

21世纪普通高等院校本科应用型规划教材

——经管类

Shigong
Qiye Kuaiji

施工企业会计

主 编◎叶晓玲



西南交通大学出版社
[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)



第一章 总 论

第一节 施工企业会计概述

一、施工企业的含义及分类

(一) 施工企业的含义

施工企业是国民经济中一个重要的物质生产部门,指依法自主经营、自负盈亏、独立核算,是从事建筑商品生产和经营,具有法人地位的经济组织。施工企业亦称建筑安装企业,是从事各种建筑物、土木工程、设备安装、机械化施工等工程施工的生产经营性企业。施工企业的基本经济活动是从事房屋、建筑物、路桥、水利等工程的施工生产和机械设备的安装。

(二) 施工企业的分类

施工企业包括各类建筑工程公司、安装工程公司、基础工程公司、电力工程公司、市政工程公司、公路桥梁工程公司、铁路工程公司、机械化施工公司、装饰装修公司等。施工企业按在建筑市场上所处领域、发挥作用、企业规模或施工方式等的不同有多种分类。主要分类方法有以下四种:

(1) 按施工对象的不同,可以分为综合施工企业和专业施工企业。

综合施工企业能承担各类建筑工程,也能够承担各种设备的安装工程的施工任务;专业施工企业则主要承包专门的施工任务,如土石方公司、给排水工程公司、机械施工公司、公路桥梁工程公司、工业设备安装公司、管道公司等。

(2) 按生产方式的不同,可以分为建筑企业、设备安装企业、机械施工企业、建筑构件生产企业、服务生产企业和特殊施工工艺企业等。

建筑企业是指从事项目建筑工程施工的企业;设备安装企业是指从事各种通用或专用设备安装工程施工的企业;机械施工企业是指专门从事机械化施工的企业;建筑构件生产企业是指在固定场所生产钢筋混凝土构件、钢结构件、木结构件、其他金属结构件的企业;服务生产企业是指为现场施工提供服务的企业,如水泥搅拌站等;特殊施工工艺企业是指为现场施工提供特殊工艺服务的企业,如古代建筑工艺企业。

(3) 按承接工程的能力不同,分为施工总承包企业、专业承包企业、专业分包企业、劳务分包企业。

施工总承包企业指从事工程建设项目从设计到施工全过程承包活动的智力密集型企业。它拥有设计、施工各方面的专家,但不一定拥有施工设备或施工人员。它应当具备的能力是工程勘察设计、工程施工管理、材料设备采购、工程技术开发应用及工程建设咨询等。专业承包企业指从事工程建设项目施工阶段承包活动的企业,它拥有施工设备、施工人员,它应具备的能力是工程施工承包与施工管理。专业分包企业指为施工总承包企业或专业承包企业



提供工程建设项目施工阶段专项分包和承包限额以下小型工程活动的企业。它应当具备的能力是在施工总承包企业 and 专业承包企业的管理下进行专项工程分包,对限额以下小型工程实行施工承包与施工管理。限额以下小型工程的范围,由省、自治区、直辖市人民政府建设行政主管部门确定。劳务分包企业指为施工总承包企业或专业承包企业提供劳务作业的企业。劳务作业包括木工作业、砌筑作业、抹灰作业、石制作业、油漆作业、钢筋作业、混凝土作业、脚手架搭设、模板作业、焊接作业、水暖电安装作业、钣金工程作业、架线工程作业等十三种。

(4) 按施工资质等级的不同,可以分为特级企业、一级企业、二级企业、三级企业等。

《建筑业企业资质等级标准》规定了施工总承包企业资质等级标准(包括12个标准)、专业承包企业资质等级标准(包括60个标准)、劳务分包企业资质等级标准(包括13个标准)。其中,施工总承包企业资质等级标准规定了房屋建筑工程、公路工程、铁路工程、港口与航道工程等12个施工总承包企业资质等级标准,如公路工程施工总承包企业资质分为特级、一级、二级、三级。其特级资质标准是:①企业注册资本金3亿元以上;②企业净资产3.6亿元以上;③企业近3年年平均公路工程结算收入15亿元以上;④企业其他条件均达到一级资质标准。不同资质等级的施工企业准予营业的范围不同,如公路工程施工总承包的特级企业可承担各等级公路及其桥梁、隧道工程的施工。而一级企业可承担单项合同额不超过企业注册资本金5倍的各等级公路及其桥梁、长度3000米及以下的隧道工程的施工。

二、施工企业生产经营的特点

施工企业生产经营的特点主要是由其生产的建筑产品的特点所决定的。建筑产品一般具有建造位置固定,体积庞大,使用寿命长,不同建筑产品用途、结构、造型多样化等特点。

(一) 建筑产品的固定性和施工生产的流动性

施工企业建造的产品主要是房屋、建筑物、道路、桥梁、码头和设备的安装等。每一建筑安装工程的位置都是固定不变的,必须在建设单位指定的地点进行施工。建筑安装工程固定性的特点,决定了施工生产的流动性。施工企业承包的建筑安装工程位于不同的地区、地域和地点,在某项工程完工后,施工生产及管理人员、施工设备及管理服务机构要随着承包的新工程项目迁移流动。这种带来了人员管理和施工设备管理的复杂性。

(二) 建筑产品的多样性和施工生产的单件性

施工企业建造的产品因其所处的自然条件和用途的不同,工程的结构、造型和材料亦不同,施工方法必将随之变化,建筑安装工程具有多样性。建筑安装工程多样性的特点,使得施工企业的生产具有单件性的特点。每一项建筑安装工程几乎都有独特的形式和结构,需要单独的设计图纸,采用不同的施工方法和施工组织,并单独核算各项建筑安装工程的成本。

