



高等职业教育工程造价专业“十二五”规划教材

施工企业会计

SHIGONG QIYE KUAIJI

白蓉 安淑名 主编



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



赠PPT及习题解答

高等职业教育工程造价专业“十二五”规划教材

施工企业会计

主 编 白 蓉 安淑名
副主编 武永宁 安 玲
参 编 马静怡
主 审 张国畅 杨 潭



机械工业出版社

本书以《企业会计准则 2006》为依据,根据教育部对高职高专教学的基本要求,坚持从培养学生掌握施工企业会计核算分析能力出发,以工作中必需、够用的原则进行了课程整合和内容设计。本书内容包括总论、会计核算方法、货币资金、应收及预付款项、其他金融资产、存货、长期资产、负债、所有者权益、工程成本和费用的核算、收入与利润核算、财务会计报告等。本书力求做到突出实训,达到学练结合的目的,体现高职高专应用性的特点。

本书可作为高职高专建筑经济管理、建筑工程管理、工程造价等专业的教材,也可作为工程管理人员及会计人员的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

施工企业会计/白蓉,安淑名主编. —北京:机械工业出版社,2014.8
高等职业教育工程造价专业“十二五”规划教材
ISBN 978-7-111-46943-8

I. ①施… II. ①白… ②安… III. ①施工企业—会计—高等教育—教材
IV. ①F407.967.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 169951 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

策划编辑:李莉 责任编辑:李莉

版式设计:霍永明 责任校对:黄兴伟

封面设计:陈沛 责任印制:刘岚

北京圣夫亚美印刷有限公司印刷

2014 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·20.75 印张·507 千字

0001—3000 册

标准书号:ISBN 978-7-111-46943-8

定价:39.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010)88361066 教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售一部:(010)68326294 机工官网:<http://www.cmpbook.com>

销售二部:(010)88379649 机工官博:<http://weibo.com/cmp1952>

读者购书热线:(010)88379203 封面无防伪标均为盗版

前 言

建筑业作为我国国民经济中的支柱产业，与整个国家经济的发展、人民生活的改善密切相关。为了适应建筑业的发展和我国会计体制的改革，进而配合新会计准则的全面有效实施，我们编写了《施工企业会计》一书。

本书具有以下几方面的特点。

1. 体现行业的特点

本书是以建筑施工企业为主体，其内容编排以建筑施工企业的生产经营活动为对象，是一本反映建筑施工企业的企业会计核算特点的教材。因此，教材涉及的知识、理论与方法体现了行业的基本内容，突出行业特色。

2. 具有职业教育的特点

高等职业教育最基本的要求是：要使学生在具有较高的专业理论知识的前提下，必须具备较强的职业技术技能，以便学生在毕业后能够很快胜任各自的职业岗位。为此，本书每章的主要内容除了进行基本理论的阐述外，还配备了实例；同时，每章后按不同的内容分类设置了相关的练习题。不仅有助于学生学好基本理论和专业知识，更重要的是给了学生一个在学完每章知识之后，对所学内容进行充分理解、掌握的训练机会，有利于培养他们应用专业知识分析、解决问题的综合能力。

3. 体现了会计准则最新变化与发展趋势

2006年《企业会计准则》颁布以来，根据准则在企业的执行情况，财政部先后颁布了一系列配套文件，其中包括第1~4号《企业会计准则解释》、《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》、《企业会计准则实施问题专家工作组意见》等。在《企业会计准则讲解（2008版）》、《企业会计准则讲解（2010版）》等文件中，对有些会计业务也做了调整。这些变化及其相关内容都将体现在本书相关章节中。

本书由甘肃建筑职业技术学院白蓉、安淑名主编，甘肃省经济贸易学校武永宁和甘肃建筑职业技术学院安玲任副主编。书中第六章、第十章和第十二章由白蓉编写；第七章、第八章和第十一章由安淑名编写；第二章和第四章由武永宁编写；第三章和第九章由安玲编写；第一章和第五章由甘肃建筑职业技术学院马静怡编写。兰州志为科技有限公司经理张国畅，兰州市安宁区金湖小额贷款股份有限公司财务部经理、会计师杨潭审阅了书稿。

