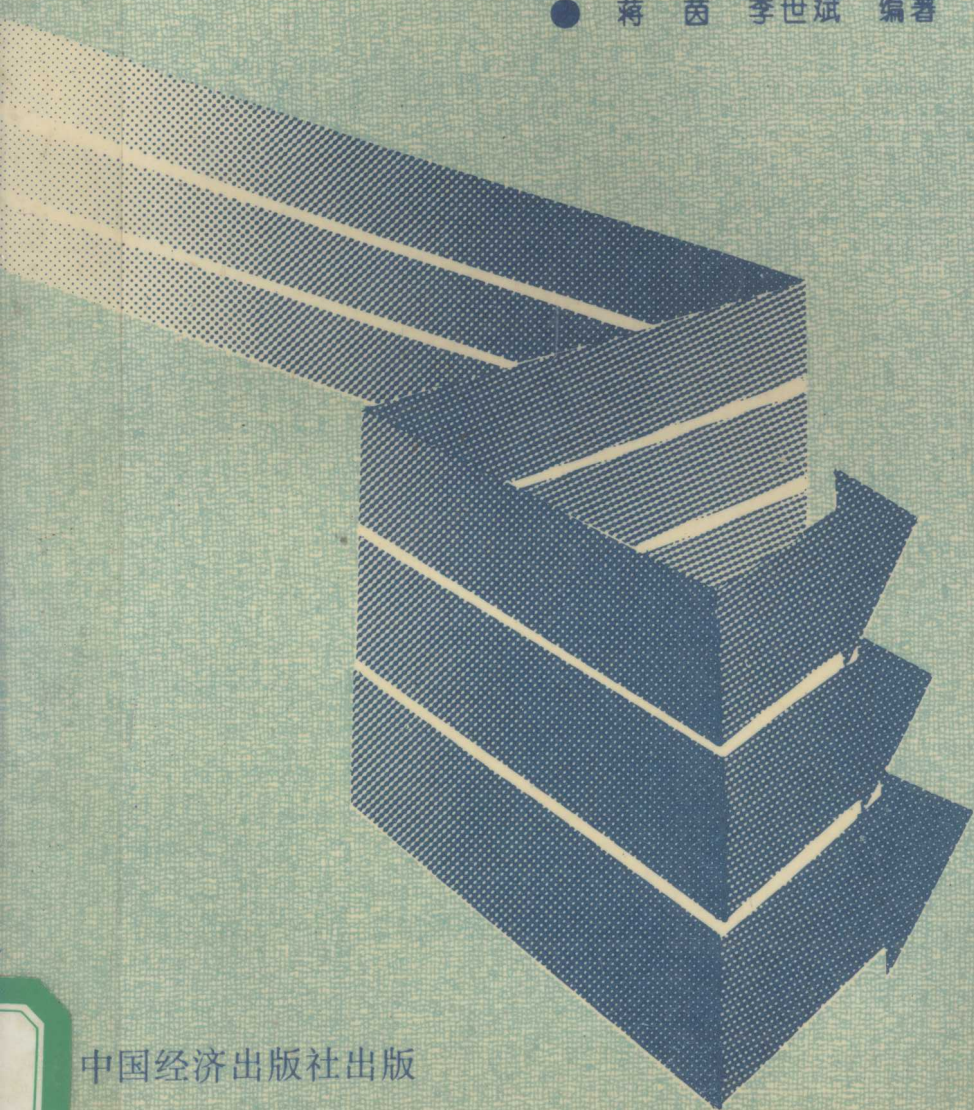


施工企业会计新编

SHI GONG QI YE KUAI JI XIN BIAN

● 蒋茵 李世斌 编著



中国经济出版社出版

《施工企业会计新编》

蒋 茵 李世斌 主编

中国经济出版社

(京)新登字 079 号

责任编辑 卫南平 宏 扬

封面设计 尹国俊

施工企业会计新编

蒋 茵 李世斌 著

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号)

(邮政编码 100037)

新华书店经销

湖北省公安县印刷厂印刷

*

580×1168 毫米 32 开本 13.5 印张 330 千字

1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月第 1 次印刷

印数:1—20000

ISBN 7-5017-2400-8/F·1647

定价:7.60 元

前 言

1992年12月我国第一部《企业会计准则》的颁布,标志着我国的会计改革迈出了决定性的一步。这次改革主要是将计划经济会计模式转换为市场经济会计模式,改革目标是建立一套以会计准则,大行业会计制度和企业内部会计制度为特点的新会计体系,改革的总方向是与国际惯例接轨,使我国会计与世界会计的发展进程同步,在对外开放和对外贸易中与世界各国有共同的会计语言,发挥会计在我国经济建设中的重大作用。

