

JIAN ZAO HE TONG SHI WU

建造合同 实务

王文章 赵文生

ISBN 7-5095-1268-9



经济科学出版社
Economic Science Press

建造合同实务

王文章 赵文生 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

建造合同实务/王文章, 赵文生编著. —北京:
经济科学出版社, 2013. 1

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2968 - 7

I. ①建… II. ①王…②赵… III. ①建筑企业 - 经济合同 -
基本知识 - 中国 IV. ①D923. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 016859 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 隗立娜

责任印制: 邱 天

建造合同实务

王文章 赵文生 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

固安华明印刷厂印装

787 × 1092 16 开 21.5 印张 370000 字

2013 年 1 月第 1 版 2013 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2968 - 7 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

序

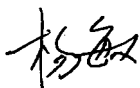
翻阅全国会计领军人才—王文章同志送来的《建造合同实务》清样稿，感触良多。2006年2月15日，适应我国市场经济发展要求且与国际准则趋同的中国企业会计准则体系正式建成。作为38项具体会计准则之一，《建造合同准则》规范了建造合同的分类与合并、合同收入和合同费用的确认、计量等，在各类建筑企业中得到较好地贯彻实施，有力地推动了企业会计信息质量的进一步提高。但由于建造合同业务类型的多样性、行业的特殊性和环境的复杂性，亟待加强对建造合同实务的研究，以引导建筑类企业更好地实施《建造合同准则》。

作为企业类全国会计领军人才，王文章同志总结了多年从事建筑施工企业的专业实践，立足建筑施工企业的行业特点，以《建造合同准则》为出发点，与赵文生同志一同编写了《建造合同实务》一书。本书在总结相关企业实践经验的基础上，力求贯穿建造合同全过程，不仅详细阐述了合同成本、合同收入等各方面的会计核算，以及会计报表编制与分析，而且系统地描述建造合同管理机构及其职责、工程项目的经营管控和建造合同的管理等。

本书深入浅出，兼顾了《建造合同准则》的通用性和其会计规范的特殊性，与实际工作紧密联系，实现了财务与业务的协调与统一，对建筑施工企业财务人员、经营预算人员等开展相关业务，以及相关理论和实务工作者了解建造合同业务具有较好的指导和参考作用。

全国会计领军人才培养工程是财政部力主打造高端会计人才、服务经济社会发展的重要举措。全国会计领军人才应当勤学善悟、勇于创新，立足本职岗位，积极运用所学知识，多出精品、出大作，为加快建设会计强国做出新的更大贡献！是为序。

财政部会计司司长
2013年1月25日



前 言

为了适应社会主义市场经济的发展，规范企业会计行为，使会计与国际惯例趋同，并更好地服务于国家经济建设。1998年6月25日，财政部颁布了《企业会计准则——建造合同》，从1999年1月1日起在上市公司执行。该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。随着该准则先后在上市公司、股份公司和大中型企业的全面实施，企业会计信息质量得以快速提升。2006年2月15日，财政部颁布了新的《企业会计准则第15号——建造合同》，这一新准则的实施，更有力地推动了企业会计信息质量的进一步提高。

《企业会计准则第15号——建造合同》是38项具体会计准则之一。由于建造合同所具有的个性特征，特别是建筑安装等施工业务涉及的关联单位多、部门多、业务类型也多，且本身又具有与其他行业不同的特点，加之内外部复杂经济环境的影响，这就给该准则在我国的实践提出了挑战。由于建造合同业务的单一性和复杂性，目前专门研究此项业务的专业人士较少。近几年，我国关于上市公司执行企业会计准则情况的分析报告中提到的也不多。

为了适应施工企业建造合同业务的核算与管理要求，提高施工企业的整体管理水平，我们在完成相关研究课题的基础上，编写了《建造合同实务》一书。本书在总结作者所在企业实际做法和一些相关企业经验的基础上，从会计核算的角度，系统地介绍了工程项目有关业务的核算与管理等方面的内容。