(三) 建筑产品使用寿命的长期性与施工生产周期的长期性

施工企业建造的各种房屋建筑物、基础设施,只要不遭受重大自然灾害或被人们有目的的拆除,其使用寿命可达数十年乃至数百年。



从建筑产品生产过程的技术经济特点看,建筑产品从开工到竣工,少则数月,多则数年,施工期限长,占用资金多。

(四) 建筑产品价值的昂贵性和施工生产的露天性

建筑产品的体形庞大,消耗的人力、物力、财力多,建筑产品造价高,价值昂贵,施工多在露天和高处进行,施工生产具有露天性。

(五) 建筑产品的商品性和产权的不完全性

建筑产品具有商品属性,但它不是一般商品。施工企业是通过与建设单位(或业主)签订建造合同的方式,承揽房屋建筑物工程施工和设备安装工程施工的。房屋建筑物依托的建设场地的土地使用权属于建设单位(或业主),按照合同规定,需要安装的设备和某些特殊材料也是建设单位(或业主)投入的。因此,施工企业对其承包的工程项目不具有完整的所有权,在结清工程价款之前,享有对工程项目的部分所有权。严格地说,这部分的所有权其实只是暂时占有的留置权。

会计凭证 → 账簿 → 报表

三、施工企业会计核算的特点

施工企业在生产经营上的特点,直接影响和决定了施工企业会计不同于其他行业会计的特点。

会计是以货币为主要计量单位,核算和监督一个单位经营经济活动的经济管理活动。

(一) 采取分级管理、分级核算

施工生产的流动性,决定了企业的施工及管理人员、施工机具、材料物资等生产要素以及施工管理、后勤服务等组织机构,都要随工程地点的转移而流动。因此,施工企业在组织会计核算时,要适应施工分散、流动性大等特点,采取分级管理、分级核算,使会计核算与施工生产有机地结合起来,充分调动各级施工单位生产的积极性。同时,要更加重视施工现场的施工机具、材料物资等的管理和核算,及时反映它们的保管和使用情况,以避免集中核算造成会计核算与施工生产脱节现象。施工企业一般按公司、分公司和工程项目部设置会计机构或配备会计人员,进行会计核算和会计监督。大中型施工企业一般实行三级管理、两级核算。三级管理即公司、分公司、项目部三个管理层;两级核算即公司、分公司两级核算单位。小型施工企业一般实行两级管理、一级核算,由公司直接领导工程项目部的工作。

此外,施工生产流动性的特点,还决定了企业施工队伍每转移到一个新的施工现场,都要根据施工的需要搭建各种临时设施。因此,施工企业还须做好有关临时设施的搭建,施工过程中的价值摊销、维修、报废、拆除等方面的会计核算工作。

(二) 工程成本核算的独特性

建筑产品的多样性和施工生产的单件性决定了施工企业不能根据一定时期内发生的全部施工生产费用和完成的工程数量来计算各项工程的单位成本,而必须按照承包的每项工程分别归集施工生产费用,单独计算每项工程成本。也就是说,建筑产品的多样性和施工生产的



单件性、决定了施工企业的工程成本核算对象经常发生变化,施工生产费用的归集和分配必须紧紧围绕确定的工程成本核算对象来进行,严格遵循收入与费用配比的要求。同时,由于不同建筑产品之间的差异大、可比性差,不同建筑产品的实际成本不便进行比较,因此,施工企业工程成本的分析、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。

除了计算建筑安装工程成本之外,还需要计算其附属工业产品成本、机械施工及运输单位的机械作业成本以及企业内部非独立核算的辅助生产部门所生产的产品成本和提供劳务的成本等。

(三) 工程价款结算方法的独特性

施工企业的建筑产品造价高、周期长,决定了施工企业在施工过程中需垫支大量资金。因此,对工程价款结算,不能等到工程全部竣工后才进行,这样势必会影响施工企业的资金周转,从而影响施工生产的正常进行。为了解决施工企业垫支资金较多的问题,须向发包单位或建设单位预收工程款和预收备料款,待办理工程价款结算时,再予以扣还。此外,由于施工周期长,施工企业需要按建造合同核算工程价款收入。如根据工程的完工进度,采用完工百分比法分别计算和确认各年度的工程价款结算收入和工程施工费用,以确定各年的经营成果。

(四) 成本开支受自然力影响

建筑产品体积庞大决定了施工企业一般只能露天施工,施工企业的施工机械、临时设施、部分材料等一般都露天存放,受自然力侵蚀特别大,尤其在施工条件非常恶劣的情况下,资产耗损更为明显。因此,成本核算应考虑风、霜、雨、雪等气候因素造成的停窝工损失;施工机械除使用磨损外,应考虑受自然力侵蚀而造成的有形损耗,其折旧率相对较高;在材料核算时,也要考虑因自然损耗造成的损失。因此,施工企业会计要考虑合理的固定资产折旧方法和周转材料、低值易耗品、临时设施的摊销方法。对这些资产计提或计算折旧时,要选择符合其实际磨损程度的方法。

此外,建筑产品的商品性和产权不完全性的特点决定了施工企业会计不能像工业企业会计那样组织产品入库和销售的核算。施工企业销售建筑产品,收回建筑产品的核算是按照合同规定及工程进度结算工程价款,组织预收工程进度款、应收已完工程款、实收已完工程款、竣工后清算工程款等工程价款结算过程的核算。

第二节 施工企业会计的对象

一、施工企业会计的一般对象

会计的对象是指会计作为一种管理活动所要核算和监督的内容。由于各个行业经济活动的具体内容和性质不同,会计对象的具体内容也不完全相同。而施工企业会计对象是指施工企业会计核算和监督的具体内容。

施工企业从事生产经营活动,必须拥有一定数量的房屋、设备、施工机械以及材料等财产物资。施工企业在进行施工生产经营活动之前,必须从投资者和债权人那里取得资金,购建施工生产经营管理必须的固定资产,当其具备施工生产条件后,即可开始正常的施工生产