为满足广大财会人员及财经院校学生在新形势下更新观念、更新知识的需要,我们编写了这本教材。本书按照1993年7月1日起实施的《企业会计准则》、《企业财务通则》和《施工企业会计制度》、《施工、房地产开发企业财务制度》编写。全书内容既注重对新会计核算理论的阐述,又注重实务操作和技术方法。同时,对外币业务、股票、债券的投资与筹资、投入资本和资本公积等一些较新的会计业务均作了详细具体的阐述。

本书由蒋茵、李世斌主编,第一、二、三、四章由蒋茵编写,第五章由曾庆山编写,第六、第十章由江连国编写,第七、八、九、十二章由李世斌编写。全书由蒋茵、李世斌总纂、定稿。

该书在出版过程中,得到胡昌高同志的大力支持和协助,在此顺致谢意。

编 者

1993年4月于中南财经大学

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 施工企业会计特点.....	(1)
第二节 施工企业会计要素.....	(6)
第三节 会计假定和会计原则	(26)
第二章 货币资金及应收项目	(37)
第一节 资金的核算	(37)
第二节 应收项目	(56)
第三章 存货	(72)
第一节 存货的分类和计价	(72)
第二节 库存材料核算	(83)
第三节 委托加工物资核算	(97)
第四节 周转材料核算	(98)
第五节 低值易耗品核算.....	(100)
第六节 库存产成品核算.....	(105)
第七节 存货清理的核算.....	(108)
第四章 对外投资	(112)
第一节 对外投资的分类.....	(112)
第二节 短期投资核算.....	(114)
第三节 长期投资的核算.....	(118)
第五章 固定资产、无形资产与其他资产	(141)
第一节 固定资产的分类和计价.....	(141)
第二节 固定资产增加的核算.....	(146)

第三节	固定资产折旧的核算	(153)
第四节	固定资产修理的核算	(160)
第五节	固定资产调出、退废、盘盈、盘亏的核算	(163)
第六节	无形资产、递延资产与其他资产的核算	(167)
第六章	流动负债与长期负债	(175)
第一节	流动负债的核算	(176)
第二节	长期负债的核算	(201)
第七章	所有者权益	(214)
第一节	资本金的核算	(214)
第二节	资本公积与盈余公积的核算	(221)
第三节	拨付所属资金与上级拨入资金的核算	(225)
第八章	建筑产品成本	(228)
第一节	建筑成品成本核算的内容与基本要求	(228)
第二节	建筑产品实际成本的核算	(240)
第三节	建筑产品预算成本的计算	(266)
第四节	竣工成本决算	(267)
第五节	施工企业费用核算	(269)
第六节	成本与费用报表	(276)
第九章	收入与利润	(282)
第一节	施工企业收入的核算	(282)
第二节	工程结算成本、支出与税金及附加的核算	(292)
第三节	利润的核算	(298)
第十章	附属企业及辅助生产	(310)
第一节	附属企业会计的内容	(310)
第二节	附属企业成本核算的原则	(319)
第三节	附属企业成本计算方法	(324)
第四节	辅助生产核算	(347)
第十一章	会计报表	(352)

第一节	会计报表的作用和种类.....	(352)
第二节	会计报表的编制方法.....	(358)
第三节	会计报表分析.....	(381)
附录		(392)
一、国营施工企业新旧科目对照表		(392)
二、施工、房地产开发企业财务制度		(395)

第一章 总 论

第一节 施工企业会计的特点

一、施工企业会计的任务

施工企业亦称“建筑企业”，指从事建筑产品生产和提供建筑安装劳务，自主经营、自负盈亏，具有法人资格的经济组织。施工企业会计指运用于施工企业的专业会计，是对施工企业的经济业务，主要运用货币形式，借助于专门的方法和程序，进行核算、实行监督，提供一系列财务信息和其他经济信息，旨在提高施工企业经济效益的一项管理活动。

施工企业会计的任务是：

(一)及时、准确地向投资人和债权人提供有关企业盈利状况、资金流动状况、偿债能力和资本保全状况的会计信息，以满足其进行投资决策的需要。

(二)科学、合理地组织企业的内部核算，制定并检查企业各项财务、成本、利润计划的执行和完成情况，加强对生产经营活动的控制与监督，为经营目标的实现提供保障。

(三)维护企业资产的安全与完整；灵活调度并有效地使用资金，在保全资本金完整的前提下，加快资本金的增殖速度。

(四)定期开展经济活动分析，提高会计预测的准确度，择优确定未来的经营目标，制定切实可行的目标成本、目标利润和目标效益指标，为企业各项计划的制度和经营决策提供可靠依据。

二、施工企业会计的特点

(一)建筑产品特点与会计核算特点

建筑产品的特点决定施工企业会计核算的特点。

1. 建筑产品的生产具有单件性的特点决定了会计核算必须以单项工程为对象进行成本核算。

每项建筑产品如房屋、桥梁、公路等都有其特定的使用目的。在工程项目批准立项后,就得按其特定的使用目的,地质结构,技术要求进行单独设计和施工。不同的建筑产品在其工程性质、结构特征、施工方法等等有关经济技术上都是不相同的。即使是使用同一标准图纸的住宅建设工程,也会因建设地点、地质条件、施工方法和季节的不同,而使其造价不一。由此,单件性的建筑产品生产,必要求以单项工程为对象进行成本核算和成本管理。