本书在编写过程中，参考了有关教材和资料，在此对相关作者谨致谢忱！

由于作者水平有限，书中不妥之处在所难免，恳望专家、学者和读者们批评指正。

为方便教学，本书配有电子课件，凡使用本书作为教材的教师可登录机械工业出版社教育服务网 www.cmpedu.com 注册下载。咨询邮箱：cmpgaozhi@sina.com。咨询电话：010-88379375。

编 者

目 录

前言

第一章 绪论	1
第一节 商品流通企业会计概述	1
第二节 会计核算的基本前提	6
第三节 会计信息及其质量要求	8
第四节 商品流通企业的会计对象与要素	11
第五节 商品流通企业会计的任务与组织	16
本章小结	18
思考题	19
自测题	19
第二章 货币资金与转账结算	22
第一节 货币资金概述	22
第二节 库存现金	23
第三节 银行存款	26
第四节 银行结算	29
本章小结	43
思考题	43
自测题	44
第三章 商品流通核算概述	47
第一节 商品流通的概念	47
第二节 商品购销的交接方式与入账时间	49
第三节 商品流通的核算方法	51
本章小结	53
思考题	54
自测题	54
第四章 批发企业会计核算	57
第一节 批发企业的经营特点及商品 核算方法应用	57
第二节 批发企业商品购进的核算	60
第三节 批发企业商品销售的核算	73
第四节 批发企业商品储存的核算	78

本章小结	88
思考题	88
自测题	89
第五章 零售企业会计核算	94
第一节 零售企业的经营特点及库存 商品核算方法	94
第二节 零售企业商品购进的核算	95
第三节 零售企业商品销售的核算	101
第四节 已销商品进销差价的计算与结转	106
第五节 零售企业商品储存的核算	110
第六节 鲜活商品的核算	116
第七节 图书发行企业商品的核算	119
本章小结	121
思考题	122
自测题	122
第六章 商品流通企业核算方法的 基本业务应用	128
第一节 农副产品购销业务的核算	128
第二节 商品挑选整理业务的核算	133
第三节 销售折扣和销售折让的核算	136
第四节 退货业务的核算	141
第五节 商品退补价业务的核算	145
第六节 拒收商品和拒付货款的核算	148
第七节 直运商品销售业务的核算	152
本章小结	154
思考题	155
自测题	156
第七章 商品流通企业核算方法的 其他业务应用	161
第一节 委托加工商品业务的核算	161

第二节 委托代销商品业务的核算·····	164	第三节 自愿连锁经营和特许连锁 经营的核算·····	221
第三节 出租商品业务的核算·····	171	本章小结·····	224
本章小结·····	173	思考题·····	225
思考题·····	174	自测题·····	225
自测题·····	174		
第八章 商场的管理与核算·····	177	第十章 进出口贸易业务的核算·····	230
第一节 商场经营管理概述·····	177	第一节 进出口贸易业务概述·····	230
第二节 商场的信息管理系统·····	180	第二节 自营进口业务的核算·····	233
第三节 超市自营经营的核算·····	182	第三节 代理进口业务的核算·····	236
第四节 商场专柜经营的核算·····	185	第四节 自营出口销售业务的核算·····	238
第五节 商场促销活动的核算·····	191	第五节 代理出口销售业务的核算·····	243
第六节 商场专柜出租的核算·····	199	第六节 出口商品退税的核算·····	246
第七节 商场向供应商收取费用的核算·····	202	本章小结·····	248
本章小结·····	203	思考题·····	248
思考题·····	203	自测题·····	249
自测题·····	204		
第九章 连锁经营业务的核算·····	210	综合实训·····	254
第一节 连锁经营概述·····	210	自测题参考答案·····	274
第二节 直营连锁经营的核算·····	214	综合实训参考答案·····	278
		参考文献·····	289