本书的特色具体体现在以下几个方面：

1. 系统地阐述了建造合同管理机构及其职责。强调要做好建造合同项目的管理工作，顺利地实现建造合同项目的目标，必须合理、有效地组织建造合同项目的管理工作。
2. 重点阐述了合同成本和合同收入的核算。强调了施工损失核算的必要性和重要性；详细介绍了合同预计总成本、总收入的编制原理和方法；介绍了在

实际工作中，一些特殊业务情况的合同收入和合同费用的会计处理方法。

3. 详细地介绍了安全生产费用和研发费用的核算及税务处理。强调了安全生产费用和研发费用的财务管理方法；详细研究了安全生产费用和研发费用的所得税政策及相关的会计处理。

4. 简要阐述了工程项目的经营管控和建造合同的管理。从项目部的定位出发，强调项目的成本管控和经营管理过程中应处理好的几个关系；重点介绍了建造合同的管理和工程质保金的会计核算，强调工程质保金应按变现期限确定其资产或负债的类别。

5. 全面阐述会计报表的编制与分析。着重介绍了应收工程款及存货明细表、建造合同情况表的编制方法。详细阐述单位工程成本、工程成本明细项目的分析方法。

本书内容简便通俗，兼顾了建造合同会计准则的通用性和其会计规范的特殊性，与实际工作紧密联系，集指导性、系统性、操作性、实用性于一体；兼顾了具体会计处理业务与企业合同管理、经营管理的需求，实现了财务与业务的协调与统一；兼顾了财务人员、工程造价、经营管理人员管理分工，满足了各相关业务的需求。本书是一本实务与理论相结合，也是指导广大施工企业财务人员、经营预算人员开展业务工作的好书，也可供相关研究、管理组织者借鉴和参考。

目 录

第一章 建造合同概述	1
第一节 什么是建造合同	2
第二节 建造合同会计准则的发展	5
第三节 建造合同会计与相关领域的关系	9
第四节 建造合同管理及会计的基本原则	11
第二章 建造合同管理的基础及前提	16
第一节 基础工作	16
第二节 管理机构及其职责	19
第三节 建造合同会计准则的适用范围	25
第四节 建造合同的核算对象	28
第三章 合同成本与合同费用	33
第一节 合同成本的概念及其组成	33
第二节 成本核算的基本原则和基本要求	38
第三节 合同成本核算	45
第四节 合同预计总成本的确定	91
第五节 合同费用的确认	115
第四章 合同收入	122
第一节 合同收入核算的基本要求	122
第二节 合同收入确认的具体原则、依据和标准	126
第三节 合同收入的确认	131

第五章 合同毛利（损失）、工程结算和应收账款管理	142
第一节 合同毛利及合同预计损失	142
第二节 工程价款结算	146
第三节 应收账款管理	163
第六章 工程分包核算	170
第一节 工程分包及其核算	170
第二节 工程分包的营业税及会计核算	179
第七章 建造合同涉及的特殊业务	187
第一节 安全生产费用的核算与税务处理	187
第二节 研发费用的核算与税务处理	194
第三节 关于建设经营移交方式参与公共基础设施建设业务	201
第八章 建造合同涉税业务	208
第一节 建造合同涉及税收管理的相关规定	209
第二节 营业税的税务及核算	213
第三节 企业所得税的税务及核算	220
第四节 其他税种的税务及核算	224
第九章 项目经营管控及合同的相关管理	232
第一节 项目经营管控模式及其实践形式	232
第二节 施工图预算成本的管理及应用	248
第三节 建造合同的管理	254
第四节 合同项目工程质保金的核算	263
第十章 会计报表的编制与分析	268
第一节 会计报表概述	269
第二节 财务报表的编制与分析	273
第三节 成本费用报表的编制与分析	314
附录：企业会计准则第 15 号——建造合同	329
后记	333

