

(修 订 版)

施 工 企 业 财 务 会 计

阎达五 顾问
季知元 编著



中国财政经济出版社



中财 80009479

U342/15

施工企业财务会计

(修 订 版)

阎达五				顾问
陈 琦	刘光忠	陈棠生		主审
季知元	张舒伊			编著



433360

中央财经学院图书馆藏

总 考

考 考 F225.5/311=2

中国财政经济出版社

(京) 新登字 038 号

施工企业财务会计 (修订版)

阎达五 顾问
陈琦 刘光忠 陈荣生 主审
季知元 张舒伊 编著

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销
(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京交通印务实业公司印制

850×1168 毫米 32 开 17.5 印张 400 千字

1994 年 11 月第 2 版 1994 年 11 月北京第 3 次印刷

印数: 18000—28000 定价: 15.50 元

ISBN 7-5005-2433-1/F·2306

(图书出现质量问题, 本社负责调换)

内 容 提 要

本书依据“两则”和新颁施工企业财会制度、《公司法》、新的财税及外汇政策，以施工企业本级核算为核心，重点阐述了企业正常营业情况下财务会计的原理与方法。同时，本书还首次全面论述了包括企业设立、分立、合并、清算及国际结算、企业税务等企业财务会计可能涉及的各种会计理论与实务，首次站在不同角度详尽介绍了施工企业及内部各级组织之间会计业务的衔接规则，首次系统阐述了施工企业内部组织（内部独立核算单位和基层核算单位）的会计业务，首次采用从填制银行结算凭证到编制财务报告的配套、综合模拟实际工作的练习方法。其深入浅出的阐述，通俗丰富的示例，画龙点睛的提示，形象直观的图表归纳，将使读者轻松愉快地度过学习难关。

修订版保留了原版的风格，但比原版更加精炼、更加实用、更臻完美。

本书是施工企业在职会计人员的必备工作手册，是大专院校相关专业的理想教材，对从事会计教学、研究和其他行业的会计工作者也有较高的参考价值。

序

施工企业在国民经济中是一个非常重要而又相当特殊的行业,对这类企业的核算与管理只能采取有别于一般企业的理论、原则与方法。为此,世界上大多数国家都将此类企业视为一种特殊行业,制定和实施独特的具体会计准则,国际会计准则委员会为之制定、颁发了国际会计准则第 11 号施工合同会计。据我所知,我国财政部制定具体会计准则的规划中也包含有这一准则。学习财会专业知识,既要学习基本会计准则(即通用性准则),也要掌握诸多特殊业务、特殊行业和特殊经营方式的具体准则,这样才能做到既懂得原理、原则,又能够结合实际情况进行具体运作。

我国配合《企业会计准则》和《企业财务通则》的发布与实施,已经印发了《施工企业会计制度》和《施工企业财务制度》,并要求自 1993 年 7 月 1 日起执行。呈献给广大读者的这本《施工企业财务会计》,就是按照已公布的《两则》、《两制》精神编写的。正如作者所说,施工企业是一种承担建筑安装工程和其他专门工程施工的生产企业,与其他各类企业相比,无论在生产经营活动方面,还是在内部组织管理方面,施工企业都有着自己的显著特点,而这些特点应该而且必须在财务会计中有所反映。本书的作者充分考虑到了这一点,因而这是一本取材丰富、体系严谨、特点突出、论述深入、很适合施工行业财会工作者学习的专业读物。本书以施工企业的正常生产经营业务的核算为论述重点,同时还分析了企业设立、分立、合并以及清算等活动的会计业务,并从不同的角度,阐述了施工企业内部组织的会计核算方法。在体系结构上,本书以会计对象要素为主线,深入浅出、通俗易懂地叙

述了企业会计的原理与实务，并运用各种图表，简明扼要地总结、归纳了许多繁杂的会计方法。我相信，这样做可以使读者收到事半功倍的效果。

本书的出版，为我国的会计学术园地又增添了一朵鲜艳之花。本书既是施工企业在职工作者的良师益友，也是有关院校相关专业在读学子的理想教材，同时对其他行业的财会人员也有较高的参考价值。正值本书出版之际，略述数语，以表庆贺！