学习目标

【知识目标】

1. 了解施工企业会计的概念及特点。
2. 掌握会计核算的基本前提。
3. 掌握会计六要素和会计恒等式。
4. 理解企业会计的确认和计量。

【能力目标】

1. 能正确识别会计六要素。
2. 会根据会计六要素和会计恒等式进行计算。

第一节 施工企业会计的概念及特点

一、施工企业生产经营活动的主要内容及特点

（一）施工企业的含义

施工企业是自主经营、自负盈亏、独立核算并具有法人资格的经济实体，从事建筑商品生产和经营，包括各类建筑公司、安装公司、装饰公司和工程公司等。施工企业构成了我国国民经济建设中一个重要的支柱性产业，它所生产的厂房、道路、桥梁、铁路、住宅等产品是我国经济建设各部门和人民生产、生活的重要物质基础。

（二）施工企业生产经营活动的主要内容

建筑施工企业的生产经营活动主要包括：供应过程，施工生产过程，完工工程结算过程。

供应过程是指企业受托对合同中设定产品的生产所需要的劳动力、劳动对象和劳动工具等的筹备过程，即募集劳动力，购置材料、物资，购置施工生产设备，建造生产生活用房、构筑房屋等。

施工生产过程是指人们利用劳动工具对劳动对象进行加工，使其成为合同设定产品的过程。即将材料投入生产，经过工人运用各种施工机械和工具进行劳动，逐渐形成各种建筑工程或安装工程的过程。

工程结算过程（建筑产品的销售过程），是指将加工完成的产品按照等价交换的原则交付给委托人的过程。即企业将已经加工完成的建筑工程或安装工程交给委托单位（人），并从中收取产品价款的过程。

（三）施工企业生产经营活动的特点

施工企业作为物质生产部门，主要从事房屋、建筑物的建设和设备的安装活动，并在

这一过程中形成施工企业的产品，通常为不动产，具体表现为具有一定功能和美学要求的房屋建筑与构筑物。因此，施工企业的生产经营活动不同于一般的建设单位或房地产开发企业，也不同于一般的工商企业，其建筑产品也具有特殊性。

1. 建筑产品的特点

(1) 建筑产品的固定性 建筑产品的固定性是指建筑产品的位置是固定的，具有不能移动和搬运的性质。任何一个建筑产品都是建造在预先选定的地点之上，建成后就与地基牢固地连接在一起，不能移动，建筑物的全部荷载都由地基来承担。

(2) 建筑产品的大型性 建筑物要满足使用和安全的要求，因此，建筑物在使用期间，在各种因素作用下，既要实现所要求的功能，又应具有足够的稳定性和可靠性。所以从外观上看，建筑产品的特点是形体大，甚至有些建筑产品的形体是巨大的，以满足使用的要求和抵抗自然力的作用。例如，大型水电站工程，一座混凝土大坝高达二三百米，长可达数百米，甚至一千米以上，混凝土量可达数百万立方米，这是一般的工业产品所无法比拟的。

(3) 建筑产品的单件性 由于建筑产品的固定性和大型性的特点，建筑产品的生产难以按照同一模式简单、大量、重复地成批生产，而只能是一个一个地建造。由于每个建筑产品又都具有其特殊的个性，所以建筑产品是以单个产品来计量的，如一幢住宅楼、一栋车间厂房、一座桥梁、一个码头泊位、一座大坝等。建筑产品的单件性反映了建筑产品的特殊性，没有完全相同的建筑产品，即使它在建筑、结构及室内外装饰上完全相同，也很可能在周围环境上有所差异。因此，对于施工企业来说，几乎每一次新的建设任务都是一次新的开始、新的挑战。

(4) 建筑产品的可分解性 建筑产品是一个完整的系统，是由若干个相互联系、相互作用、具有特定功能的子系统构成的有机整体。这个整体可以按其组成和结构特点进行分解，使之成为若干个子系统。例如，一个单项工程可分解为若干个单位工程，一个单位工程可分解为若干个分部工程，一个分部工程可分解为若干个分项工程；一幢住宅楼可以分解为基础工程、结构工程、屋面工程、装饰工程、水电暖工程等，基础工程、结构工程、屋面工程、装饰工程等还可以再分解为很小的单元。将整体建筑物进行分解是任何一个建筑产品在进行设计、施工、安装时所应遵循的原则。