两大基本职能

核算: 确认、计量、记录、报告

监督: 合法、合理

经营活动。施工企业的经营活动可以分为供应过程、施工生产过程、工程价款结算三个过程。在生产经营活动中，企业的资金随着供、产、销过程不断地运动，表现为不同的实物形态。具体如下：

(1) 供应过程是施工企业生产经营活动的准备阶段。在供应过程中，施工企业用货币资金购买材料物资，形成材料物资储备，从而使企业的货币资金转化为储备资金。

(2) 施工生产过程是施工企业生产经营活动的中心环节。在施工过程中，储备的物资不断投入施工生产并改变其形态，构成施工中的在建工程，储备资金转变为生产资金。在施工生产过程中，施工企业为建造房屋建筑物和安装设备，会发生物化劳动和活劳动耗费，要用货币资金支付职工工资和其他生产费用，会发生材料物资的耗费，固定资产由于使用会发生损耗，以计提折旧的形式将其损耗的价值计入工程成本。在这个过程中，企业的货币资金、储备资金转化为生产资金。随着施工生产过程的进行，未完工程逐步完工，生产资金就转化为成品资金（建成资金）。与此同时，一方面按照工程进度与建设单位结算工程价款，部分地实现工程价值，另一方面与分包单位结算工程价款。

(3) 工程价款结算过程是施工企业生产经营活动的最终环节。工程价款结算过程也称工程点交过程。在这一过程中，施工企业将已完工程“销售”给建设单位，收回工程价款，成品资金就转化为货币资金。施工企业收取的货币资金，首先用于补偿施工过程中的资金耗费，以保证再生产活动的顺利进行，剩余部分即为企业的利润。企业实现利润的一部分，要以税金形式上交国家，税后利润再根据国家规定进行分配。一部分以积累形式留归企业，形成企业的盈余公积金和未分配利润，另一部分则以投资回报的形式分配给投资者。

因此，随着供、产、销过程的进行，施工企业的资金形态从货币资金开始，顺序转化为储备资金、生产资金、成品资金，最后又转回到货币资金，从而形成资金的循环和周转。施工企业的经济活动表现为资金的运动，资金运动是施工企业会计的一般对象。施工企业的资金运动如图 1-1 所示。

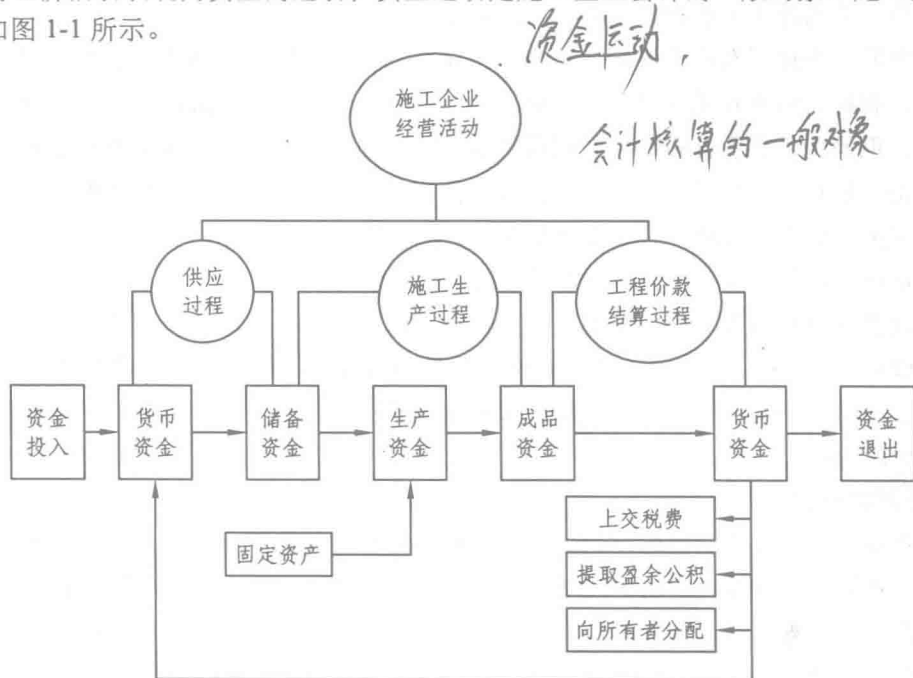


图 1-1 施工企业的资金运动



二、施工企业会计的具体对象

施工企业的资金运动按经济业务的特征又可以划分为若干类别,这就是会计要素。会计要素是指按照交易或事项的经济特征所做的基本分类,是会计核算对象的具体化。施工企业会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项。

(一) 资产

1. 资产的定义

资产是指施工企业过去的交易或者事项形成的、由施工企业拥有或者控制的、预期会给施工企业带来经济利益的资源,包括各种财产、债权和其他权利。将一项资源确认为资产,需要符合资产的定义,并同时满足以下两个条件:一是与该资源有关的经济利益很可能流入施工企业;二是该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

2. 资产的特征

(1) 资产预期会给施工企业带来经济利益。

所谓经济利益,是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。资产之所以成为资产,就在于其预期能够为企业带来经济利益。这是资产最重要的特征。例如,货币资金可以用于购买所需的原材料、施工机械等。如果某项目预期不能给企业带来经济利益,那么就不能作为企业的资产。如无法再继续使用的房屋或机械设备就不能列为资产。资产导致经济利益流入企业的方式多种多样,如以资产交换其他资产,以资产偿还债务等。

(2) 资产应为施工企业拥有或者控制的资源。

资产由施工企业拥有或者控制,是指施工企业享有某项资源的所有权,或者虽不享有某项资源的所有权,但该资源能被施工企业所控制。例如,融资租入的固定资产,企业虽然没有所有权,但是由于租赁合同规定的租赁期较长,可能接近该资产的使用寿命;租赁期结束时,承租企业还有优先购买该资产的选择权;在租赁期内,承租企业有权支配资产并从中受益。按实质重于形式的要求,应当作为企业的资产确认。