中国人民大学教授 阎达五
中国会计学会副会长

1993.9 于人大林园

再版前言

依据“两则”、“两制”编写的《施工企业财务会计》，自出版以来，得到了有关专家、学者及广大读者的良好评价，截止九四年底，已成为三十多所院校的教材和全国许多施工企业的工作指南。为了适应《公司法》颁布及财税、外汇体制改革的新情况，在繁忙之余，我们又对本书进行了修订。

修订版不仅反映了最新财会政策，还精炼了文字，压缩了篇幅，减少了习题，力求使其尽量通俗、尽量严谨、尽量实用。同时，又保留了原版的特色——

1. 在社会主义市场经济体制下，企业的设立、分立、合并及清算行为将随时可能发生，因此，本书除了重点阐述企业正常营业情况下的会计理论和实务之外，还兼述了企业非正常营业情况下的各种会计业务；并以企业本级核算为核心，同时论述了施工企业内部独立核算单位和基层核算单位的财务会计原理和方法。

2. 力求以通俗的文字、简单的示例、形象的图表，来阐述深奥的会计理论、繁杂的会计方法及业务；努力通过归纳性的提示，尽量使读者知其然也知其所以然；力争包容施工企业可能涉及的各种会计实务，以尽量增强本书的可操作性。

3. 为了满足学校教学、短期培训及自学的需要，本书还配有概括各章重点与难点的复习题及从填制银行结算凭证到编制财务报告全过程的综合练习题，以增强模拟实际工作的效果，达到学用一致的目的。

需要指出的是，由于我国尚处于建立现代企业制度的试点阶段，实际情况千差万别，远未达到《公司法》规范的要求。因而，

本书中关于施工企业管理体制、核算体制、企业分立与合并及其他一些问题的观点与实际做法，还有待进一步研究和探讨。加上我们水平所限，如有不妥之处，敬请批评指教！

全书共分为十二章，由季知元编著、张舒伊协助编写。本书由我国著名会计专家、博士研究生导师阎达五教授担任顾问，再版时，经财政部会计司陈琦（处长）、刘光忠（注册会计师）及下列各位审定：陈棠生（交通指挥部副部长、高级会计师）、袁建民（原建设银行总行建经部副处长、经济师）、李祥辉（人民大学会计学教授、《建筑会计》杂志副主编）、李才储（水电工程总公司处长、高级会计师）、王树图（铁道部处长、高级会计师）、王永浩（铁道部高级会计师）、任进湖（中建一局处长、高级会计师）、杜书林（中建总公司处长、会计师）、刘长华（石化总公司处长、会计师）、李福生（水电指挥部处长、会计师）、徐培刚（核工业工程总公司会计师）。中国港湾工程总公司总会计师余波、中国路桥总公司总会计师马嗣俊同志，对修订版提出过宝贵的修改意见，在此一并深致谢忱！

修订版由张秀梅、王建军、毛彦龙、孙致江、张静辉、李成栋、史练红、叶志锋负责校对，亦此致谢！

季知元 张舒伊

1994.11 于北京惠新西街21号

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 企业财务会计及其结构体系.....	(1)
第二节 施工企业及其财务会计.....	(4)
第三节 企业基本会计准则原理.....	(9)
第二章 货币资金	(21)
第一节 现 金	(21)
第二节 银行存款	(23)
第三节 其他货币资金	(37)
第三章 应收款项	(42)
第一节 应收票据	(42)
第二节 应收帐款	(45)
第三节 内部往来	(48)
第四节 其他应收款项	(59)
第四章 存 货	(66)
第一节 存货的分类及核算环节	(66)
第二节 存货核算的要点	(71)
第三节 存货取得的核算	(76)
第四节 存货发出的核算	(88)
第五节 周转材料和低值易耗品	(99)
第六节 库存物资损溢与价格调整.....	(106)
第五章 固定资产	(112)
第一节 固定资产的分类与计价.....	(113)
第二节 专项工程.....	(117)