第一章 建造合同概述

案例引导：

假如你作为 A 公司（某国内大型建筑安装公司）的新任财务部经理，A 公司正准备全面实施《企业会计准则第 15 号——建造合同》，规范建造合同项目核算与管理。新任财务部经理通过对近几年公司对建造合同项目核算与管理的结果分析，发现公司收入、成本和应收账款等方面管理不理想，在项目施工期间，许多项目的会计收入、成本和应收账款信息与建造合同项目的实际情况差异较大，致使公司对项目部的经营业绩考核不以会计信息为依据，会计信息的有效使用性大大降低。如何实现和提供公司对项目经营管控所需的会计信息，这是财务经理接任后必须考虑的一下复杂的会计难题。这些复杂问题可归结如下：

问题 1：如何提高项目的盈利质量。近几年的施工业务收入增长幅度都超过了公司的预期，但项目盈利质量不理想，过去在财务管理方面也强调以项目盈利质量为目标，但未收到预期的效果。分析公司项目管理中的各业务之间的关系，发现业务之间没有一种可建立联系的制度，项目管理上业务部门职责不清，改进这种状况是今后的关键点。

问题 2：核算统一问题。对目前项目管理过程中，存在的财务业务核算不统一的问题，财务经理应提出哪些建议？以促进财务业务核算的统一。

问题 3：成本费用精细化管理。对目前项目管理过程中，存在的合同预计总成本形同虚设等问题，根据分析发现公司现有的成本费用控制制度还是比较健全的，但成本费用管理没有达到预期的效果，财务经理在成本管理过程中应考虑哪些因素？该提出哪些解决方法？

问题 4：收入的管理。根据对收入和业务流程管理的分析发现，现有的经营预算部门确认收入依然采用工程结算法，收入与工程实际进度不符，使得财务部门比照会计准则确认的成本与经营预算部门确认的收入配比性差，财务经理如何解决收入不实、收入成本不配比问题？请提出解决方案。

问题5：应收账款管理。根据与客户的对账情况分析发现，部分现有项目的确认的应收账款与客户的应付账款不符，造成双方账面不符的原因很多，财务经理对此应如何改进现有的财务报告内容？对有关业务部门应提出哪些建议？

问题6：项目绩效管理。根据对公司现有项目绩效考核办法来看，制度规定比较健全，但实际执行出入较大，项目经营管控不理想，下一步财务经理应如何发挥财务的作用？对项目经营管理有何建议？

你能否通过设计一套完善的建造合同核算系统使上述六个问题得到较圆满解决。这些问题的答案分散到本书的各章节中，比较综合的问题（如问题1、问题3）将涉及多章内容。

如何解决上述问题？首先，你必须考虑建造合同管理如何得到企业各级领导、各职能部门的重视，并各司其职。其次，你应当大力推进财务业务一体化建设，提升财务管理水平。最后，需要掌握建造合同会计的原则，理解这些原则，有利于对建造合同会计理论和实务的学习及其有关问题的深入思考。

第一节 什么是建造合同

一、建造合同的概念

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。合同是指具有平等民事主体资格的当事人，为了达到一定目的，经过自愿、平等、协商一致设立、变更、终止民事权利义务关系达成的协议。建造合同是一种经济合同，从其标的来看，它可能是建筑施工合同，也可能是承揽合同，或者两者兼而有之。在合同中，甲方、乙方代表的是合同中签约双方。一般订立合同的一方为甲方，签约对象为乙方。建造合同中，通常发包方或定作方（买主即客户）为甲方，承包商或承揽商（卖主）为乙方。建造合同中所讲的资产是指房屋、道路、桥梁、水坝、矿山等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备等。密切相关的资产是指属于同一建造项目的多项资产，且多项资产同时建造一并结算，只有多项资产全部完工交付使用后，建造项目才能投入生产，发挥效益。由于建造资产有其特殊性及其建造的特定要求，因此建造合同应当采用书面形式。

