(260)
<b>第七章</b>	<b>流动负债和长期负债</b>	(269)
第一节	短期借款及应付票据	(271)
第二节	应付工资	(276)
第三节	应交税费	(308)
第四节	其他流动负债	(320)
第五节	长期负债	(334)
<b>第八章</b>	<b>成本与费用</b>	(364)
第一节	成本与费用概述	(364)
第二节	成本核算的组织与任务	(371)
第三节	成本核算的一般程序和方法	(374)
第四节	生产费用分配与在产品成本确定的一般方法	(388)
第五节	公司工程成本	(405)
第六节	期间费用	(437)
<b>第九章</b>	<b>营业收入、利润及所有者权益</b>	(449)
第一节	工程结算收入	(449)
第二节	其他业务收支	(454)
第三节	营业外收支	(459)
第四节	投资收益	(461)

第五节	利润的计算及分配·····	(463)
第六节	所有者权益·····	(476)
<b>第十章</b>	<b>企业所属单位的会计核算·····</b>	<b>(502)</b>
第一节	企业所属单位会计核算概述·····	(502)
第二节	附属企业的会计核算·····	(505)
第三节	基层核算单位的会计核算·····	(530)
<b>第十一章</b>	<b>财务报告与财务分析·····</b>	<b>(573)</b>
第一节	财务报告的意义、种类及编制要求·····	(573)
第二节	对外财务报表·····	(576)
第三节	对外财务报表的合并与汇总·····	(607)
第四节	对外财务情况分析·····	(616)
<b>第十二章</b>	<b>外币业务及企业分立、合并与清算·····</b>	<b>(625)</b>
第一节	外币业务·····	(625)
第二节	企业分立与合并·····	(649)
第三节	企业清算·····	(662)
<b>附录</b>	<b>施工企业会计科目表·····</b>	<b>(672)</b>

# 第一章 总 论

## 第一节 企业财务会计及其体系结构

### 一、企业会计的分类

企业会计是提供企业的会计信息，以协助企业管理者及外部有关人士作出决策的一个经济信息系统。企业会计按照会计信息反馈对象的不同，分为企业财务会计和管理会计。

企业财务会计侧重于向企业外部使用者反映整个企业的财务状况和经营成果。企业外部使用者主要包括企业的投资人、债权人、主管财政及税务机关等，上市股份制企业还包括证券交易与管理机构。因而，企业财务会计也称为“对外报告会计”。

管理会计主要是向企业经营管理者及内部有关管理部门提供进行经营规划、加强经营管理、实施经济决策所需要的会计信息。因而，管理会计也称为“对内报告会计”。

企业财务会计与管理会计除了上述的服务对象不同之外，还有如下明显区别：(1) 二者的核算依据不同。企业财务会计必须依据企业会计准则和企业财务通则组织核算，管理会计则不受此限制，仅以满足企业内部经营管理的需要为依据。(2) 二者的核算方法不同。企业财务会计和管理会计各自都有互不相同的一系列专门方法。(3) 二者的核算对象不同。企业财务会计核算的对象，都是企业已经发生的或完成的经济业务，是历史的财务数据，

而管理会计核算的对象,不局限于企业经济活动中的财务方面,主要不是提供历史信息,而是提供反映和控制现在、预测和规划未来的信息。(4)二者核算质量的确认方式不同。企业财务会计最终生成的会计信息——财务报告,必须经过注册会计师审查并签证,而管理会计所产生的会计信息——各种备选方案及业绩评估报告等等,不需要专门的机构或人员进行审查,其质量只能由经济活动的结果予以验证。

企业财务会计与管理会计尽管存在上述不同,但二者是互相渗透、密切联系的。首先,二者的数据来源大部分是相同的。企业财务会计对企业发生的经济业务采用一系列专门方法进行记录、计量和报告,管理会计则对企业财务会计生成的会计信息进行加工和整理,二者的许多原始数据的来源是相同的。其次,二者的作用也不是绝然分开的。企业财务会计主要服务于企业外部的使用者,同时也服务于企业内部的管理者。管理会计主要服务于企业内部管理,有时也可服务于企业外部的使用者(如投资人在进行投资决策时参考企业管理会计生成的会计信息等等)。

此外,在企业会计中,还有一门独立的学科——成本会计。成本会计是指运用一系列专门的方法,对企业生产成本予以记录、计算、分析和考核的会计工作。从对资产的计量原则——历史成本原则及对损益的最终影响角度而言,成本会计与企业财务会计是密切相关的;从成本控制、分析、考核的目的及采用的手段角度而言,成本会计又属于管理会计的范畴。因此,企业财务会计涉及到成本会计,广义的管理会计也包含成本会计。

## 二、企业财务会计的体系结构

在一九九三年七月一日以前,我国的企业财务会计体系是建立在高度集中的计划经济体制基础之上的。不同所有制形式、不同经营方式的企业,执行的财务会计制度各不相同。这样,不仅难以形成公平竞争的客观环境,而且由于没有贯彻资本保全的原则以及直接表现为国家管理企业,加上记帐方法和会计核算方法