第三节	固定资产的增减	(127)
第四节	固定资产的折旧	(141)
第五节	固定资产修理、租出、租入和内部转移	(152)
第六章	对外投资、无形资产及其他资产	(161)
第一节	对外投资的分类与计价	(161)
第二节	短期投资	(167)
第三节	长期投资	(169)
第四节	无形资产	(185)
第五节	临时设施	(191)
第六节	递延资产及其他资产	(198)
第七章	流动负债和长期负债	(204)
第一节	短期借款及应付票据	(206)
第二节	应付工资	(209)
第三节	应交税费	(233)
第四节	其他流动负债	(250)
第五节	长期负债	(261)
第八章	成本与费用	(284)
第一节	成本与费用概述	(284)
第二节	成本核算的组织与任务	(291)
第三节	成本核算的一般程序和方法	(293)
第四节	生产费用分配与在产品成本确定的一般方法	(305)
第五节	公司工程成本的核算	(321)
第六节	期间费用	(348)
第九章	营业收入、利润及所有者权益	(357)
第一节	工程结算收入	(357)
第二节	其他业务收支	(361)
第三节	营业外收支	(365)
第四节	投资收益	(367)
第五节	利润的计算及分配	(369)

第六节	所有者权益	(378)
第十章	企业所属单位的会计核算	(393)
第一节	企业所属单位会计核算概述	(393)
第二节	附属企业的会计核算	(396)
第三节	基层核算单位的会计核算	(419)
第十一章	财务报告与财务分析	(459)
第一节	财务报告的作用、种类及编制要求	(459)
第二节	对外财务报表的编制	(461)
第三节	对外财务报表的汇总	(488)
第四节	对外财务情况分析	(496)
第十二章	外币业务及企业分立、合并与清算	(506)
第一节	外币业务	(506)
第二节	企业分立与合并	(518)
第三节	企业清算	(538)
附录	施工企业会计科目表	(547)

第一章 总 论

第一节 企业财务会计及其体系结构

一、企业会计的分类

企业会计是提供企业的会计信息，以协助企业管理者及外部有关人士作出决策的一个经济信息系统。企业会计按照会计信息反馈对象的不同，分为企业财务会计和管理会计。

企业财务会计侧重于向企业外部使用者反映整个企业的财务状况和经营成果。企业外部使用者主要包括企业的投资人、债权人、主管财政及税务机关等，上市股份制企业还包括证券交易与管理机构。因而，企业财务会计也称为“对外报告会计”。

管理会计主要是向企业经营管理者及内部有关管理部门提供进行经营规划、加强经营管理、实施经济决策所需要的会计信息。因而，管理会计也称为“对内报告会计”。

企业财务会计与管理会计除了上述的服务对象不同之外，还有如下明显区别：（1）二者的核算依据不同。企业财务会计必须依据企业会计准则和企业财务通则组织核算，管理会计则不受此限制，仅以满足企业内部经营管理的需要为依据。（2）二者的核算方法不同。企业财务会计和管理会计各自都有互不相同的一系列专门方法。（3）二者的核算对象不同。企业财务会计核算的对象，都是企业已经发生的或完成的经济业务，是历史的财务数据，

而管理会计核算的对象,不局限于企业经济活动中的财务方面,主要不是提供历史信息,而是提供反映和控制现在、预测和规划未来的信息。(4)二者核算质量的确认方式不同。企业财务会计最终生成的会计信息——财务报告,必须经过注册会计师审查并签证,而管理会计所产生的会计信息——各种备选方案及业绩评价报告等等,不需要专门的机构或人员进行审查,其质量只能由经济活动的结果予以验证。

企业财务会计与管理会计尽管存在上述不同,但二者是互相渗透、密切联系的。首先,二者的数据来源大部分是相同的。企业财务会计对企业发生的经济业务采用一系列专门方法进行记录、计量和报告,管理会计则对企业财务会计生成的会计信息进行加工和整理,二者的许多原始数据的来源是相同的。其次,二者的作用也不是绝然分开的。企业财务会计主要服务于企业外部的使用者,同时也服务于企业内部的管理者。管理会计主要服务于企业内部管理,有时也可服务于企业外部的使用者(如投资人在进行投资决策时参考企业管理会计生成的会计信息等等)。

