

国营施工企业会计制度讲解

财政部会计事务管理司
《国营施工企业会计制度讲解》编写组

067.2

东北财经大学出版社

前 言

为进一步加强国营施工企业会计核算工作，促进企业加强经营管理，财政部于1990年8月修订印发了《国营施工企业会计制度——会计科目和会计报表》，从1991年1月1日起施行。1991年8月，财政部会计事务管理司在山西省太原市举办了国营施工企业会计制度讲习班，对修订的《国营施工企业会计制度——会计科目和会计报表》进行了系统的讲解。为便于各部门、各单位有关同志更好地理解和掌握新的施工企业会计制度，推动会计制度的贯彻执行，根据一些地区、部门和基层企业的要求，我们编写了这本讲解，供大家学习、工作使用。

目 录

第一讲 施工企业生产经营的特点	1
一、施工企业的发展及其在国民经济中的地位和作用	1
二、施工企业生产经营的特点	2
第二讲 总说明	11
一、修订重印《国营施工企业会计制度》的主要原因	11
二、修订《国营施工企业会计制度》的指导思想和原则	13
三、修订的主要内容	16
四、关于会计制度的其他几个问题	25
第三讲 施工企业主要经济业务的会计核算	29
一、施工企业的资金及其运动	29
二、施工企业会计科目的设置	35
三、施工企业基本业务资金来源的核算	36
四、固定资产与无形资产的核算	53
五、材料的核算	103
六、工程成本的核算	149
七、附属企业成本核算	130
八、对外承包工程和多种经营的核算	193
九、工程价款结算、销售和利润的核算	202
十、专项资金的核算	253
第四讲 会计报表	272

一、关于施工企业会计报表总的说明	272
二、资金平衡表	280
三、流动资金增减情况表	291
四、利润表	295
五、工程（产品、作业）成本表	302
六、竣工工程成本表	306
七、管理费用表	308
八、总公司管理费用表	311
九、固定资产及折旧表	312
十、专项资金表	315

第一讲 施工企业生产经营的特点

一、施工企业的发展及其在国民经济中的地位和作用

施工企业（也称建筑安装企业）是从事基本建设建筑安装施工生产活动的基层生产单位。我国的建筑业，是在新中国成立以后，随着社会主义建设事业的发展而不断发展和壮大起来的。新中国成立到第一个五年计划时期，我国的建筑业从勘察设计、建筑施工、科研教育等基本队伍的建设到建筑安装生产技术手段等方面，都得到了相当的发展，不仅迅速修复了战争的创伤，保证了国民经济的恢复，同时还建设完成了我国著名的长春第一汽车制造厂、洛阳第一拖拉机制造厂和哈尔滨三大动力厂等156项国家重点建设项目，以及长春、富拉尔基、洛阳、兰州、包头、武汉、太原、西安等新兴的工业基地，形成了中国工业的初步基础。据统计在过去40年中，我国的建筑业共创造总产值达2 0522亿元，净产值5 361亿元。1990年我国建筑业创造了社会总产值达3 075亿元，相当于同期商业和运输邮电业创造的社会总产值（3 103亿元）之和。在工业、农业、建筑业、运输、邮电业和商业五

大产业中，建筑业创造的社会总产值和国民收入占第三位，仅次于工业和农业。1988年与1949年相比，建筑业总产值增长71倍，占社会总产值的比重由0.76%提高到3.8%；净产值占国民收入的比重由0.3%提高到6.6%。到1990年底，全国建筑业从业人员已达2530多万人。40年来，我国的施工企业共建成各类工业项目29万多个；兴建学校、医院、影剧院、文化馆等文化卫生福利设施60多万个；改建、扩建20⁰多个城市和上千个县镇；竣工各类房屋建筑面积达100多亿平方米。为国民经济的发展和社会主义建设事业做出了重要贡献，已成为国民经济的重要支柱产业之一。