不统一，会计报表不规范，因而难于适应建立社会主义市场经济体制及对外开放的需要。

《企业会计准则》、《企业财务通则》的发布，标志着我国企业财务会计体系发生了根本变化。新的企业财务会计体系，是建立在《企业会计准则》、《企业财务通则》以及相关行业的财务制度和会计制度基础之上的。

企业会计准则是企业进行会计核算工作的规范。其基本作用是规定企业会计政策、统一企业财务会的核算标准和方法，以期达到规范企业会计核算业务、保证会计信息质量之目的。

企业财务通则是企业组织企业财务活动、实施财务管理必须统一遵循的原则和规范，是企业财务制度体系中最基本、最高层次的法规。其基本作用是明确企业有关财务名词概念、规定企业财务政策、统一企业财务活动的有关标准，以期达到规范企业的财务活动、保证会计信息的统一性与可比性之目的。

企业会计准则和企业财务通则具有强制约束力，是一切企业实施财务管理和组织财务会计核算的基本依据。

分行业颁布的会计制度，作为具体准则发布前的一种过渡措施，以会计对象要素为主线，规定了各行业常用会计科目的名称、代码、使用方法及会计报表的格式和填报方法，是各行业组织会计核算的具体依据。

分行业颁布的财务制度，是企业财务通则在各行业的具体化，因而统一了相关行业的财务规定和财务标准，是各行业组织财务活动和处理财务会计业务的具体章程。

## 第二节 施工企业及其财务会计

施工企业（又称建筑企业），是承担建筑安装和其他专门工程施工的生产企业，其主营业务是工程施工。

施工企业财务会计，是应用于施工企业的一种专业会计，其

体系结构包括企业会计准则、企业财务通则、施工企业会计制度和财务制度以及企业制定的内部财务会计制度。

## 一、施工企业及其财务会计的特征

施工企业用自己所拥有或控制的各种资产，从事建筑安装工程和其他工程的施工，生产建筑安装产品，以取得基本业务收入。并通过收入和费用的配比，确定企业的财务成果。与其他各类企业相比，施工企业有着自己显著的特点：

1. 产品的固定性。建筑安装产品从开始建设、投入使用直到报废，始终固定在同一地理位置。这种固定性带来了施工企业的流动性，即整个施工队伍及其拥有的各种财产物资要不断地从一个施工地点转移到另一个施工地点。这就要求在财务管理和会计核算上，要更加重视各种财产物资的管理和核算，及时、准确地反映出它们的保管和使用情况。

2. 产品的多样性。建筑安装产品既受到目的、功能、投资规模等因素的影响，又受到地形、地质、水文、气象等自然条件及文化风俗、民族习惯等社会因素的影响，因此对不同地区、不同条件下的建筑安装产品，各有不同的要求，很少象工业产品那样定型投入生产以后，只要不改型换代，就始终生产同一规格或型号的产品。建筑安装产品多样性的特点，决定了施工企业生产的单件性，即一个施工企业一年或若干年完成的产品中，很少有样式、尺寸、质量完全一样的产品。这种单件性决定了施工企业成本核算对象经常变化不断，生产费用的归集和分配一定要紧紧围绕成本核算对象来进行，严格贯彻各成本核算对象收入与费用的配比原则。同时，由于上述特点，成本的分析、控制和考核不是以可比产品成本为依据，而是以预算成本为依据。

3. 露天作业性。由于建筑安装产品体积庞大，大多必须在露天作业，这样受气候条件的影响就特别明显。因此，施工生产活动组织和费用的发生都要受到气候条件的影响，而这一影响必须在会计核算中得到合理的处理。

4. 生产周期长。由于建筑安装产品一般规模较大，需要跨年度甚至在若干年内组织施工，从动工兴建到出售周期漫长。这种生产的长期性，使得成本的核算和价款结算一般都不能等到工程全部竣工之后再进行，工程价款收入的确认，不是等到“已经销售商品”，而是产品在技术上达到一定成熟阶段或已完成预算定额中规定的一定组成部分时，就作为“已完工程”向发包单位办理价款结算。完工产品的实际成本，也不是建安产品投入使用前发生的全部费用，而是与上述“已完工程”相对应的那部分费用。然后，在此基础上及时反映工程成本的节超和工程利润的形成情况。

## 二、施工企业的内部组织及其特征

在社会主义市场经济环境下，施工企业的内部组织形式已突破了过去国有施工企业固定的模式，在内部管理体制及各级管理层次的称谓上显现多种多样化的特征。但是，无论出现怎样的情况，从其核算性质的角度划分，施工企业及其所属单位只有四种类型，即独立经济核算单位、内部独立核算单位、基层核算单位和非核算单位。