(3) 资产是由施工企业过去的交易或者事项形成的。

企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易事项,即只有过去发生的交易或者事项才能产生资产,企业预期发生的交易或者事项不能形成现在的资产。例如,施工企业已经发生的购入原材料的交易会形成企业的资产,而计划中的原材料购买交易则不会形成企业的资产。

3. 资产的分类

施工企业资产按其流动性可以划分为流动资产和非流动资产。流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或者耗用的资产,如货币资金、应收及预付款项、交易性金融资产、存货等。非流动资产是指1年或者超过1年的一个营业周期内不能变现或者耗用的资产,主要包括长期股权投资、固定资产、无形资产和其他资产等。施工企业的资产构成如图1-2所示。

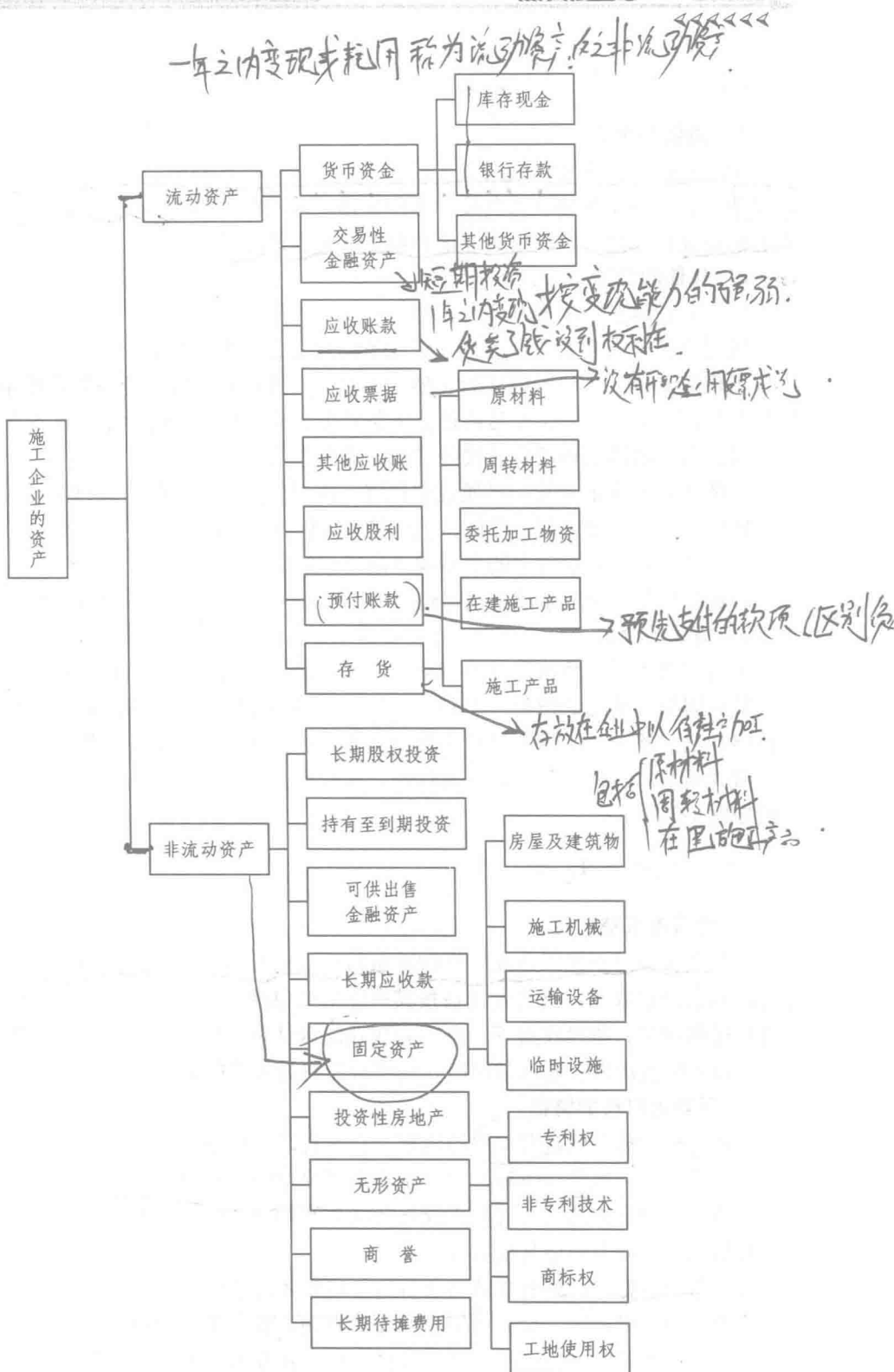


图 1-2 施工企业资产的构成



>>>>>>

(二) 负 债

1. 负债的定义

负债是指施工企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出施工企业的现时义务。将一项义务确认为负债，需同时满足两个条件：一是与该义务有关的经济利益很可能流出企业；二是未来流出的经济利益能够可靠地计量。

2. 负债的特征

(1) 负债是企业承担的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。例如，购置商品或接受劳务采用赊销的方式就会产生应付账款的义务。在购买商品或接受劳务发生之前，相应的应付账款并不存在。

(2) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。

负债通常是在未来某一日通过交付资产或提供劳务来清偿，这是负债的本质特征。企业可以用资产、劳务形式偿还负债，也可将债务转为资本。

(3) 负债是由企业过去的交易或事项形成的。

导致负债的交易或事项必须已经发生，尚未发生的交易或事项不能确认为负债。

3. 负债的分类

按流动性不同，负债可分为流动负债和非流动负债。流动负债是指在一年或超过一年的一个营业周期内偿还的债务，如短期借款、交易性金融负债、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付股利、应付利息和应交税费等。非流动负债是指偿还期限在一年或超过一年的一个营业周期以上的债务，如长期借款、应付债券、长期应付款、预计负债等。施工企业的负债如图 1-3 所示。

