



主 编 徐经长

企业最新会计准则 操作300问

(下册)

中国统计出版社

企业最新会计准则操作 300 问

(下 册)

徐经长 主编

中国统计出版社

一九九九年二月

第七章 建造合同

192. 制定《企业会计准则——建造合同》的目的是什么？

答：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。有些企业，如建筑企业、民用工程以及工程和制造企业，根据合同为客户建造工程或大型资产，如建造房屋、船舶、飞机、水坝、公路以及大型机械设备，可能需要投入大量的资源并花费相当长的时间。这类产品的承接，都是以建造合同为依据。

企业的会计核算以会计期间为前提，根据《中华人民共和国会计法》的规定，“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。划分会计期间的目的在于要求企业按期计算并呈报其财务状况和经营成果。建造合同的施工期较长，通常要跨越一个或几个会计年度，为了及时反映各年度的经营成果和财务状况，一般情况下，不能等到合同工程完工时才确认收入和费用，而应按照权责发生制的要求，遵循配比原则，在合同实施过程中，按照一定的方法，合理确认各年的收入和费用。因此，本准则的主要问题是将合同收入和合同成本分配计入实施工程的各个会计年度。

为了适应社会主义市场经济的发展，规范企业有关建造合同会计核算和会计信息披露，我国的会计工作者根据我国的具体情况，在考察《国际会计准则第11号——建造合同》，以及美国、英国等国家对于建造合同的会计处理以及报告揭示的基础上，制定了《企业会计准则——建造合同》。

有关建造合同的核算办法，《施工企业会计制度》作了规定，随着市场经济的发展和经济业务的日趋复杂以及报表使用者对上市公司

会计信息质量要求的提高,现行会计制度中相关的处理方法已暴露出存在的局限性。为此有必要加以改进。相对于现行做法,建造合同准则在建造合同收入的确认、计量、开单结算的帐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。建造合同准则是我国企业会计准则体系的一个组成部分,它只规范建造合同收入和成本的会计核算和会计报表的揭示问题,主要是解决收入在何时确认及确认多少,成本的范围及确认的时间及范围。企业在执行建造合同过程中发生的一些与建造合同有关的其它业务,如货币资金收付,应收应付帐款、机器设备折旧等,并无特殊要求,仍执行相关的具体准则,本准则不再涉及。

193.《企业会计准则——建造合同》的重点有哪些?

答:对于本准则而言,合同收入与合同费用的确认是最重要的内容。由于建筑工程耗时较长,建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,因此,本准则的主要问题是将合同收入和合同成本合理的分配计入实施工程的各个会计年度。

194. 《企业会计准则——建造合同》的难点有哪些?

答:本准则对于合同的分立与合并,作了十分具体的规定。对同一企业来讲,确定不同的会计核算对象,会产生不同的核算结果。然而在具体实务中,作到这点并非易事。另外,如何确认合同收入与合同费用,也是本书的难点。

195.《企业会计准则——建造合同》的适用范围是什么?

答:本准则适用于建造需要投入大量的资金并耗费相当长的时间的产品的建筑企业、民用工程以及工程和制造企业。以上企业均为上市公司,其他企业可暂不执行。

196. 学习《企业会计准则——建造合同》应注意哪些基本问题？

答：(1)正确核算和反映建造合同损益的关键在于正确确定建造合同的会计核算对象。

一般情况下，该项会计准则适用于单项建造合同。但企业与客户签订的建造合同有其多样性——有时，建造一项资产签订一个合同，有时建造数项资产只签订一个合同，而有对建造一项资产或数项资产合同时签订一组合同。在上述情况下，对同一企业来说，确定不同的核算对象，会产生不同的核算结果。因此，企业应以所签订的单项合同为对象，分别计量和确认各单项合同的收入、费用和利润；如果一项合同包括建造多项资产，或为建造一项或数项资产而签订一组合同，企业应按本准则规定的合同分立和合并的原则，正确确定建造合同的会计核算对象。这样，可以正确核算建造合同的损益，防止人为操纵利润。