二、施工企业生产经营的特点

施工企业是建造房屋建筑物和进行设备安装的施工生产单位。房屋、建筑物的建设和设备的安装是施工企业的主要生产活动。由于房屋和建筑物的结构、形状和大小，都千差万别，并且每项房屋建筑物都是为特定目的建造的，各有其专门用途，要根据设计要求在指定地点分别建造，加之规模一般都很大，从工程开工到竣工，施工时间往往是经年累月。因此，就施工企业生产活动本身来说，具有施工生产的流动性、单一性（单件性）和长期性（周期长）三大显著特点。施工企业施工生产活动的这三大特点，是由建筑产品本身的特点决定的。

第一，所谓施工生产的流动性。我们知道，建筑产品不同于工业产品，它从建设到使用，直至报废，始终固定在同一地理位置，即同一地点。建筑产品的这种固定性特点决定

了施工企业施工生产活动的流动性。施工生产流动性主要表现在三个方面：①不同工种的工人都要在同一建筑物的不同部位上进行流动施工；②生产工人要在同一工地不同单位工程之间进行流动施工；③企业施工队伍要在不同工地、不同地区承包工程，进行区域性流动施工。

第二，所谓施工生产的单一性(单件性)。建筑施工生产不同于工业生产。工业生产在一定时期内，产品的种类、类型相对稳定，而且是批量生产，而施工企业的建筑产品，都有其特定目的、专门用途，企业只能按照建设单位各个建设项目的不同设计要求，进行施工生产。建筑产品既受到目的、功能、投资规模等方面的因素影响，也受地形、地质、水文、气象等自然条件的影响，同时，还受到文化、风俗、民族习惯等社会方面的影响，因此，不同地区、不同条件下的建筑产品，都有着不同的要求，极少完全相同。因此，建筑产品这种多样性，就决定了施工企业施工生产的单件性。

第三，所谓施工生产的长期性。施工生产的长期性是指生产周期长。由于建筑产品一般都规模较大，因此，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。另外，施工生产周期长还受施工现场、工艺和自然气候条件的影响。例如：①建筑工程一般都在有限的地面向空中伸展，垂直作业决定了只能投入有限的人力和机械循环施工；②工艺要求有些结构需要经过较长的养护期才能承重，只能在养护期满后才能继续施工。因此施工工期都比较长。

建筑安装生产活动的上述特点，决定了施工企业生产资金供应、产品价格形成、工程价款结算方式、成本核算及考

核，以及生产经营方式等方面有着不同于其他行业企业的特点。

1. 企业施工生产任务的获得方式

施工企业承建工程项目，主要通过两种不同的方式取得，一种是通过计划分配（下达）方式，另一种是通过投标中标方式。

（1）计划分配方式。计划分配（下达）方式是指由主管部门根据本部门一定时期或年度的工程建设计划任务量和所属施工企业的施工生产能力，将工程建设的施工任务，直接下达给所属企业承担。这种方式是在计划经济体制下产生的，并与之相适应。这种方式是我国基本建设工作中，长期、广泛采用的一种方式。

施工企业对于承接的由上级主管部门计划下达的施工任务，一般根据不同情况，分别采取两种不同的工程施工管理方式：一种是对建设工程实行承发包制度，即由施工企业与建设单位签订工程承包合同，直接负责工程项目的建筑安装施工生产。另一种是与建设项目主管部门（或单位）共同组成工程指挥部，共同组织项目建设和施工管理。随着建筑业和基本建设管理体制的改革，计划分配（下达）方式逐步被招标投标方式所取代。

（2）投标中标方式。建筑安装工程采取投标招标方式，是近年来随着建筑业和基本建设管理体制改革和有计划商品经济的发展，在基本建设工作中广泛采用的一种项目承发包管理方式。带有市场竞争的特点。目前，在我国各类建设项目中，大多数是由建设单位通过招标投标方式，选定施工企业。

2. 工程承包方式

施工企业承包的建设工程，按其承包内容和管理方式划分，一般有承包、分包和联合承包三种不同形式。

(1) 承包。承包这种方式按承包的内容、范围不同分为两种：一种是对单位工程或单项工程承包，即施工企业按单位工程（或单项工程）向建设单位承包土建或安装任务，这是较普遍采用的一种承包方式。另一种是建设项目进行总承包，即施工企业不单是承包建设项目的土建或安装等单位工程，而且还承包了建设项目的前期工程，包括征地拆迁、勘察设计、设备购置等工作任务，施工结束交付建设单位时，即可投入生产使用，这种承包方式也就是人们通常所说的交钥匙工程，这种承包方式的优点是基本建设过程中的各项工作可以由施工企业统筹安排，有计划地完成，有较好的效益，不过目前总承包方式尚未普遍实行。