二、建造合同的特征

建造合同属于经济合同范畴，但它不同于一般的采购合同和劳务合同，而有其自身的特征，主要体现在：

1. 先有买主（即客户），后有标的（即资产），建造资产的造价或计价标准在签订合同时予以确定。建造合同通常由买主根据计划和设计要求，按照资金预算安排确定预建造的资产，通过招标或议标方式选择建造承包商，被选定的建造承包商与买主依据招标等文件要求签订。同时，在合同中对建造资产的造价或计价标准予以确定。

2. 资产的建设周期长，通常跨越一个或几个会计期间，有的长达数年。建造房屋、道路、桥梁、水坝、矿山等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备等，因资产结构复杂、体积大，建造时间通常要跨越一个月或几个月，有的项目，如大型水坝、矿山的建造往往需要几年，甚至几十年。

3. 所建造或生产的资产体积大、造价高。通常所建造房屋、道路、桥梁、水坝、矿山等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备等，都体现了体积大的特点，尤其是矿山巷道、道路等可能绵延几千米，乃至几十（百）千米甚至更长。建造大型资产投入必然大，其造价比一般资产自然要高。如地铁、高铁工程，一个标段往往造价达几亿元，甚至几十亿元。

4. 建造合同一般为不可撤销的合同。建造合同资产（标的）的建造，一般对建造承包商有资质或其他特殊要求，依法签订的合同签订后即生效，对于合同约定资产的建造，合同双方将会投入大量的资源，因此建造合同一般为不可撤销的合同。若单方面撤销合同，势必会对合同双方造成较（巨）大经济损失，乃至社会损失。

三、建造合同的作用

建造合同除具备一般合同的作用外，其在资产的建造过程中有着特殊的地位和作用。

1. 建造合同确定了资产建造实施和管理的主要目标，是合同双方在资产建造中各种经济活动的依据。建造合同在资产建造实施前签订。它确定了资产建造所要达到的目标以及与目标相关的所有主要的和具体的问题。例如，工程建设施工合同确定的工程目标主要有三个方面：（1）工期。包括工程开始、工程结束以及工程中的一些主要活动的具体日期等。（2）工程质量要求、规模和范

围。详细的、具体的质量、技术和功能等方面的要求，例如，建筑材料、设计、施工等质量标准、技术规范、建筑面积、项目要达到的生产能力等。（3）费用。包括工程总造价，各分项工程的单价和总价，支付方式和支付时间等。

2. 建造合同将资产建造所涉及的生产、材料和设备供应、运输、各专业建造的分工协作关系联系起来，协调并统一资产建造各参与者的行为。由于社会化生产和专业分工的需要，一项资产建造必须有几个、十几个，甚至几十个单位的参与。专业化越发达，参与者越多，这种协调关系越重要。在资产建造过程中，由于合同一方违约，不能履行合同责任，不仅会造成自己的损失，而且会殃及合同伙伴和其他参与者，甚至会造成整个项目的中断。如果没有合同的约束力，就不能保证项目各参与者在项目的各个方面和项目实施的每个环节，按时、按质、按量地完成自己的义务，就不会有正常的项目生产秩序，进而不可能顺利地实现项目总目标。

3. 资产建造实施阶段实行监理的依据。我国《建筑法》第三十二条规定：“建筑工程监理应当依照法律、行政法规及有关的技术标准、设计文件和建筑工程承包合同，对承包单位在施工质量、建设工期和建设资金使用等方面，代表建设单位实施监督。”从上述规定中可以看出，建设工程施工阶段工程监理单位受发包商的委托，代表建设单位对工程承包商实施监督。工程施工合同是监理单位实施监理工作的依据之一。为保证资产的建造质量、工期和资金使用等方面，其他建造合同与工程施工合同一样，也是监理工程师实施监理工作的依据之一。

四、建造合同的分类

建造合同通常分为两种类型，一种是固定造价合同，另一种是成本加成合同。

固定造价合同是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。例如，某承包商为客户建造一座办公楼，合同规定总造价为2 000万元；再如，某承包商为客户建造一条10千米的巷道，合同规定每米单价为5万元，此类合同即为固定造价合同。