1. 独立经济核算单位。即施工企业，也就是本书中所称的公司。其基本特征是：(1) 行政上具有独立的能够满足企业生产经营管理需要的组织机构。(2) 具有独立的法人资格，拥有法人所有权（即对企业的各种财产拥有占用、经营及依法转让、抵押或用于担保的权利），能够独立地承担民事责任，是一个法律主体。(3) 拥有并核算资本金，实行自主经营、独立核算、自负盈亏，并以所有者权益为最大限额承担经营责任。(4) 直接对投资人和国家主管财政机关及有关部门发生经济联系，报送财务报告，统一缴纳所得税。

2. 内部独立核算单位。这类单位也可称作施工企业的附属企业。从事工程施工的，称为附属施工企业；从事工业生产的，称为附属工业企业；从事机械施工和运输作业的称为附属运输企业或附属作业企业。这类单位的基本特征是：(1) 具有能够满足独

立承担施工（或生产）任务、独立组织施工（或生产）管理、单独计算盈亏需要的较完整的行政组织体系。（2）是一个独立的经济实体，拥有相对独立的财产和生产经营资金。其资金主要来源是施工企业拨付的，也包括（以施工企业拨付资金为基础）从外部负债取得的资金。同时，这类单位还可享有企业留存收益的临时占用权。（3）能够自行开设银行帐户，自行组织收付结算，可以用货币资金自行清偿因施工（或生产）而发生的债务。（4）具有独立的财务开支权（即对发生的生产费用可以自审自报并计入成本的权力，下同），在会计帐簿上可以直接或间接地反映所有者权益、直接记录固定资产及其它资产的增减变化情况、直接计算本单位盈亏。这类单位与独立经济核算单位（施工企业）的主要区别在于，一是这类单位是施工企业的附属企业，直接在行政、财务、人事关系上隶属于施工企业（一般为公司）；二是在经济上直接对施工企业而不直接对投资人负责，不能直接向投资人、主管财政机关及有关单位报送财务会计报告及发生其它业务联系，一般不能独立交纳所得税和组织利润的分配。

根据各施工企业内部经营管理权限划分的不同和法律地位的不同，内部独立核算单位还可分为内部完全独立核算单位和内部相对独立核算单位。内部完全独立核算单位具有企业法人资格，持有企业法人营业执照，能以施工企业拨付的、在工商行政管理机关注册登记的资金为最大限额自负盈亏、承担经营风险，具有法律主体地位，可以自行承担民事责任，需要独立计缴流转税及费用性税金，能够自行进行投资决策及其他财务决策。在内部管理上，与施工企业是一种比较松散型的关系。这类单位除了不直接对投资人投入资本负责、不能直接与投资人和主管财政机关发生经济关系以外，基本上具有施工企业应具有的一般特征。

内部相对独立核算单位则不同，没有取得“企业法人营业执照”，不具有法人资格，但大多进行了营业登记，领取了“营业执照”，获得了合法经营权，可以自行进行生产经营活动；也有少数没有进行营业登记，单位本身没有经营权，只能以企业名义从事



生产经营活动。但不论是否进行了营业登记，由于内部相对独立核算单位不是一个法律主体，不能自行承担民事责任，因而其最终经营风险仍要由企业来承担。因此，在内部管理上，这类单位与施工企业之间是一种紧密型关系，其投资决策及重大财务决策仍由企业控制。没有领取营业执照的，其流转税和费用性税金也要由企业代缴。

由于存在上述差异，企业在处理与内部完全独立核算单位之间及与内部相对独立核算单位之间的经济往来（如内部利润及亏损的核算、相互之间提供产品或劳务的核算等业务）时，在会计核算上也存在差异。但无论如何，站在内部独立核算单位角度而言，不论是内部完全独立核算单位还是内部相对独立核算单位，其核算性质和方法是基本相同的。

3. 基层核算单位。其基本特征是：（1）这类单位只是施工企业或施工企业附属企业的一级行政组织，不是一级经济实体，没有独立的生产经营资金，没有独立的财务开支权，一般也没有收入结算权。（2）自行设置会计帐簿，核算本单位发生的成本，但在会计总帐上不反映所有者权益及固定资产价值，不能享有留存收益，无法自负盈亏，也无法用货币资金清偿因发生生产费用而形成的债务。（3）发生的一切生产耗费，只有经过上级财会部门审核确认并通过内部转帐的形式才能计入成本之中。

4. 非核算单位。其特征是，这类单位不设帐核算成本，所发生的一切耗费均由其上级单位财会部门进行核算。

本书所论述的原理和方法，均属施工企业财务会计范畴。其主要内容，是针对独立经济核算单位也就是施工企业（即公司）而言的。关于施工企业的附属企业及基层核算单位的会计核算，专门在第十章予以阐述。至于某些施工企业存在上级管理机关（如总公司或工程局）的会计核算，由于它属于管理机构，不存在营业收入、成本及存货的核算，除了汇总所属施工企业的报表及设置“所属上交管理费”科目以反映本级管理费的收支及节超情况外，只设帐反映本级的资产、负债和所有者权益情况，以及与所