(2) 分包。分包方式是指向建设单位直接承包的施工企业为总包方，对建设单位负法律责任，统一向建设单位办理工程款结算，其所承包工程的一部分再采取发包的方式分包给其他施工企业施工。其分包给其他单位施工的工程，根据承包的范围和深度，分为自行完成工作量和非自行作完成工作量两种。

(3) 联合承包。联合承包方式是指由企业与设计单位、勘察单位对建设项目的勘察设计、前期工作、征地拆迁，以及建筑安装施工实行共同联合承包方式。联合承包方式是建筑业和基本建设管理体制改革后出现的一种新的承包方式。联合承包的建设项目，在投资、工期包死的前提下，节省的投资属于投入产出包干部门的项目，上交主管部门

50%，属于国家拨款改贷款的投资经国家批准豁免还款的项目，上交财政20%，上交主管部门30%，其余50%由建设单位、设计单位、施工企业分成。投资超过或工期拖长所造成的损失，由承包各方按各自的责任补偿。

3. 工程造价的确定

前面我们在分析建筑安装施工生产特点时已经讲过，建筑产品具有突出的个性，建筑和使用地点固定，各个工程的结构和规模并不完全相同，即使结构和规模相同，也会因施工地点、时间不同以及施工条件变化而造成工程之间活劳动消耗和物化劳动消耗的差别。因此，它不能象工业产品那样，由国家按照每种产品统一确定一个价格，而必须通过特殊的计划程序，逐个确定每个建筑安装工程的造价。建筑安装工程造价是建筑产品价格的体现。建筑安装工程造价是施工企业结算工程价款，确定收入、计算和考核建筑安装工程量及建筑安装工程成本的依据。目前，建筑安装工程造价确定的方式主要有施工图预算、投标报价和造价包干三种。

(1) 施工图预算造价。按施工图预算确定建筑安装工程造价的方式，是指企业按照有关文件和施工图纸所提供的地质、水文资料和计算出的工程量，依据预算定额计算出工程所需全部工、料、机械等消耗量，然后再根据单位估价表和取费定额计算出工程造价。按现行有关规定，工程造价由四部分组成：①根据实际完成的工作量和预算单价计算的直接费；②根据直接费和管理费取费标准计算的管理费；③根据直接费和管理费以及规定的利润率计算的计划利润；④根据直接费、管理费和计划利润按国家规定的税（费）率计算的营业税、城市维护建设税和教育费附加。施工图预算是与计

划价格模式相适应的造价确定方式，也是我国建筑安装工程长期广泛采用的一种造价确定方式。

(2) 投标报价。按投标报价确定造价方式，是指施工企业依据招标单位提供的工程有关文件资料，参照预算定额和单位估价表，结合本单位的管理情况而计算出的报价，经招标单位和有关管理机构评标后决定的造价，由招投标双方签订合同后作为结算工程款的依据。招标投标是在经济管理体制改革中基本建设管理工作的一项重要改革措施，它是计划商品经济的产物，是一种具有竞争性质的造价确定方式。

(3) 造价包干。造价包干方式，是指企业参照工程预算定额和单位估价表与建设单位议定的建筑安装工程造价，并按议定的造价包干。包干的造价一般情况下不再调整。目前，造价包干主要有工程预算加系数包干、平方米造价包干、小区造价包干等。造价包干也是目前采用较多的一种建筑安装工程造价确定方式。

4. 工程价款的结算方式

工程价款的结算方式，实质上就是建筑产品的销售方式。由于建筑产品具有工程量大、施工生产周期长的特点，因此，建筑产品有着特殊的工程价款的结算方式。按照现行工程价款结算办法的规定，建筑安装工程价款结算方式，目前主要有按月结算、分段结算和竣工后一次结算三种。