(2)必须合理判断建造合同的结果能否可靠地估计。

企业在计量和确认建造合同的收入和费用时，首先应根据本准则规定的标准，判断建造合同的结果能否可靠地估计。如果建造合同的结果能够可靠地估计，应在资产负债表日根据完工百分比法确认当期的合同收入和费用。如果建造合同的结果不能可靠地估计，则不能根据完工百分比法确定合同收入和费用，而应区别以下两种情况进行处理：①合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在发生的当期确认为费用。②合同成本不能收回的，应在发生时立即确认为费用，不能确认收入。

应提请读者注意的是：对一项建造合同而言，如果合同预计总成本大于合同总收入，应将预计损失立即确认为当期费用。

(3)应做好建造合同成本核算的各项基础工作。

具体地，应①建立各种财产物资的收发、领退、转移、报废、清查制度；②建立、健全与成本核算有关的各项原始记录和工程量统计制度；③制定或修订工时、材料、费用等各项内部消耗定额；④完善各种

计量检测设施,严格计量检验制度,使成本核算具有可靠的基础。

(4)必须准确计算合同成本

对于为完成合同实际发生的合同成本必须及时、准确地进行归集和登记,对于为完成合同尚需发生的成本必须进行科学、合理地预计。同时,应当划清资本性支出与收益性支出的界限,划清应计入合同成本费用和不应计入合同成本费用的界限,划清各个会计期间的费用界限,划清已完工合同成本和未完工合同成本的界限。不得以估计成本、预算成本或计划成本代替实际成本。

(5)要真实、准确、及时、系统地核算和反映实施建造合同过程中所发生的各项经济业务

企业应根据实施建造合同过程中所发生的各项经济业务,准确、及时地登记合同发生的实际成本、已办理结算的工程价款和实际已收取的工程价款,并根据工程施工进展情况,准确地确定合同完工进度,计量和确定当期的合同收入和费用。如果建造合同预计发生亏损,应计提损失准备。

197. 对于实施建造合同过程中发生的各项经济业务进行会计处理,应设置哪些会计科目?

答:对于建造合同实施过程中的各会计事项,应设置下列会计科目进行帐务处理:

(1)“工程施工”科目(建筑安装企业使用)或“生产成本”科目(船舶等制造企业使用)。该科目核算实际发生的合同成本和合同毛利。实际发生的合同成本和确认的合同毛利记入本科目的借方,确认的合同亏损记入本科目的贷方,合同完成后,本科目与“工程结算”科目对冲后结平。

(2)“工程结算”科目。该科目核算根据合同完工进度已向客户开出工程价款结算帐单办理结算的价款。它是“工程施工”或“生产成本”科目的备抵科目,已向客户开出工程价款结算帐单办理结算的款项记入本科目的贷方,合同完成后,本科目与“工程施工”或“生产成

本”科目对冲后结平。

(3)“应收帐款”科目。该科目核算应收和实际已收的进度款以及预收的备料款。已向客户开出工程价款结算帐单且应收的工程进度款记入本科目的借方,预收的备料款和实际收到的工程进度款记入本科目的贷方。

(4)“主营业务收入”科目。该科目用来核算当期确认的合同收入。当期确认的合同收入记入本科目的贷方;期末时,将本科目的余额全部转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。

(5)“主营业务成本”科目。该科目用来核算当期确认的合同费用。当期确认的合同费用记入本科目的借方;期末时,将本科目的余额全部转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。

(6)“合同预计损失”科目。该科目用来核算当期确认的合同预计损失。当期确认的合同预计损失,记入本科目的借方;期末时,将本科目的余额全部转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。

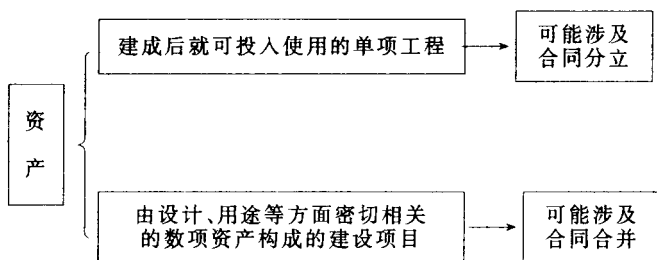
(7)“预计损失准备”科目。该科目用来核算建造合同计提的损失准备。在建合同计提的预计损失准备,记入本科目的贷方;在建合同完工后,应将本科目的余额调整“主营业务成本”科目。

198. 什么是建造合同?