(5) 建筑产品寿命的耐久性 建筑产品寿命耐久性又称效用长期性，土地具有不可毁灭性，在使用上具有永续性；建筑物虽然不像土地那样具有不可毁灭性，但只要建造完成、质量合格并进行正常的使用和维修，可以在很长的时间内发挥固定资产的作用。一个建筑物或构筑物，无论是钢结构、钢筋混凝土结构，还是砌体结构，寿命少则可达十几年，多则可达数十年、上百年，甚至更长。

(6) 建筑产品的美观性 建筑产品是人居环境的重要组成部分，是城市和村镇的有机构件。建筑产品的功能是根据社会生产发展和人民生活水平提高的需要而决定的。对美的向往的天性，促使人们追求把人工环境与自然环境和谐地融为一体，以一种被普遍接受的美学原则去指导建筑业产品的生产，同时还要考虑建筑性质、地理条件、民族特征、风俗习惯以及社会条件等方面的影响，从而使人们在使用这些产品时，不仅满足了生理的需要，也得到了心理的愉悦。

2. 建筑产品生产的特点

建筑产品的生产过程是一个特殊的、复杂的生产过程，其特殊性和复杂性主要表现在

以下几个方面。

(1) 施工生产的流动性 由于建筑产品本身具有不能移动的特点,这就造成了施工生产的流动性。所谓流动性是指建筑物在施工过程中,所有的生产要素,包括劳动力、建筑机械、建筑材料和预制构件等,都将随着建筑产品生产的进展而流动,在所形成的建筑产品的平面上和立面上流动,或在建筑工地的范围内,从一个正在建造的建筑物流向另一个正在建造的建筑物。不同工种的劳动力、不同类型的施工机械和机具、大量的各种建筑材料和构件,在一个建筑产品的范围内,形成在时间上和空间上的频繁交叉运动。为使这种运动有序、连续、协调、高效地进行,对施工生产必须进行科学的组织和管理。

(2) 施工生产的一次性 所谓施工生产的一次性是指组织建筑产品施工生产的管理行为是一次性的。由于建筑产品的单件性,导致了建筑产品本身随着不同需求者在使用上的不同要求,其组成、功能、结构、尺寸、形体、风格以及所采用的材料都会有所不同;又由于受建造地点、承建者、采用的施工方法和手段、生产环境等因素的影响,在建筑产品施工生产过程中也不可能采用统一的管理模式。此外,建筑等级、建筑标准和施工技术水平的不同,也会导致工程建设的差异。因此,施工生产必须针对每一个建筑物的具体特点进行管理。

(3) 施工生产的阶段性 建筑产品生产的阶段性是指建筑产品的施工生产是按一定的程序和逻辑关系分阶段进行的,它是建筑产品施工生产必须遵循的客观规律。从建筑产品生产的全过程来看,一个建筑物,特别是大中型工程项目,首先应进行可行性研究,经论证技术上可行和经济上合理后,才能决策兴建,然后进行选址和初步设计;初步设计批准后进行施工图设计;在施工图设计的基础上组织施工和安装,建成后必须经过竣工验收,才能投产使用。这一过程是分阶段按顺序进行的,一个阶段完成后,才能进行下一个阶段。

另外,从一个建筑产品本身来说,由于建筑产品的可分解性,分解成的子系统就形成了各个施工阶段,这些阶段按施工工艺要求具有严格的先后顺序。例如,房屋建筑工程必须遵循先地下后地上,先基础后结构,先主体后围护,先土建后安装的顺序;一个分部工程完成施工生产,经验收合格后才能进入下一个分部工程的施工,各阶段之间紧密衔接,协调有序。

(4) 施工生产的波动性 建筑产品的生产一般都是在露天进行,暴露在自然环境中,受气象、水文、地质等自然因素的作用和约束,同时还受社会、技术、经济等因素的影响和干扰,而一些影响因素的出现对施工生产的影响程度又具有不确定性,因而建筑产品生产的进度、质量和成本按计划实施就具有一定的波动性,往往容易产生偏差。因此,对建筑产品在施工生产过程中要进行动态控制,力争把自然气候条件对施工生产的影响或造成的损失减少到最低限度,以达到企业预定的生产目标。