(1) 按月结算，按月结算是指建筑安装工程价款，由施工企业在月中向建设单位预支，月终办理已完工程价款结算，竣工后清算。实行按月结算工程价款办法的工程，跨年度施工的，在年终时要进行工程盘点，向建设单位办理年度

结算。

(2) 分段结算。分段结算是指当年开工，当年不能竣工的单项工程或单位工程，企业可以根据有关规定，按照工程形象进度，划分不同部位向建设单位办理工程价款结算。采用分段结算工程价款的工程，企业可以按月向建设单位预支工程款。

(3) 竣工后一次结算。竣工后一次结算，是指建筑项目或单项(单位)工程全部竣工后一次办理工程价款结算。实行竣工后一次结算办法的，主要是全部建筑安装工程建设工期在12个月以内，或者工程承包合同价值在100万元以下的建设项目或单项(单位)工程。采取竣工后一次结算工程价款办法的工程，企业可以在每月月终向建设单位预支工程款。

除上述三种工程价款结算方式外，按照现行工程价款结算办法的规定，建筑安装工程也可根据工程建设的实际情况采用承发包双方约定，并经建设银行同意的其他结算方式。

5. 施工生产所需流动资金供应

在现行企业流动资金管理制度和基本建设投资管理制度下，施工企业一般没有足够生产正常需要的自有流动资金，根据建筑安装工程单件性突出，施工劳动对象(主要材料、设备)专用性一般较大，工程性质和结构不同，所需主要材料、设备的种类和数量往往差别很大，国家通常按建设项目来分配基本建设资金，工程所需物资和储备资金，也是直接拨给建设单位。与此相适应，施工企业正常的生产经营活动所需的定额流动资金(指流动资金的定额部分)中，用于主要材料(包括结构件)等方面的资金，一般是由建设单位以预付备料款的方式提供的，工程款一般由建设单位预付

工程款解决，属于非自有流动资金；作为安装对象的需要安装设备，由建设单位负责储备，施工企业仅负责安装。因此这部分资金不包括在企业流动资金之中。施工企业用于其他材料、周转材料等方面的资金，在各项工程之间可以统筹使用，这部分资金由国家预算供应（1985年以前财政拨款，1985年后改为银行贷款），构成企业的自有流动资金。

施工企业按规定建立的各种专用基金和特种基金，有的是内部形成的，有的则是由建设单位提供的。其中各种专用基金，是由施工企业按规定或从成本中提取或从实现的税后留利中提取形成的；特种基金，包括临时设施费（或称临时设施包干基金）和劳动保险基金是由施工企业按规定向建设单位收取形成的。

6. 成本及成本考核

施工企业为了完成建筑安装工程的施工任务，既要进行施工生产活动，也要进行工业性生产活动（为工程施工提供作业、结构件和建筑材料）和材料采购供应活动。由于建安工程的装配化和工业化生产的不断发展，材料消耗在工程（产品）成本中占很大比重，而且企业的工业性生产单位普遍实行内部独立核算；有的企业材料供应部门也实行单独核算。因此，施工企业的成本，一般包括建筑安装工程成本、工业性生产成本和材料采购供应成本，既要通过建筑安装工程成本来计算与考核企业生产经营过程的劳动消耗，又要单独计算与考核工业性生产成本和材料采购供应成本。

建筑安装工程成本由于建安工程具有显著的单件性而缺乏可比性，不能象工业产品那样，以上年度产品实际成本为基础来规定年度产品成本降低任务，也不能通过同一产品上下

期实际成本的比较，来考核产品成本的升降，而必须以预算成本为基础来规定成本降低任务，并通过预算成本与实际成本的对比，来考核成本降低任务的完成情况。因此，建筑安装工程的预算成本，是目前施工企业衡量与考核工程成本是否节约的基本尺度。