此外,在企业会计中,还有一门独立的学科——成本会计。成本会计是指运用一系列专门的方法,对企业生产成本予以记录、计算、分析和考核的会计工作。从对资产的计量原则——历史成本原则及对损益的最终影响角度而言,成本会计与企业财务会计是密切相关的;从成本控制、分析、考核的目的及采用的手段角度而言,成本会计又属于管理会计的范畴。因此,企业财务会计涉及到成本会计,广义的管理会计也包含成本会计。

二、企业财务会计的体系结构

在一九九三年七月一日以前,我国的企业财务会计体系是建立在高度集中的计划经济体制基础之上的。不同所有制形式、不同经营方式的企业,执行的财务会计制度各不相同,因而难于适应建立社会主义市场经济体制及对外开放的需要。

《企业会计准则》、《企业财务通则》的发布,标志着我国企业

财务会计体系发生了根本变化。新的企业财务会计体系，是建立在“两则”以及相关行业的财务制度和会计制度基础之上的。

《企业会计准则》是企业进行会计核算工作的规范。其基本作用是规定企业会计政策、统一企业财务会计的核算标准和方法，以期达到规范企业会计核算业务、保证会计信息质量之目的。

《企业财务通则》是企业组织企业财务活动、实施财务管理必须统一遵循的原则和规范，是企业财务制度体系中最基本、最高层次的法规。其基本作用是明确企业有关财务名词概念、规定企业财务政策、统一企业财务活动的有关标准，以期达到规范企业的财务活动、保证会计信息的统一性与可比性之目的。

《企业会计准则》和《企业财务通则》具有强制约束力，是一切企业实施财务管理和组织财务会计核算的基本依据。

分行业颁布的会计制度，作为具体会计准则发布前的一种过渡措施，以会计对象要素为主线，规定了各行业常用会计科目的名称、编号、使用方法及会计报表的格式和填报方法，是各行业组织会计核算的具体依据。

分行业颁布的财务制度，是企业财务通则在各行业的具体化，因而统一了相关行业的财务规定和财务标准，是各行业组织财务活动和处理财务会计业务的具体章程。

综上所述，企业财务会计是以企业会计准则和企业财务通则为准绳，以定期编制和对外提供财务报告为主要目标，以货币为计量单位，运用会计学的基本理论和基本方法，反映和监督企业经济活动的一种专业会计。

作为应用于施工企业的一种专业会计，本书所述及的有关内容，均以现行有关施工企业财务制度和会计制度为依据。

第二节 施工企业及其财务会计

一、施工企业的生产特征

施工企业（又称建筑安装企业），是承担建筑安装和其他专门工程施工的生产企业，其主营业务是工程施工。

施工企业用自己所拥有或控制的各种资产，从事建筑安装工程和其他工程的施工，生产建筑安装产品，以取得基本业务收入。并通过收入和费用的配比，确定企业的财务成果。与其他各类企业相比，施工企业的生产有着自己显著的特点：

1. 产品固定性。建筑安装产品从开始建设、投入使用直到报废，始终固定在同一地理位置。这种固定性带来了施工企业的流动性，即整个施工队伍及其拥有的各种财产物资要不断地从一个施工地点转移到另一个施工地点。这就要求在财务管理和会计核算上，不仅要反映出其特有的一种资产——临时设施，也要更加重视各种财产物资的管理和核算，及时、准确地反映出它们的保管和使用情况。

2. 产品多样性。建筑安装产品既受到目的、功能、投资规模等因素的影响，又受到地形、地质、水文、气象等自然条件及文化风俗、民族习惯等社会因素的影响，因此对不同地区、不同条件下的建筑安装产品，各有不同的要求，很少象工业产品那样，定型投入生产以后，只要不改型换代，就始终不停地生产。建筑安装产品多样性的特点，决定了施工企业生产的单件性，即一个施工企业在一年或若干年的生产过程中，很少有样式、尺寸、质量完全一样的产品。这种单件性决定了施工企业成本核算对象经常变化不断，生产费用的归集和分配一定要紧紧围绕成本核算对象来进行，严格贯彻各成本核算对象收入与费用的配比原则。同时，由于上述特点，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。