(5) 施工生产的长期性 由于建筑产品形体庞大、技术复杂,影响施工生产的因素很多,受自然因素的制约也比较突出,特别是大中型工程项目,往往要花费几千万、上亿甚至百亿元以上的投资,工程量巨大。因而客观上决定了施工生产的周期相对较长,一般都要跨年度施工,一个大中型工程项目往往需要几年甚至更长的时间才能建成。工期越长,在建造过程中,发生不确定性因素的机会就越多,因此,会给施工管理工作带来困难。

另外,由于建筑产品和施工生产的特殊性,与施工企业发生经济往来关系的对象很多,

包括建设单位、勘察设计部门、材料供应单位、施工机具租赁公司、工程监理和工程质量监督部门等。

二、施工企业会计的概念及特点

（一）施工企业会计的概念

施工企业会计是以企业为主体，以其经营资金运动为对象，旨在提高企业经济效益的一种管理工作。与政府及非营利组织不同，企业的创立和存在，是以获取利润为其基本目的。因此，作为企业管理重要组成部分的企业会计，必然要为企业实现其获取利润的目的服务。

（二）施工企业会计的特点

1. 分级核算

由于施工企业生产具有流动性大、施工生产分散、地点不固定等特点，为了使会计核算与施工生产有机地结合起来，直接反映施工生产的经济效果，需要采用分级核算、分级管理的办法，以避免集中核算造成会计核算与施工生产相脱节的现象。

2. 分别计算每项工程的成本

由于施工企业产品的多样性和施工生产的单件性特点，不能根据一定时期内所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，单独计算每项工程的成本。因此，施工企业工程成本的分析、控制和考核应以工程预算成本为依据，并使实际成本与预算成本的计算口径相一致，以便于分析考核。

3. 工程成本核算与工程价款结算的分段性

由于建筑安装工程的施工周期比较长，如果等到工程全部完工后才进行成本核算的价款结算，施工企业就要垫支大量资金，给施工企业的资金周转带来困难，而且不利于正确反映施工企业的各项经营成果。因此，施工企业应按照建造合同的有关规定，与建设单位、房地产开发企业等进行工程价款的分段结算。

第二节 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

组织会计核算工作，需要具备一定的前提条件，即在组织核算工作之前，首先要解决与确立核算主体有关的一系列重要问题。这是全部会计工作的基础，具有非常重要的作用。关于会计核算前提的具体内容，人们的认识迄今尚未取得共识，国内外会计界多数人公认的会计核算基本前提有以下四个。

1. 会计主体（会计实体、会计个体）

会计主体指的是会计核算服务的对象或者说是会计人员进行核算（确认、计量、记录、报告）采取的立场及空间活动范围界定。组织核算工作首先应明确为谁核算的问题，这是因为会计的各种要素，例如资产、负债、收入、费用等，都是同特定的经济实体，即会计主体相联系的，一切核算工作都是站在特定会计主体立场上进行的。如果主体不明确，资产和负债就难以界定，收入和费用便无法衡量，以划清经济责任为准绳而建立的各种会计

核算方法的应用便无从谈起。因此，在会计核算中必须将该主体所有者的财务活动、其他经济实体的财务活动与该主体自身的财务活动严格区分开，会计核算的对象是该主体自身的财务活动。

这里应该指出的是，会计主体与经济上的法人不是一个概念。作为一个法人，其经济必然是独立的，因而法人一般应该是会计主体，但是构成会计主体的并不一定是法人。例如，从法律上看，独资及合伙企业所有的财产和债务，在法律上应视为所有者个人财产延伸的一部分，独资及合伙企业在业务上的种种行为仍视其为个人行为，企业的利益与行为和个人的利益与行为是一致的，独资与合伙企业都因此而不具备法人资格。但是，独资、合伙企业都是经济实体、会计主体，在会计处理上都要把企业的财务活动与所有者个人的财务活动截然分开。例如，企业在经营中得到的收入不应记为其所有者的收入，发生的支出和损失，也不应记为其所有者的支出的损失，只有按照规定的账务处理程序转到所有者名下，才能算其收益或损失。以会计主体作为会计的基本前提条件，对会计核算范围从空间上进行了有效的界定，有利于正确地反映一个经济实体所拥有的财产及承担的债务，计算其经营收益或可能遭受的损失，提供准确的财务信息。