答: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。

这一定义中所说的资产,是指房屋、道路、桥梁、长坝等建筑物及船舶、飞机、大型机械设备等。所建造的资产从其功能和最终用途看,可分为两类:一类是建成后就可投入使用和单独发挥作用的单项工程,如房屋、桥梁、船舶等;另一类是在设计、技术、功能和最终用途等方面密切相关的由数项资产构成的建设项目,只有这些资产全部建成投入使用时,才能整体发挥效益。例如,承建一个发电厂,该项目由锅炉房、发电室、冷却塔等几个单项工程构成,只有各单项工程全部建成投入使用时,发电厂才能正常运转和发电。

根据《中华人民共和国合同法》(草案)，“建设工程合同是承包人进行工程建设、发包人支付价款的合同。”不难看出，这一定义是从当事人的角度出发的，强调的是当事人的权利和义务。而《企业会计准则——建造合同》中所定义的建造合同(即“建设工程合同”)则着重从会计的角度出发，强调会计核算的对象，即资产。本准则所定义的建造合同中资产的划分方法有助于联系合同分立和合同合并，其联系如下图：



资产分类与合同分立及合同合并的联系

199. 建造合同有哪些基本特征？它与一般经济合同的区别之处在哪里？

答：建造合同具有以下几个基本特征：

(1)建造合同从一开始订立到最终完工时间跨度很不规则，短则几年，多则十几年，甚至几十年，这就使得建造合同收入和合同成本的确认与计量不同于企业的其它经营活动，即在工程完工之前就可以，也有必要合理地确认收入、成本和利润。这就意味着企业有可能采用完工百分比法来确认收入和费用。

(2)建造合同工程的产品买主以及工程价款在签订合同时就已经基本确定。因为建造合同持续的时间较长，造价也较高，因此，建造合同一般是针对特定的买主而进行的。建造合同一般规定有详细的

条款,包括合同价款、付款方式、违约责任等。这就为合同收入的确定奠定了合理的基础。

(3)建造合同一般为不可取消的合同,这就意味着确认收入的一个原则可以实现,即与合同相关的经济利益可以流入企业。

建造合同属于经济合同的范畴,但从上述建造合同的几个基本特征来看,它又不同于一般的材料采购合同和劳务合同,主要的区别之处表现在以下几个方面:

(1)先有买主(即客户),后有标的(即资产)。建造资产的造价在签订合同时就已确定;

(2)资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年;

(3)所建造的资产体积大,造价高;

(4)建造合同一般为不可取消的合同。

200. 什么是固定造价合同?

答: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,某建造承包商与客户签订一项造价合同,为客户建造一座办公大楼,合同规定建造办公大楼的总造价为1 000万元;该项合同即是固定造价合同。再例如,某建造承包商与客户签订一项建造合同,为客户建造一条80公里的高速公路,合同规定每公里单价为500万元,这种合同也是固定造价合同。

当然,固定造价合同也并非是一成不变的,在某些情况下,也可附带有按成本调整价格的条款。

固定造价合同是按一个固定造价或固定单价核算的,因此其风险主要由施工方或者承包方承担,这有利于促使施工方或者承包方控制成本,从而降低建造成本;但这样做的缺点是施工方或者承包方有可能偷工减料,影响工程质量,所以要加强质量控制。

201. 什么是成本加成合同？

答：成本加成合同是指以合同允许的方式或其它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，某建造承包商与客户签订一项建造合同，为客户建造一艘船舶，双方商定以建造该艘船舶的实际成本为基础，合同总价款以实际成本加上实际成本的1%计取；这项合同就是成本加成合同。再例如，某电厂筹建处与一承包商签订合同，规定由筹建处提供建造电厂的一切原料、燃料及动力，承包商只负责施工，并按成本总额的百分之二十支付承包商工程款；该合同就属于成本加成合同。