(三) 所有者权益

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指施工企业资产扣除负债以后由所有者享有的剩余权益。它是所有者对企业资产的剩余索取权。所有者权益按其来源主要包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。所有者权益的确认主要依赖于资产和负债的确认。企业接受所有者投入的资产符合确认条件时，也符合所有者权益的确认条件。

2. 所有者权益的特征

所有者权益与负债有着本质的区别，它具有以下特征：

(1) 除非发生减资、清算行为，企业不需要偿还所有者权益。

负债是企业承担的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业；而所有者权益在一般情况下不需要归还其投资者。

(2) 企业清算时，只有在清偿所有的负债后才返还给所有者。

使用负债所形成的资金通常需企业支付费用，如支出借款利息等；而使用所有者权益所形成的资金则不需要支付费用。在企业清算时，债权人拥有优先清偿权，在清偿所有的负债后才返还给投资者。

(3) 所有者凭借所有者权益能够参与利润分配。

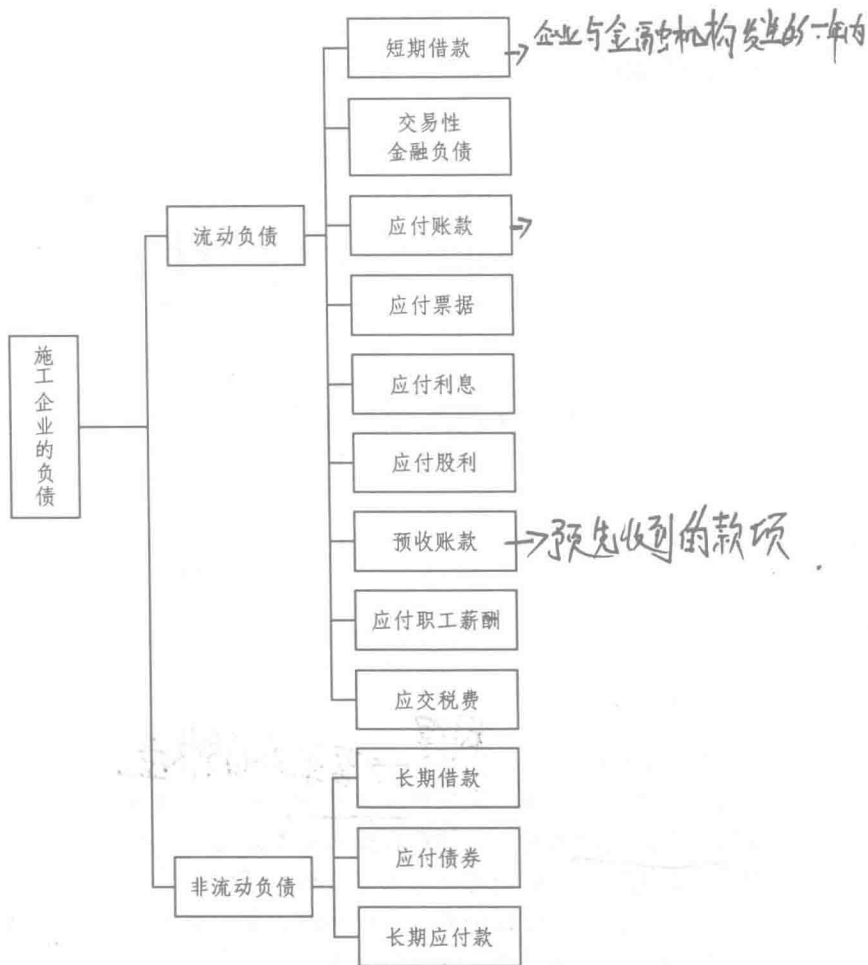


图 1-3 施工企业负债的构成

投资者可以参与企业利润分配，而债权人则不能参与利润分配，只能按照预先约定的条件取得利息收入。

3. 所有者权益的分类

所有者权益包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。其中，盈余公积和未分配利润又合称为留存收益。

实收资本（或者股本）是指投资者按照企业章程，或者合同、协议的约定，实际投入企业的资本，包括货币资金、实物和无形资产等，它是施工企业基本的、重要的经营资金来源。投入资本按其投入主体可分为国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金。

资本公积是指施工企业在筹集资本金时，收到的投资者实际缴付的出资额超出其资本金的差额，接受捐赠的资产，资产评估确认价值或合同、协议约定价值与原账面净值的差额，拨款转入以及资本汇率折算差额等。按照法律程序，资本公积可以转为资本金。

盈余公积是指从施工企业净利润中按规定或章程提取的法定盈余公积金和任意盈余公积金。法定盈余公积金按规定可以转增资本金。

未分配利润是指施工企业留待以后年度分配的利润或待分配的利润等，是实现利润与已分配利润的差额。这部分未分配利润属于企业所有者权益的组成部分，但在分配前可以参加



企业周转使用。

施工企业的所有者权益如图 1-4 所示。

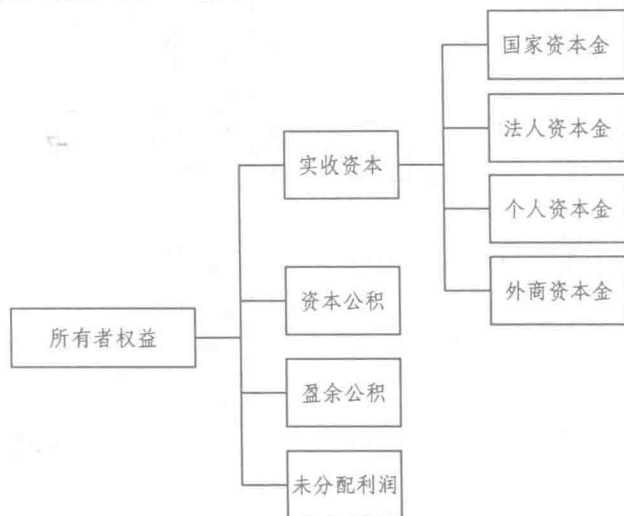


图 1-4 施工企业所有者权益的构成

(四) 收入

1. 收入的定义

收入是指施工企业在施工生产经营活动中由于工程施工、提供劳务等日常活动中形成的，会导致所有者权益增加的，与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入在确认时除了应当符合收入定义外，还应当满足严格的确认条件。收入只有在经济利益很可能流入，从而导致企业资产增加或者负债减少，且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。因此，收入的确认至少应当符合以下条件：一是与收入相关的经济利益应当很可能流入企业；二是经济利益流入企业的结果会导致企业资产的增加或者负债的减少；三是经济利益的流入额能够可靠地计量。