2. 持续经营

如果说会计主体作为基本前提是一种空间界定，那么持续经营则是一种时间上的界定。将持续经营作为基本前提条件，是指企业在可以预见的将来，不会面临破产和清算，而是持续不断地经营下去。既然不会破产和清算，企业拥有的各项资产就在正常的经营过程中耗用、出售或转换，承担的债务也在正常的经营过程中清偿，经营成果就会不断形成，这样核算的必要性是不言而喻的。这是从第一条基本前提引申出来的，也就是说，组织会计核算工作，首先必须明确核算的主体，即解决为谁核算的问题；其次还必须明确时间范围，核算主体是持续不断地经营的。否则，组织核算工作的必要性就不存在了。

持续经营对于会计十分重要，它为正确地确定财产计价、收益，为计量提供了理论依据。只有具备了这一前提条件，才能够以历史成本作为企业资产的计价基础，才能够认为资产在未来的经营活动中可以给企业带来经济效益，固定资产的价值才能够按照使用年限的长短以折旧的方式分期转为费用。对一个企业来说，如果持续经营这一前提条件不存在了，那么一系列的会计准则和会计方法也相应地会丧失其存在的基础，所以，作为一个会计主体必须以持续经营作为前提条件。

3. 会计分期

会计分期这一前提是从第二条基本前提引申出来的，也可以说是持续经营的客观条件。企业的经营活动从时间上来看是持续不断的，但会计为了确定损益编制财务报表，定期为使用者提供信息，就必须将持续不断的经营过程划分成若干期间。会计期间一般按照日历时间划分，分为年、季、月。会计期间的划分是一种人为的划分，实际的经济活动周期可能与这个期间不一致，有的经济活动可以持续在多个会计期间。但是，与企业有利益关系的单位或个人都需要在一个期间结束之后随时掌握企业的财务状况和经营成果，而不可能等待全部经营过程完结之后再考察企业经营成果。所以，将划分会计期间作为会计的基本前提是由于持续经营和及时提供信息的要求决定的。

会计期间划分的长短会影响损益的确定，一般情况下，会计期间划分得越短，反映经济活动的会计信息质量就越不可靠。当然，会计期间的划分也不可能太长，太长了会影响会计信息使用者及时使用会计信息的需要的满足程度。因此必须恰当地划分会计期间。

4. 货币计量

用货币来反映一切经济业务是会计核算的基本特征，因而也是会计核算的一个重要性的前提条件。选择货币作为共同尺度，以数量的形式反映会计实体的经营状况及经营成果，是商品经济发展的产物。会计计量是会计核算的关键环节，是会计记录和会计报告的前提，货币则是会计核算的统一尺度。企业经济活动中凡是能够用这一尺度计量的，就可以进行会计反映，凡是不能用这一尺度计量的，则不必进行会计反映。

货币实际上是对经济活动进行货币估价，而货币估价的习惯做法是以历史成本计价。不言而喻，采用历史成本计价，就必须假定货币本身的价值稳定不变，或者变动的幅度不大，可以忽略不计。也就是说货币计量前提实际上还包括另一个重要前提，即币值稳定前提。在以币值稳定为前提的条件下，对财产物资采用历史成本原则进行计价是目前通行的一种选择。我国的会计核算还规定以人民币为记账本位币，在有多种货币存在的条件下，要将有关外币用某种汇率折算为记账本位币，以此登记账簿，编制会计报表。

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。其中，可靠性、相关性、可理解性和可比性是会计信息的首要质量要求，是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征；实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息的次级质量要求，是对可靠性、相关性、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善，尤其是在对某些特殊交易或者事项进行处理，需要根据这些质量要求来把握其会计处理原则，另外，及时性还是会计信息相关性和可靠性的制约因素，企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡，以确定信息及时披露的时间。

（一）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会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

（二）相关性

要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

（三）可理解性

要求企业提供的会计信息清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

（四）可比性

要求企业提供的会计信息应当相互可比。具体包括下列要求：

1. 纵向可比

同一企业对于不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。

2. 横向可比

不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，即对于相同或者相似的交易或者事项，不同

企业应当采用一致的会计政策，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有关会计。

（五）实质重于形式

要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，那么就容易导致会计信息失真，无法如实反映经济现实和实际情况。