成本加成合同的风险主要由发包方承担，这样虽然有利于保证工程质量，但不利于控制成本，因此需要在合同中明确成本项目的范围。

202. 在实际工作中，现行制度是怎样对建造合同进行分类的？

答：我国目前并没有对建造合同进行类型划分，但从合同价款的确定上看，有以下几种不同的方式：

(1) 施工图预算造价方式。即企业按施工图纸所提供的资料计算出的工作量，并依据预算定额和单位造价以及有关文件所规定的收费标准计算工程的造价。

(2) 对于某些年需产品（如船舰），采用按实际成本加上一定比例的利润确定造价的方式。

(3) 投标报价方式。即施工企业根据招标单位提供的有关资料提出自己的报价，经招标单位评标后确定造价并订立合同。

由此可见，我国原先的三类合同中，第(1)、(3)类类似于固定造价合同，第(2)类类似于成本加成合同。目前在我国，以投招标方式确定工程造价的方式占多数，由于风险承担者不同，判断建造合同的结果能否可以确定的标准也不同，因此《企业会计准则——建造合同》

中将建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同两大类。

203. 什么是完工百分比法？

答：完工百分比法是指根据合同完工进度确认收入和费用的方法。根据这种方法，合同收入应与为达到完工进度而发生的合同成本相配比，以反映当期已完工部分的合同收入、费用及利润。运用这种方法确认合同收入和费用，能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息，体现了权责发生制的原则。

采用完工百分比法确认合同收入和费用的前提是，该项建造合同的结果能够可靠地估计。只有当建造合同的结果能够可靠地估计时，才能采用完工百分比法确认合同收入和费用，反之，则不能采用完工百分比法确认合同收入和费用，否则将会影响企业所披露的信息的真实性。可见，完工百分比法的主要缺点是：每期收入、费用和利润的确定依赖于各种预计，而这种预计又受合同履行期间不确定因素的影响。

204. 如何确定合同完工进度？

答：采用完工百分比法确认合同收入和费用的关键是，确定合同完工进度。《企业会计准则——建造合同》中规定了确定合同完工进度的三种方法：

- (1) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；
- (2) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；
- (3) 已完合同工作的测量。

具体案例：

《企业会计准则——建造合同》中规定了确定合同完工进度的三种方法：

- (1) 根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。这是确定合同完工进度的较常用的方法。其计算公式如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \times 100\%$$

例如,某建造承包商与客户签订了一项合同总金额为 3 000 万元的建造合同,合同中规定的建设期为二年。第一年实际发生合同成本 900 万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 1 560 万元;第二年,实际发生合同成本为 1 200 万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 450 万元。根据上述资料,计算合同完工进度如下:

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{900}{900+1\,560} \times 100\% = 37\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = \frac{900+1\,200}{900+1\,200+450} \times 100\% = 82\%$$

(2)根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。其计算公式如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}} \times 100\%$$

例如,某建筑公司与一客户签订了修建一条 1 000 米铁路隧道的建造合同,合同规定的总金额为 8 000 万元,工期为三年。该公司第一年修建了 300 米,第二年修建了 400 米。根据上述资料,计算合同完工进度如下:

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{300}{1\,000} \times 100\% = 30\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = \frac{300+400}{1\,000} \times 100\% = 70\%$$

(3)已完合同工作的测量。这种方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法;适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。但需要指出的是,这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定的,而应由专业人员现场进行科学测定。

例如,某建筑公司承建一项水下作业工程,在资产负债表日,经

专业人员现场测量,已完工作量已达合同总工作量的 80%。则该合同的完工进度为 80%。

需要进一步说明的是,采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时,累计实际发生的合同成本是形成工程形象进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本。所以,累计实际发生的合同成本不包括下列内容:

(1)与合同未来活动相关的合同成本,例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本。

材料从仓库远抵施工现场,如果尚未安装、使用或耗用,则没有形成工程实体,就其资金的占用形态而言,仍属于材料占用的资金,而非“在产品”占用的资金。因此,为了保证确定完工进度的可靠性,不应将这部分成本列入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。

(2)在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项

总承包商将其承包的工程项目中的单项工程或单项工程中的单位工程、分部分项工程分包给另一个承包商(即分包单位)进行施工时,分包单位所承包的那部分单项工程或单位工程、分部分项工程,即为分包工程。

对总承包商来说,分包工程是其承建的总体工程的一部分,分包工程的工作量也是其总体工程的工作量,总承包商在确定总体工程的完工进度时,应考虑分包工程的完工进度。在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项,虽然是总承包商的一项资金支出,但是该项支出还没有形成相应的工作量,因此,不应将这部分支出列入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。但是,根据分包工程进度支付的分包工程进度款,应构成累计实际发生的合同成本。

例 1 某建筑公司与一客户签订了一项合同总金额的 2 000 万元的建造合同,合同规定的建设期为三年。第一年,实际发生的合同成本为 600 万元,其中,含有预付给另一分包商的工程款 160 万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 1 040 万元;第二年,实际发生的

合同成本为 800 万元,其中含有一批虽已运到施工现场但尚未使用的材料,其成本为 20 万元,年末预计为完成合同尚需发生成本 300 万元;另外,分包商已经完成其分包工程。第三年实际发生的合同成本为 400 万元,工程已经完工。

根据上述资料,计算合同完工进度如下:

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{600 - 160}{600 + 1\,040} \times 100\% = 27\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = \frac{600 + 800 - 20}{600 + 800 + 300} \times 100\% = 81\%$$

第三年合同完工进度 = 100% (合同已经完工)

例 2 某建造承包商承建了一项建筑工程,工期三年,该建设工程的预计总成本为 5 000 万元。第一年,该建造承包商的“工程施工”帐户的实际发生额为 2 040 万元。其中:

人工费 450 万元,材料费 1 140 万元,机械使用费 300 万元,其它直接费用和工程间接费用 150 万元。

经调查,该建设工程领用的材料中有一批虽已运到施工现场但尚未使用,尚未使用的材料成本为 240 万元。根据上述资料计算第一年的完工进度如下:

$$\text{合同完工进度} = \frac{2040 - 240}{5\,000} \times 100\% = 36\%$$

例 3 某建造承包商与一客户一揽子签订了一项建造合同,承造甲、乙两项工程。该项合同的甲、乙两项工程密切相关,客户要求同时施工,一起支付,工期为两年。合同规定的总金额为 3 000 万元。该建造承包商决定甲工程由自己施工,乙工程以 800 万元的合同金额分包给另一建筑公司承建,该建造承包商与该建筑公司签订了分包合同。

第一年,该建造承包商自行施工的甲工程实际发生工程成本 900 万元,预计为完成甲工程尚需发生工程成本 300 万元;同时,该建造承包商根据该建筑公司分包的乙工程的完工进度,向该建筑公司支付了乙工程的进度款 500 万元,并向该建筑公司预付了下年度

备料款 100 万元。该建造承包商根据上述资料确定该项建造合同第一年的完工进度如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{900 + 500}{900 + 300 + 800} \times 100\% = 70\%$$

205. 在确定合同完工百分比时应注意哪些问题？

答：确定完工百分比有多种方法，大都是通过成本、产出单位或增加的价值来衡量工程的完工进度。这些不同形式的衡量标准（如实际耗用的工时、实际发生的成本、实际生产的数量、实际建成的楼层数，等等），可划分为投入衡量和产出衡量两大类。所谓投入衡量，是指根据建造过程中所付出的努力（如实际发生的成本，实际耗用的工时等）来衡量完工进度；所谓产出衡量，是指根据产出结果（如生产数量、完工的公路公里数、实际建成的楼层数）来衡量完工进度。在实务中，要根据具体环境来判断某项建筑工程应适用哪种衡量方法。