2. 收入的特征

(1) 收入是企业在日常活动中形成的。

收入是在企业日常活动中产生的，而不是从偶发的交易或事项中产生的。日常活动是指销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等。非日常活动所形成的经济利益流入不能确认为收入，而应当计入利得。例如，出售固定资产、无形资产等不属于日常经营活动，其产生的经济利益流入就不能确认为收入，而是利得。

(2) 收入能引起企业所有者权益的增加。

企业取得收入能导致所有者权益的增加，但是收入与相关的成本费用相配比后，则可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。由于收入是经济利益的总流入，所以，收入能引起所有者权益的增加。不会导致所有者权益增加的经济利益流入不能确认为收入。例如，从银行借入的款项，企业经济利益虽增加了，但应当确认为负债，而不能确认为收入。

(3) 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，应当收到现金或在未来有权收到现金，表明该交易符合收入的定义。但是，企业经济利益的流入是

与经营有关
利得 → 营业外的收益
施工企业收入 (主营业务收入) (其他业务收入)

所有者增加投入资本所导致的，就不应当确认为收入，应当将其直接确认为所有者权益。

(4) 收入只包括本企业经济利益的流入，而不包括为第三方或客户代收的款项。

企业为第三方或者客户代收的款项，如增值税、代收利息等，不属于本企业的经济利益，不能作为企业的收入。

3. 收入的分类

收入按照日常活动在企业所处的地位，可分为主营业务收入和其他业务收入。其中，主营业务收入是指施工企业承包工程实现的建造合同收入；其他业务收入是指除建造合同收入以外的其他各种收入，如产品销售收入、机械作业收入、材料销售收入、对外工程承包收入以及其他多种经营收入等。

收入按其来源不同，可以分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。施工企业日常活动收入包括建筑工程价款收入；安装工程价款收入；提供装修装饰等劳务收入；转让固定资产、无形资产的使用权等所形成的让渡资产使用权收入。

(五) 费 用

1. 费用的定义

费用是指施工企业在施工生产经营活动中由于工程施工、提供劳务等日常活动中发生的，会导致所有者权益减少的，与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的确认至少应当符合以下条件：一是与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；二是经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；三是经济利益的流出额能够可靠计量。

2. 费用的特征

(1) 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的总流出。

日常活动是指企业为完成经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。日常活动与非日常活动的界定与收入相一致。施工企业的日常活动中产生的费用主要有工程成本与期间费用。

有些交易或事项虽然也能使企业发生经济利益的流出，但由于不属于企业的日常经营活动，所以，其经济利益的流出不属于费用而是损失，如施工企业出售固定资产和无形资产的净损失。

(2) 费用引起所有者权益的减少。

费用的发生可能表现为资产的减少或负债的增加。根据“资产-负债=所有者权益”的会计等式，资产减少或负债增加，均会引起所有者权益的减少。不会导致所有者权益减少的经济利益流出不能确认为费用，如用银行存款偿还应付账款，企业经济利益减少了，但不能确认为费用，只能反映负债的减少。

(3) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加。如现金的流出，存货的消耗，负担的长期借款利息。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于所有者权益的减少，不能确认为费用。

3. 费用的分类

费用按其是否计入工程成本，可分为工程成本费用和期间费用。工程成本费用分为直接费用和间接费用。直接费用是指施工企业在施工生产经营活动中耗费的构成工程实体的或有助于工程实体形成的各项支出，包括人工费、材料费、机械使用费和其他直接费用；间接费

用是指企业各施工单位为组织和管理工程施工所发生的全部支出。期间费用是行政管理部门为组织和管理施工生产活动或为筹集生产经营资金而发生的管理费用和财务费用，期间费用直接计入当期损益。