成本加成合同是指以合同允许的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。例如，某船舶制造商为客户建造一艘货船，合同总价款以建造该货船的实际成本为基础，加收5%计取价款；再如，某承包商为客户建造某段地铁，合同总价款以建造该段地铁的实

际成本为基础,每公里加800万元计取工程价款,此类合同即为成本加成合同。

这两类合同最大的区别,在于它们所包含风险的承担者不同。固定造价合同的风险主要由建造承包商承担,而成本加成合同的风险则主要由发承包商承担。

第二节 建造合同会计准则的发展

一、建造合同会计准则的发展

在由计划经济向适应市场经济转型过程中,我国创立了具有中国特色的社会主义市场经济。在这一大的经济制度背景下,我国的会计标准完成了由适应计划经济需求向市场经济需求的过渡。我国会计准则的建设既充分借鉴了国际会计准则的成功经验,又深入考虑了中国国情,探索出了一条基于转型国家的会计国际化的道路。建造合同会计准则,也随着经济转型和经济业务日趋复杂以及报表使用者对企业会计信息质量要求的提高,而不断完善、规范,主要经历了几个发展阶段:

1978年以前,我国企业是单一所有制形式,采用的是统收统支体制下的资金平衡会计模式。这一期间的会计制度改革,只是在繁与简之间进行,并没有改变会计报告的体系和会计制度的框架。各行各业会计制度之间差异很大,会计信息无法比较。为适应指令性的计划经济需求,大部分建造业务会计标准执行《国营施工企业会计制度》。

1978年以后,我国开始实行对外开放的政策。1985年3月和4月,财政部分别发布了《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表(试行草案)》,第一次借鉴和引进了国际上通行的会计处理方法。但大部分建造业务会计标准一直在执行《国营施工企业会计制度》,部分建造业务会计标准在执行《国营工业企业会计制度》。《国营施工企业会计制度》经过两次修订,一次是财政部于1981年8月对财政部与国家建委1978年颁布试行的《建筑安装企业会计制度》作的修改,另一次是财政部于1990年8月对《国营施工企业会计制度》进行了重新修订。《国营施工企业会计制度》的两次修订,主要是与其他相关制度,特别是财务制度之间互相协调,并没有改变收入确认的方法。

20世纪90年代初,党的十四届三中全会确定发展社会主义市场经济,开始了一系列的改革。特别是企业改革,正式提出国有企业的改革目标是要建立

现代企业制度、实行所有权和经营权分离、明晰产权、完善法人治理结构等。为适应经济改革需要,1992年11月30日,财政部参照《中外合资经营企业会计制度》的模式,推出了“两则”、“两制”。“两则”是指《企业会计准则》和《企业财务通则》;“两制”是指13个行业的会计制度(包含《施工企业会计制度》)和10个行业的财务制度,于1993年7月1日开始实施。13个行业的会计制度建立了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素的概念,在此基础上形成了以资产负债表、损益表、财务状况变动表为主要内容的财务报告体系。

为了规范企业会计核算、应对已经发展起来的多元经济体系,打破行业、所有制、组织方式和经营方式的界限,会计制度必须要统一。1997~1999年财政部先后颁布了16项具体会计准则(包含《企业会计准则——建造合同》),大量借鉴了国际会计惯例。2000年财政部出台了《企业会计制度》,2001年先在股份公司执行,2002年在所有外商投资企业执行,同时鼓励国有企业执行,到2005年年底之前,国资委监管的所有中央企业全面执行《企业会计制度》。

《施工企业会计制度》要求企业根据国家规定的工程价款结算办法所确定的结算方式,在办理工程价款结算时,按照结算的工程价款金额确认为合同收入。《企业会计制度》规定,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。《施工企业会计制度》将开单结算和收入确认合在一起进行核算。《企业会计制度》改变了开单结算和收入确认合在一起进行核算的方式,将工程款结算和收入确认分开来处理。《企业会计制度》要求企业在合同预计发生亏损时,即当合同预计总成本大于合同总收入时,计提合同损失准备。对此,《施工企业会计制度》中没有作出规定。