3. 露天作业性。由于建筑安装产品体积庞大，大多必须在露天作业。因此，施工生产活动组织和费用的发生都要受到气候条件的影响。

4. 生产长期性。由于建筑安装产品一般规模较大，需要跨年度甚至在若干年内组织施工，从动工兴建到完工，生产周期漫长。这种生产的长期性，使得成本的核算和价款结算一般都不能等到工程全部竣工之后再行进行，工程价款收入的确认，不是等到“已经销售商品”，而是产品在技术上达到一定成熟阶段或已完成预算定额中规定的一定组成部分时，就作为“已完工程”向发包单位办理价款结算。完工产品的实际成本，也不是建安产品投入使用前发生的全部费用，而是与上述“已完工程”相对应的那部分费用。然后，在此基础上及时反映工程成本的节超和企业利润的形成情况。

二、施工企业的内部单位

在社会主义市场经济环境下，施工企业的内部组织形式已突破了过去国有施工企业固定的模式，在内部管理体制及各级组织层次的称谓上显现多种多样化的特征。但是，无论出现怎样的情况，从其核算性质的角度划分，施工企业及其所属单位只有四种类型，即独立经济核算单位、内部独立核算单位、基层核算单位和非核算单位。

1. 独立经济核算单位。即施工企业，也就是本书中所称的“公司”。其基本特征是：(1) 拥有一定数量的资本金和企业法人营业执照，具有独立的法人资格。(2) 具有能够满足企业生产经营管理需要的组织机构和场所。(3) 拥有法人财产权，能够独立地承担民事责任，享有民事权利。(4) 实行自主经营、独立核算、自负盈亏，并以所有者权益为最大限额承担经营责任。(5) 直接对投资人和主管财政机关及政府有关部门发生经济联系，报送财务报告，统一缴纳所得税。在企业内部管理职能划分上，这类单

隶属于经营管理层。

在现实生活中，存在着多级企业法人并存的情况（如总公司、工程局、公司）。从《公司法》的角度而言，这种体制只是母公司与子公司的关系。也就是说，凡符合上述特征的单位，都是施工企业。在这种体制下，缴纳所得税可能有所区别，即少数经过国家有关部门批准者，不是以所有的企业法人为纳税单位，而是以一级或二级企业法人（总公司或工程局）为所得税纳税单位。

2. 内部独立核算单位。这类单位也可称作施工企业的附属企业亦即《公司法》所称的分公司。从事工程施工的，称为附属施工企业；从事工业生产的，称为附属工业企业；从事机械化施工和运输作业的称为附属运输企业或附属作业企业。这类单位的基本特征是：（1）不直接对投资人负责，帐面上无实收资本，不具有企业法人资格，不能够独立地承担民事责任。（2）可以由企业代办营业执照，或用企业法人营业执照从事经营活动。（3）具有能够满足独立承担施工（或生产）任务、独立组织施工（或生产）管理、单独计算盈亏需要的较完整的行政组织体系。（4）是一个相对独立的经济实体，拥有相对独立的财产和生产经营资金。其资金主要来源是施工企业拨付的，也包括（以施工企业拨付资金为基础）从外部负债取得的资金。同时，这类单位还可享有企业留存收益的临时占用权。（5）能够自行开立银行帐户，自行组织收付结算，可以用货币资金自行清偿因施工（或生产）而发生的债务。（6）具有独立的财务开支权（即对发生的生产费用可以自审自报并计入成本的权力，下同），在会计帐簿上可以直接或间接地反映所有者权益、直接记录固定资产及其它资产的增减变化情况、直接计算本单位盈亏。这类单位与独立经济核算单位的主要区别在于，一是这类单位是施工企业的附属企业，直接在行政、财务、人事关系上隶属于施工企业（一般为公司）；二是在经济上直接对施工企业而不直接对投资人负责，不能直接向投资人、主管财政机关及有关单位报送财务会计报告及发生其它业务联系，不能独立交纳所得税和组织利润的分配。在企业内部管理职能划