（六）利 润

1. 利润的定义

利润是指施工企业在一定会计期间的经营成果。利润反映施工企业的经营业绩情况，是业绩考核的重要指标。利润的确认依赖于收入、费用、利得和损失的确认。

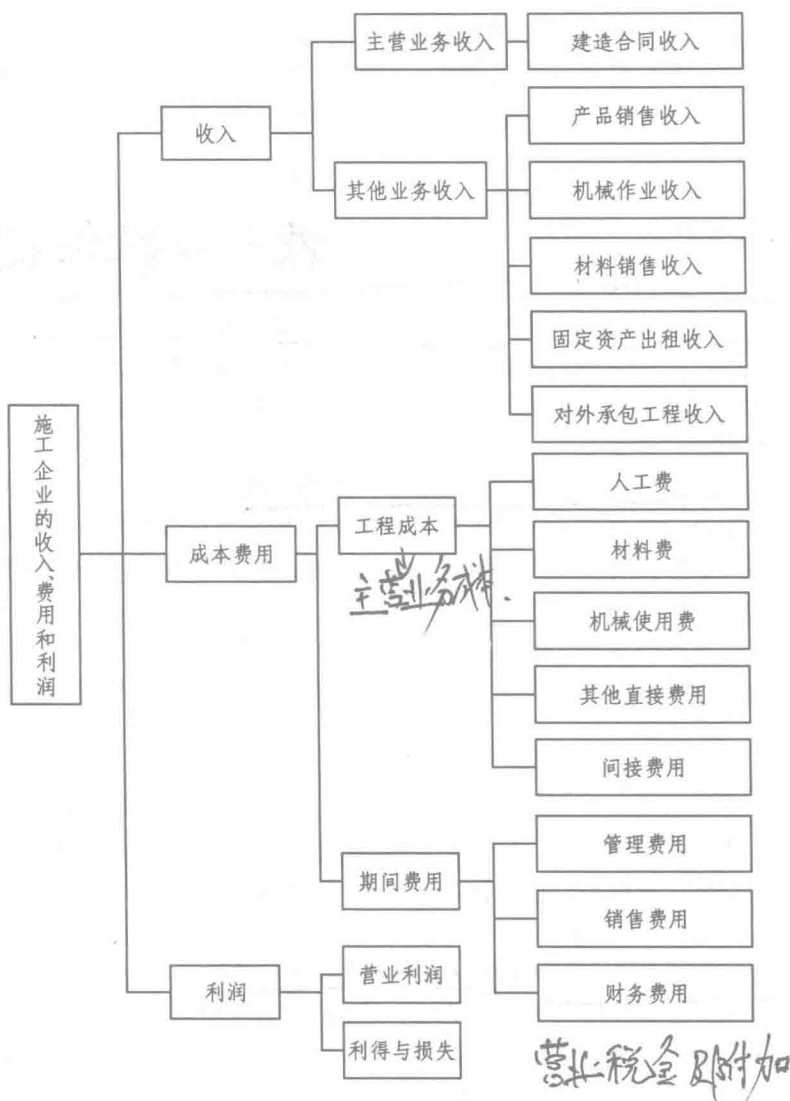


图 1-5 施工企业的收入、费用和利润构成

2. 利润的构成

利润包括日常经营活动中实现的营业利润、直接计入当期利润的利得和损失等。营业利润是指营业收入减去营业成本、营业税金及附加、期间费用、资产减值损失，加上（或减去）

公允价值变动净收益（净损失），加上（或减去）投资净收益（净损失）后的金额。利得是指由施工企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入，通常从偶发的经济业务中取得，属于不经过经营活动就能取得或不曾期望获得的收益，如固定资产的处置收益就属于直接计入利润的利得。利得也会导致所有者权益增加，但它是一种偶发的收益。损失是指由施工企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出，如固定资产处置净损失、无形资产处置净损失、对外捐赠支出等。

施工企业的收入、成本费用和利润如图 1-5 所示。

第三节 施工企业会计核算的基本前提与会计信息质量要求

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提，亦称会计假设，是指在特定的经济环境中，根据以往的会计的实践和理论，对会计领域中尚未肯定的事项所做出的合乎情理的假说或设想。它是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计核算的基本前提包括：会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体假设

会计主体又称会计个体或会计实体，是指会计工作为之服务的一个特定单位或组织。进行会计工作，首先要明确会计核算的空间范围，即为谁核算、核算谁的经济业务。会计服务的这个特定单位，可以是企业、事业单位、机关团体，也可以是若干企业组织起来的集团公司；可以是法人，也可以是不具备法人资格的实体。凡会计主体都应该进行独立核算。会计核算必须是站在本单位的角度上观察所发生的经济业务，不能与其他会计主体相混淆。以企业为例，首先，要区分企业的经济活动与企业所有者的经济活动，会计只记录企业的经济活动，而不记录所有者的经济活动；其次，要区分企业自身的经济活动和其他企业的经济活动。会计主体假设规定了会计工作的空间范围。

会计主体假设回答的是会计为谁记账的问题，是对会计确认、计量和报告的空间范围所做的框定。在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。会计主体假设也是持续经营、会计分期和其他会计核算的基础。

会计主体和法律主体有所不同。法律主体是指由出资人出资组建、在政府指定部门注册登记、拥有法人财产权、具有独立民事行为能力的单位。一般来说，法律主体必然是一个会计主体。例如，股份有限公司既具有法人资格，又作为会计主体来反映公司的经营活动过程及结果。但是，会计主体不一定是法律主体。例如，独资企业和合伙企业是会计主体，但不是法律主体。

（二）持续经营假设

持续经营，是指在可以预见的将来，会计主体（如企业）将会按当前的规模和状态继续



>>>>>>

经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营的前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提,而不会在可预见的将来清算解散。除非有充分的相反证明,否则,将认为企业都将无限期地持续经营下去。在持续经营下,会计主体所持有的资产,将在正常的经营过程中被耗用、出售或转换,而其所承担的债务也将在正常的经营过程中被清偿。

持续经营假设,是由于在市场经济条件下,作为会计主体的企业存在着竞争,其经营的持续期间带有不确定性而提出的。企业在激烈的市场竞争中可能持续经营下去,也可能无法持续经营而倒闭。在这种情况下,企业应如何提供信息?提供什么样的信息?是基于企业随时可能倒闭来反映还是基于企业长期经营来反映?从企业的主观愿望看,绝大部分企业都是要在竞争中不断发展和壮大,争取实现长期、连续经营。一方面,企业在生产和经营中投入了数额较大的资本,要在较长的时期才能收回相应的投资;另一方面,股份公司的股权比较分散,特别是上市公司,一旦股票公开发行人以后,股票与企业事实上是相互分离的,股票之间的交换、转让也是独立于企业之外的。所有这些,都要求企业能长期存在下去。因此,持续经营假设存在现实的依据和基础,在没有确凿的证据证明企业将要倒闭之前,可以假设企业按照现在的形式和目标持续经营下去。持续经营假设为会计的正常活动作出了时间上的规定。

持续经营假设旨在解决资产计量和费用分配等问题,会计核算所使用的一系列方法和遵循的有关要求都是建立在会计主体持续经营的基础之上的。如在持续经营假设下,企业的资产有流动资产和非流动资产之分,负债有流动负债和非流动负债之分;对收入、费用的确认采用权责发生制等。