2007年至今,企业建造合同的确认、计量和相关信息披露的依据是财政部在《企业会计准则——建造合同》的基础上修订完善的《企业会计准则第15号——建造合同》。《企业会计准则第15号——建造合同》较原准则更加规范、完善,与国际会计准则趋同,在确认建造合同的收入与费用的方法上基本一致,都倾向于相关性原则,采用完工百分比法,摒弃了完成合同法。新建造合同准则的有关内容更加清晰、明确,有关规定更为具体、全面,具有较强的可操作性。

国际建造合同会计准则,也随着全球经济的发展和经济业务的变化而不断发展变化。1979年3月公布的建筑合同会计准则,主要内容为:规范用建筑合

同方式进行业务活动时，其合同收入和费用的确认，有完工百分比法和完成合同法。1993年修订的建造合同会计准则，较原准则更加规范，主要内容为建造合同收入和费用的确认，采用完工百分比法。

二、建造合同会计准则在我国的运用

建造合同会计准则自1999年1月1日实施以来，对于规范建造合同收入与费用的确认与计量起到了促进作用，但受长期惯性做法、经济环境和企业管理机制等的影响，有关合同收入和合同成本相关规定在会计实务操作中存在有待探讨的问题。

（一）预计合同总收入的确认

建造合同会计准则将建造合同分为固定造价合同和成本加成合同两种类型。在企业实际运用中，预计合同总收入一般根据建造承包商与客户签订的合同中的合同总金额来确定。而预计合同总收入的确定存在不确定性，这主要是由于目前建筑市场存在一些不规范因素造成的。主要表现在：

1. 由于目前我国的建筑市场竞争激烈，以及建设项目管理的不规范，往往在签订合同时客户不确定工程量清单或实施项目的合同价款，而且在施工过程中发生涉及变更等影响合同总收入的事项时，不及时出具书面确认手续，导致预计合同总收入难以确定。

2. 某些客户为了拖欠工程款，迟迟不做工程决算，同时合同变更事项也不及时签证，从而使预计合同总收入难以合理确认。

3. 由于种种原因，当前不乏“三边”工程（即边设计、边施工、边预算），使签订合同时难以准确确定合同金额，从而使预计合同总收入的确定失去其基础。同时，“三边”工程给合同留下的可变因素多，也给预计合同总收入带来了不确定因素。

4. 由于客户管理问题或建设项目的特殊性，实务中常常出现无准确工程量或只有单价或只有费率的合同，导致预计合同总收入无法确定。

（二）预计合同总成本的确认

合理、准确确认预计合同总成本是合理确认完工百分比的前提和基础。当前，影响合同预计总成本的确认因素主要有企业外部因素和企业内部因素两大类。企业外部因素主要是指企业所处建筑市场环境；而企业内部因素是指企业

内部影响对合同成本管理控制的因素。具体表现在：

1. 影响预计合同总成本确认的外部因素。由于“三边”工程的存在，以及变更、索赔因素多，而客户一般不能及时提供有关的合同变更等资料，而是在年终或竣工决算时统一调整，从而难以准确确认预计合同总成本。