随着建筑工程投招标和造价包干办法的推行，在一些施工企业，目前正在逐步建立计划成本制度，即用计划成本做为企业内部考核成本升降的依据。

第二讲 总说明

一、修订重印《国营施工企业会计制度》的主要原因

财政部1981年8月制定检发的《国营施工企业会计制度》，自1982年1月1日开始施行以来，对于加强施工企业的经营管理，促进企业经济核算，提高企业会计核算质量，保证国家财政、财务制度的贯彻执行，都起了积极的促进作用。1982年以后，特别是1984年至1989年间，我国的经济体制改革不断深化，社会主义有计划的商品经济得到了迅速发展。在建筑业和基本建设领域，不论是投资管理体制，或是企业财务管理制度，不论是建筑安装工程的承包方式或是施工企业资金、成本管理以及生产经营方式和内容，都发生了深刻的变革。在财务管理体制方面，国家对施工企业先后实行了利润留成，第一步利改税，第二步利改税和经营承包责任制办法；在企业资金供应方面，改革了施工企业定额流动资金供应方式，企业生产所需定额流动资金由原财政拨款改为银行贷款；在成本管理方面，实行了新的建筑安装工程成本管理辦法；在建筑安装工程承发包管理形式方面，改变了

过去长期以来实行的单一计划下达方式，广泛推行了建筑安装工程投标招标办法，实行投资包干制度；在建筑安装工程价款结算方面，推行了新的工程价款结算办法；在建筑工程价格管理以及纳税制度方面，改革了过去长期实行的法定利润制度和免征营业税、所得税办法，实行了计划利润制度，恢复了向施工企业征收营业税和所得税办法，实行了比较健全的纳税制度；在工资管理即分配政策方面，改革了我国多年实行的工资管理办法，实行了工资与产值，经济效益挂钩，即百元产值工资含量包干办法；在基本建设概预算管理方面，实行了新的基本建设概（预）算管理制度，等等。所有这些改革，无一不对施工企业的会计核算工作提出了新的要求。1981年制定的《国营施工企业会计制度》已不能适应目前施工企业加强经营管理和满足会计核算的需要。主要表现在：

第一，原制度是在1981年当时的建筑业和基本建设管理体制以及当时的企业财务体制的基础上设计制定的，不论是涉及的企业经济业务内容，还是核算方法和核算要求，都与目前建筑业和基本建设管理体制改革以及施工企业财务体制不相适应；

第二，原制度自1982年施行以来，虽然先后伴随经济体制改革、建筑业和基本建设管理体制特别是财务制度改革作过若干补充规定，这些补充规定尽管对指导和规范企业会计核算、保证财务制度改革的顺利进行起到了积极的促进作用，但就会计制度本身建设而言，这些补充规定不论是在会计科目的设置方面，还是在会计报表指标设置方面，都缺乏统一的会计制度总体框架设计的协调，因而既不利于施工

企业在实际工作中协调、全面地开展会计核算工作，同时也
不利于施工企业会计的理论体系和方法体系的建设；

第三，1982年以后对会计制度所作的若干补充规定因前
后变化，执行中问题较多，需要进行清理。原制度自1982年
施行以来，财政部对其所作的补充修改内容，由于受财务等
制度发展变化的影响，前后也发生若干变化，有的补充规定
随着财务制度的改变而过时，有的补充规定随着财务制度的
废止而废止，例如企业财务分配办法从企业基金到利润留
成，又从利润留成到第一步利改税，从第一步利改税发展到
第二步利改税，又从第二步利改税发展到承包经营责任制，
等等。对财务上的这些变化，会计上都曾先后作过补充规
定，而这些补充规定有的已经废止，有的已经变化，所以给
企业执行带来了一定困难，急需统一清理；

第四，原制度自1982年施行以后，先后作了大量补充规
定，这些补充规定均分散于各单行文件中，由于时间跨度较
大，补充内容较多，加之一些地区、部门文件转发、传递渠
道不畅等方面原因，不利于基层企业财会人员了解和掌握，
执行起来有一定困难，不便于会计制度的贯彻执行。另外，
1981年检发的会计制度，由于会计机构、人员的变化，从制
度本身数量上，目前也不能满足实际工作的需要，许多单位
和会计人员需要制度无法得到解决。综合上述几方面的原因
可见，对原制度进行全面、系统的修订重印是十分必要的。

二、修订《国营施工企业会计制度》的指 导思想和原则

根据我国多年来制定和修订会计制度的实践以及各方面