（六）重要性

要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

（七）谨慎性

要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

（八）及时性

要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。不满足及时性会计信息质量要求，可能会影响会计信息的可靠性。

第三节 施工企业的会计要素及其确认与计量

一、会计要素及其确认

会计要素是指会计核算的具体内容，是对会计对象的基本分类，是会计用于反映其主体财务状况，确定其经营成果的基本单位。按照我国《企业会计准则》的规定，会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项内容。

（一）资产、负债和所有者权益

资产、负债和所有者权益是反映企业财务状况的会计要素，是静态会计要素，列示在资产负债表中。

1. 资产的定义

根据《企业会计准则——基本准则》的规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下特征。

（1）资产应为企业拥有或者控制的资源 资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

（2）资产预期会给企业带来经济利益 资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金或者现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以来自非日常活动；带来经济利益可以是现金或者现金等价物形式，也可以是能转化为现金或者现金等价物的形式，或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的 资产应当由企业过去的交易或者事项所形成, 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或事项。例如, 企业有购买某存货的意愿或者计划, 但是购买行为尚未发生, 就不符合资产的定义, 不能因此而确认存货资产。

资产按照流动性可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, 主要包括货币资金、交易性金融资产、应收及预付款项和存货等。

非流动资产是指企业在超过 1 年或一个营业周期以上变现或者耗用的资产, 也称为长期资产, 主要包括投资性房地产、固定资产、无形资产、长期股权投资、持有至到期投资等。

根据《企业会计准则——基本准则》的规定, 将一项资源确认为资产, 需要符合资产的定义, 还应同时满足以下两个条件:

(1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业 从资产的定义来看, 能否带来经济利益是资产的一个本质特征, 但在现实生活中, 经济环境瞬息万变, 与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此, 资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据, 与资源有关的经济利益很可能流入企业, 那么就应当将其作为资产予以确认; 反之, 不能确认为资产。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量 财务会计系统是一个确认、计量和报告的系统, 其中计量起着枢纽作用, 可计量性是所有会计要素确认的重要前提, 资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时, 资产才能予以确认。在实务中, 企业取得的许多资产都是发生了实际成本的, 例如企业购买或者生产的存货, 企业购置的厂房或者设备等, 对于这些资产, 只要实际发生的购买成本或者生产成本能够可靠计量, 就视为符合了资产确认的可计量条件。在某些特定情况下, 企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小, 例如企业持有的某些衍生金融工具形成的资产, 对于这些资产, 尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小, 但是如果其公允价值能够可靠计量的话, 也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

【例 1-1】施工企业为甲方建造一项跨年度工程, 至资产负债表日, 完成合同收入为 500 万元, 所有与该项工程相关的风险和报酬均已经转移给甲方, 甲方开出一张银行承兑汇票, 承诺 3 个月后付款。企业应当在资产负债表日, 将该应收票据确认为企业的一项资产。

资产不等于财产, 凡是由过去的交易、事项所形成的, 有助于企业目前和未来的施工生产经营活动, 预期能给企业带来经济效益, 企业拥有使用权或控制权, 并且能够以货币进行合理计量的经济资源, 都应当作为施工企业的资产予以确认。在后面的各章节中, 凡是涉及资产确认条件的内容, 都应当以上述两个条件为标准。

2. 负债

负债是指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企业的现时义务。根据负债的定义, 负债具有以下特征。

(1) 负债是企业承担的现时义务 负债必须是企业承担的现时义务, 这是负债的一个基本特征。其中, 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。

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业 预期会导致经济利益流出企业也是负债的一

个本质特征，只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义，如果不会导致企业经济利益流出，就不符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；以部分转移资产、部分提供劳务形式偿还等。

(3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的 负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。换句话说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

负债按照流动性可分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指将在1年(含1年)或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、其他应付款和1年内到期的长期借款等。

非流动负债是指偿还期在1年或者超过1年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款项等。

将一项现时义务确认为负债，既需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

(1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业 从负债的定义可以看到，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实务中，履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与特定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来，如果有确凿证据表明，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，就应当将其作为负债予以确认；反之，如果企业承担了现时义务，但是会导致企业经济利益流出的可能性很小，就不符合负债的确认条件，不应将其作为负债予以确认。