(三) 会计分期假设

会计分期,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为若干个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编制财务会计报告,从而及时向财务会计报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

按照持续经营假设,一个企业的生产经营活动在时间上是连续不断进行的,企业将按当前的规模和状态持续经营下去,不可能等到企业最终解散或清算时才提供财务会计报告。因为,无论企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息。这就需要企业持续的生产经营活动划分为若干个连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量,会计分期假设因此而产生。

会计分期假设是人为地将企业持续经营的期间划分为若干个相等的时间段落,每一个段落称为一个会计期间,通常以一年作为一个会计期间,又称为会计年度。中外各国所采用的会计年度一般都与本国的财政年度相同。我国以公历年度作为会计年度,即以每年的1月1日起至12月31日止为一个会计年度。会计年度确定后,一般按公历确定会计半年度、会计季度和会计月度。其中,凡是短于一个完整的会计年度的报告期间均称为中期。

会计分期作为一项假设,是持续经营假设的补充。会计分期假设和持续经营假设两者都是对会计主体时间范围的假定。持续经营假设将会计主体的经营活动看做是连续不断的“河流”,会计分期则把这连续的“河流”人为地“隔断”以测定其流量。持续经营假设和会计分期假设相互配合,产生了一系列的会计处理方法,如固定资产的折旧、无形资产的摊销等。



以固定资产支出为例,按照持续经营假设,可以将支出递延到以后期间,会计分期假设则具体规定了应在什么期间摊销。会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,产生了权责发生制和收付实现制这两种不同的会计基础,产生了收入和费用相配比、划分收益性支出与资本性支出等要求,使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

(四) 货币计量假设

货币计量,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的生产经营活动。企业使用的计量单位较多,为了全面、综合地反映企业的生产经营活动,会计核算客观上需要一种统一的计量单位作为计量尺度。在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量,是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,只能从一个侧面反映企业的生产经营情况,无法在量上进行汇总和比较,不便于会计计量和经营管理。只有选择货币尺度进行计量,才能充分反映企业的生产经营情况,所以,基本准则规定,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。其他计量单位,如实物、劳动工时等,在会计核算中也要使用,但不占主要地位。

《中华人民共和国会计法》规定,会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的单位,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。记账本位币,是指日常登记会计账簿和编制财务会计报告时用以计量的货币。

货币计量假设有两层含义:①会计核算应以货币作为计量单位;②货币的币值是稳定不变的。在运用货币计量假设时,必须同时确立币值稳定假设,假设币值是稳定的,不会有大的波动,即使有波动也是少量的,可以抵销,而忽略不计。有了货币计量假设,会计的各种跨期处理的方法才可有效地施行,不同时期的经济业务才能进行记录和比较。

二、会计信息质量要求

会计信息质量要求,是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征,根据我国《会计基本准则》规定,它包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

(一) 可靠性

可靠性,也称真实性、客观性,是指会计信息应当以实际发生的经济业务为依据,真实、客观地反映企业的财务状况和经营成果,信息使用者在依据这些信息作出决策时,不会产生重大错误。

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中,不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。在



符合重要性和成本效益原则的前提下,保证会计信息的完整性,其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整,不能随意遗漏或者减少应予披露的信息,与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(二) 相关性

相关性,是指会计信息要同使用者的经济决策相关联,即人们可以利用会计信息作出有关的经济决策。相关的会计信息能够帮助投资人、债权人、管理当局和其他决策者在几个备选方案中作出最佳决策。比如,投资者要了解企业盈利能力的信息,以决定是否投资或继续投资;银行等金融机构要了解企业的偿债能力,以决定是否对企业贷款;税务部门要了解企业的盈利及生产经营情况,以决定企业的纳税情况是否合理;等等。会计对外提供信息,应当是为了满足有关方面的需要。

一般地,一项信息是否具有相关性,取决于其预测价值、反馈价值与及时性。如果一项信息能帮助使用者预测未来事项的结果,则此项信息具有预测价值;如果一项信息能将过去的预期与预测的实际结果进行比较,判断过去的预期是否有误,避免将来做同样的决策时再犯错误,则此项信息具有反馈价值。任何信息要想影响决策,就必须在决策之前提供。信息若不能及时提供必定失去效用。

会计信息质量的相关性要求,需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中,充分考虑使用者的决策模式和信息需要。但是,相关性是以可靠性为基础的,会计信息在可靠性的前提下,尽可能地做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

(三) 可理解性

可理解性是指会计信息应当简明、清晰,便于理解和使用。

提供会计信息的目的是要使用会计信息,而使用会计信息必须看懂财务会计报告的内容,弄清有关财务指标的内涵,满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。因此,会计信息应简明易懂,能清晰地反映企业经济活动的来龙去脉。比如,在会计中应使用“库存现金”、“银行存款”、“原材料”等通俗易懂的名词,而尽量避免过分专业而难于理解的名词。

可理解性要求在企业会计核算中,会计记录应当准确、清晰;填制会计凭证、登记会计账簿必须做到依据合法、账户对应关系清楚、文字摘要完整;在编制会计报表时,项目勾稽关系清楚、项目完整、数字准确。

(四) 可比性

可比性包括不同企业会计指标的可比性和同一企业不同时期会计指标的可比性两个方面。不同企业会计指标的可比性,是指同一行业的不同企业之间,会计处理方法和会计指标应当相互可比,强调的是横向比较。同一企业不同时期会计指标的可比性,是指同一企业在不同会计期间所采用的会计处理方法应当是一致的,同一企业前后各期应当可比,强调的是纵向比较。

同一企业不同时期会计指标的可比性,便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势,比较企业在不同时期的财务报告信息,分析判断企业的经营情况和未来的发展趋势,提高会计信息的使用价值。不同企业会计指标的可比性,便于会