2. 影响预计合同总成本确认的内部因素。合理、科学地确认预计合同总成本对企业的管理水平提出了很高的要求，而目前我国企业的管理水平参差不齐，对预计合同总成本的确认造成了一定的影响：一是建造合同的建设工期一般都比较长，合同总成本受合同标的物所在区域生产资料、劳动力市场价格的变动影响很大，如何很好地预测材料、机械和人工价格，这对企业把握市场和宏观经济政策的能力提出了很高的要求，也必然给合理、科学预测建造合同预计总成本造成了不确定性；二是工程项目由于地质条件等因素的影响，造成设计变更因素复杂，从而使工程项目的工、料、机使用量的预测难度增大，因此也增加了确认工程项目预计合同总成本的难度；三是由于“重事后核算，轻事前预测”的管理思想，以及客观存在管理方的不同意愿，为了完成管理层的考核目标，可能人为地调节预计合同总成本；四是由于受管理方管理基础薄弱，业务与财务脱节，部分单位的业务人员依然按工程结算方式统计和分析合同收入，以及业务人员职业判断能力不足等的影响，预计合同总成本的确认可靠性差。由于预计合同总成本的确认复杂、专业性强和不确定性因素多，从而使中介机构或监管机构都很难对预计合同总成本的确认是否科学、合理予以评价。

（三）完工百分比的确认

1. 按照建造合同准则规定，确认完工百分比有：实际成本比例法、完成工作量比例法和完成工作量实际测量法。在实际工作中，一般以实际成本比例法确认完工百分比，这主要是因为以实际成本比例法确认完工百分比具有简单、可操作性等优点，也符合会计配比这一基本原则。但是，成本投入与工程形象进度经常不是一种严格的对应关系，以成本投入多少来反映完工程度，与工程形象进度往往会出现偏差。例如，生产要素的价格变动会引起成本投入的变化，但却与工程形象进度关系不大；有时增加成本却不能增加工程形象进度（如因质量事故增加的返工成本）；有时增加成本工程形象进度的增加却不明显（如开工、收尾期间增加的成本）；价值高、施工简单的部位，成本投入大，但其代表的工程形象进度不一定高；相反，价值不高却费时费工的部位，其代表的工程形象进度却不一定低。这实际上也就使某一建造项目的盈利以成本的发

生在不同会计期间得到平滑,并没有真实反映各建造期(月、季、年)实现的盈利。当然,如采用完成工作量和实际完成工作量测量法可以解决这一问题,但却给信息的及时性、项目现场管理提出挑战,以及为管理层操纵项目盈利提供了更大的空间。

2. 按照实际工作中最常用的实际成本比例法确认完工百分比,其准确性取决于预计合同总成本和实际成本。其中,预计合同总成本的确定有着上述各种不确定性因素,另外实际成本的及时、完整归集也有赖于企业自身的管理水平,因而,完工百分比的确认存在不确定性。

为此,建造合同会计准则在企业的规范和有效实施,还有待多方面的努力与探索。随着我国市场经济体制的不断完善,以及依法规范经济行为和公平市场竞争环境的逐步形成,加之企业不断提高管理水平,尤其是加强对建造合同的管理和强化成本核算的各项基础工作,建造合同会计准则必将推动企业经济运行质量的提高。

本书将吸收先进企业经验,结合我国一般企业的情况,阐述建造合同会计涉及的实务操作。

第三节 建造合同会计与相关领域的关系

一、建造合同会计与合同管理的关系

应该说,合同管理与建造合同会计都是企业内部控制的重要手段和企业内部管理的重要基础,二者因“合同”密不可分,但二者又是企业两个不同的业务活动。合同管理的对象是合同,并集中在合同订立阶段和合同履行阶段。建造合同会计是利用价值形式对企业合同项目资金运动的全过程进行反映、监督。

市场经济通常又叫合同经济,合同是企业与自然人、法人及其他组织等平等主体之间设立、变更、终止民事权利义务关系的协议,它是企业从事经济活动取得经济效益的桥梁和纽带,是企业与外部进行物流、资金流、信息交换的基本形式,同时合同也是产生纠纷的根源。企业通过建造合同将其与客户有机地联系在一起。合同管理贯穿于合同项目各项经营、投资和筹资活动的始终,做好合同管理,实际上在很大程度上就做好了合同项目资金资产管理、采购结算管理、分包工程管理等多项业务管理,也是促进提高建造合同会计信息的重要基础。建造合同会计主要与合同履行阶段相关联,它是合同管理中价值信息