(2) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量 负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额，通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定，考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间，有时未来期间较长，有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与特定义务有关的经济利益流出金额，企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计，并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

【例 1-2】某施工企业与银行签署 1 000 万元 1 年期的贷款协议，贷款已经按照约定用途进行使用，1 年后企业将向银行归还这笔贷款的本利和。该业务属于企业过去已经发生的交易事项，而且未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。因此，需要确认为企业的负债。

凡是由企业过去的经济活动形成的，能够用货币确切计量或合理预计的需要企业将来以现金、其他资产或劳务偿付的债务，都应当作为施工企业的负债予以确认。

3. 所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分，既可反映所有者投入资本的保值增值情况，又体现了保护债权人权益的理念。

所有者权益的来源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，通常由股本(或实收资本)、资本公积(含股本溢价或资本溢价、其他资本公积)、

盈余公积和未分配利润构成。

其中，直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者与向所有者分配利润无关的利得或者损失。

所有者权益的确认和计量，主要取决于资产、负债、收入、费用等其他会计要素的确认和计量。所有者权益即为企业的净资产，是企业资产总额中扣除债权人权益后的净额，反映所有者或股东财富的净增加额。通常企业收入增加时，会导致资产的增加，相应地会增加所有者权益；企业发生费用时，会导致负债的增加，相应地会减少所有者权益确认。因此，企业日常经营的好坏和资产负债的质量直接决定着企业所有者权益的增减变化和资本的保值增值。

（二）收入、费用和利润

收入、费用和利润是反映企业经营成果的会计要素，是动态会计要素，列示在利润表中。

1. 收入

收入是指企业在日常活动中形成的、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，如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。

根据收入的定义，收入具有以下几方面的特征。

（1）收入是企业在日常活动中形成的 日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，施工企业建造并移交工程、工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件等，均属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分，因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收入，而应当计入利得。

（2）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，施工企业结算工程价款，应当收到现金或者在未来有权收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是在实务中，经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所导致的，所有者投入资本的增加不应当确认为收入，应当将其直接确认为所有者权益。

（3）收入会导致所有者权益的增加 与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。例如，企业向银行借入款项，尽管也导致了企业经济利益的流入，但该流入并不导致所有者权益的增加，反而使企业承担了一项现时义务。企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加，不应将其确认为收入，应当确认为一项负债。

收入的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征有所不同，其收入确认条件也往往存在差别，如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。一般而言，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。即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很可能流入企业；二是相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量；三是经济利益的流入额能够可靠地计量。

收入的确认是施工企业财务成果的最初形式，也是企业获得利润、实现盈利的前提条件。

2. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、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。费用按照经济用途分类,也就是按照费用是否构成产品实体分类,可以分为生产成本和期间费用两大类。根据费用的定义,费用具有以下几方面的特征。

(1) 费用是企业在日常活动中形成的 费用必须是企业在其日常活动中所形成的,这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。因日常活动所产生的费用通常包括销售成本(营业成本)、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销费等,将费用界定为日常活动所形成的,目的是为了将其与损失相区分,企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用,而应当计入损失。

(2) 费用导致的经济利益总流出与向所有者分配利润无关 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(最终也会导致资产的减少)。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出,存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。鉴于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显然属于所有者权益的抵减项目,不应确认为费用,应当将其排除在费用的定义之外。

(3) 费用会导致所有者权益的减少 与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少,不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义,不应确认为费用。

费用的确认除了应当符合定义外,也应当满足严格的条件,即费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。因此,费用的确认至少应当符合以下几个条件: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。

费用是经营成果的扣除要素,当施工企业在一定时期内的收入大于费用时,就意味着新资产的价值大于原来资产的价值,这样就为企业盈利奠定了基础;否则就会为企业发生亏损增大概率。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括营业利润、利润总额和净利润,是反映企业最终财务成果的要素。利润往往是评价企业管理层业绩的一项重要指标,也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中,收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩,直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失,以更加全面地反映企业的经营成果。

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额。因此,利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认,其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。