投入衡量和产出衡量都存在一定的缺陷。以投入衡量为例，从理论上说，投入和产出之间存在一种对应关系，但在实际工作中如果发生了无效率的投入，则投入和产出之间的关系就会改变，按投入衡量就会得出不准确的结果。除此之外，在工程开工的初期阶段，往往投入比较多，而这些投入中有一些可能是与工程进度无关的，比如未用于施工的材料和未开工的分包合同成本。如果不加调整地采用投入衡量，很容易高估初期的完工百分比。因此，《企业会计准则——建造合同》中对此做了一些规定。即在采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时，累计实际发生的合同成本不包括下列内容：①与合同未来活动相关的成本，如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本；②在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

在采用产出衡量时，如果所选用的产出单位与为完成工程所需花费的时间、努力或成本率不可比，也有可能得出不准确的结论。例如，以建成的楼层数来衡量一座 20 层大楼的完工进度，就存在一定

的缺陷,因为大楼底层的建造成本与其它楼层的建造成本会有所不同,可能会大于大楼总成本的 $1/20$ 。这时,如果按完成的楼层数来确认工程收入,就不能与所发生的费用很好地配比。

206. 在实践中如何具体运用完工百分比法?

答:完工百分比法的运用就是确认合同收入和合同费用的过程。完工百分比法的运用包括两个步骤:

(1)确定建造合同的完工进度,计算出完工百分比。

(2)根据计算出的完工百分比计量和确认当期的合同收入和费用。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

当期确认的合同收入 = (合同总收入 $\times$ 完工进度) - 以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的合同毛利 = (合同总收入 - 合同预计总成本) $\times$ 完工进度 - 以前会计年度累计已确认的毛利

当期确认的合同费用 = 当期确认的合同收入 - 当期确认的合同毛利 - 以前会计年度预计损失准备

应提请读者注意的是,这里所说的完工进度实际上是累计完工进度。因此,企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时,应分别建造合同的实施情况进行处理:

(1)当年开工而未完工的建造合同。在这种情况下,企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时,以前年度累计已确认的合同收入和合同毛利均为零。

(2)以前年度开工本年仍未完工的建造合同。在这种情况下,企业可直接运用上述公式计量和确认当期收入和费用。

(3)以前年度开工本年度完工的建造合同。在这种情况下,当期计量和确认的合同收入,等于合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额;当期计量和确认的合同毛利,等于合同总收入扣除实际合同总成本再减去以前会计年度累计已确认的毛利后的余额。

(4)当年开工当年完工的建造合同。在这种情况下,当期计量和确认的合同收入,等于该项合同的总收入;当期计量和确认的合同费用,等于该项合同的实际总成本。

具体案例:

例1 某建造承包商签订了一项合同总金额为3 000万元的固定造价合同。合同规定的工期为三年。假设经计算第一年完工进度为30%,第二年完工进度已达80%,经测定前两年的合同预计总成本均为2 400万元。第三年合同全部完成,累计实际发生合同成本2 250万元。根据上述资料计算各期确认的合同收入和合同费用,如下:

第一年确认的合同收入 $=3\,000\times30\%=900$ (万元)

第一年确认的合同毛利 $=(3\,000-2\,400)\times30\%=180$ (万元)

第一年确认的合同费用 $=900-180=720$ (万元)

其帐务处理是:

借:主营业务成本 7 200 000

 工程施工——毛利 1 800 000

贷:主营业务收入 9 000 000

第二年确认的合同收入 $=3\,000\times80\%-900=1\,500$ (万元)

第二年确认的合同毛利 $=(3\,000-2\,400)\times80\%-180=300$ (万元)

第二年确认的合同费用 $=1\,500-300=1\,200$ (万元)

其帐务处理是:

借:主营业务成本 12 000 000

 工程施工——毛利 3 000 000

贷:主营业务收入 15 000 000

第三年确认的合同收入 $=3\,000-900-1\,500=600$ (万元)

第三年确认的合同毛利 $=3\,000-2\,250-(180+300)=270$ (万元)

第三年确认的合同费用 $=600-270=330$ (万元)