2. 建筑产品的特殊价格形式决定建筑产品要以工程预算成本作为成本考核依据。

建筑产品的不同用途,不同结构,不同地理条件,不同施工方式,都影响着在施工过程中不同的人力、物力和财力耗费。由此,建筑产品不可能实行统一定价,而只能通过按地区对建筑工程的基本构成要素制定统一的价格标准,并采取特殊的取费标准及计算程序来确定每一项建筑产品的造价。即按照每项工程设计内容和预算定额等资料单独编制施工图预算,据此确定工程造价或称建筑产品价格。由于确定工程预算造价主要依据的工程预算定额,是按照社会平均劳动水平来确定的,因而工程预算在施工企业的成本管理中顺理成章地作为一种衡量企业成本水平的价值尺度。施工企业单项工程的实际成本大于其预算成本的差为企业的成本超支额,实际成本小于预算成本的差,即为企业的成本节约额。

3. 多数建筑产品以销定产,先有主后施工的特点决定施工企业不单独进行销售费用的核算。

目前,施工企业承接的工程施工任务,大多是在工程招标投标

过程中,中标后承担的。中标后的施工生产实质是定向生产。因而,在施工企业的会计核算中,不设销售费用帐房。尽管施工企业也从事些待供销售的商品住宅建设,并实施“一业为主”,多种经营的经营方针,但和其他行业相比,施工企业的销售费用比重极小,因而,不需进行单独核算。

4. 建筑产品生产周期长的特点,决定工程价款以按工程进度结算为主要结算方式。

建筑产品体积庞大,施工技术复杂,高空作业,施工进度受气候影响等,都决定建筑产品需要较长的时间才能完成全部生产过程且占用大量流动资金。此外,建筑产品的使用期长,质量要求高,如果施工企业同工业企业那样,在产品完工销售后再确认收入,一是施工企业不可能有那么多资金垫付在工程上,二是待工程全部完工时,再进行检验,不能保护工程的质量。由此,施工企业工程价款收入的确认,一般以已完分部分项工程的预算价值为计收标准。即将整个工程按其形象进度划分段落,并按完工段落及时进行验交,办理中间结算,竣工再进行清算的特殊方法来取得工程价款。这样,企业可及时取得工程价款和以补偿施工生产中的耗费,又可使工程质量得到及时检验。目前,除当年开工,当年竣工的单项工程或建设项目实行竣工后一次结算外,其余工程均采用分段结算或称中间结算方式。

5. 建筑产品的固定性决定施工企业在收取工程预算成本时,还要收取预算成本之外的其他费用。

建筑产品的固定性决定施工企业生产活动的流动性,建设项目的选址一经确定便不再移动位置。这样,施工企业的职工队伍,施工机械等都要随着施工地点的转移而迁动,由此发生的施工机构转移费,以及搭建的办公、住宅等临时设施费,应向工程发包单位收取。而这笔费用并没有包括在工程的预算定额和管理费定额内,因而,应按一定的取费计算基础和取费费率计算后,在工程

价款结算时向发包单位专项收取。

6. 建筑产品特殊的价值确定方式决定施工企业主要经营利润的形成途径。

建筑产品的价值是通过编制工程预算来确定的,工程预算的内容包括工程的预算成本,专项费用(临时设施费、施工机构转移费)、计划利润和销售税金四大部分。工程预算的构成内容和施工企业工程价款收入的构成内容一致,而工程价款收入中的计划利润,是根据施工企业完成的建筑安装工程量乘上适用的计划利润率来确定的。由此可见,施工企业的主要经营利润(即工程结算利润)取决于当期完成的建筑安装工程量,这种独特的计划利润计取方式是施工企业会计核算的一大特点。

(二)会计核算组织的特点

施工企业所从事的建筑产品的生产活动具有地点分散、施工周期长,产品单件性的特征。这种特定的生产活动,决定施工企业必须建立层次分明的三级核算体制,即建立以建筑公司为独立核算,计算盈亏、具有法人地位的一级核算单位,设置会计科,配备总会计师和必要的会计人员,组织全公司的一级核算和综合汇总核算,并定期对外报送会计报表。建立以工程处(或内设附属工厂)为二级内部独立核算单位,配备专职会计人员,以工地或单项工程为核算对象范围,并定期向公司报送内部报表。建立以工程处所属的施工队为三级内部基层核算单位,配备专职或兼职会计人员,以单位工程为核算对象范围,为单项工程的成本核算,提供详细的材料耗用,人工工时,机械使用台班等原始成本核算资料。

三、施工企业的生产组织形式和施工方式。

施工企业是我国重要的产业部门,在国民经济中起着重要的支柱作用。施工企业所生产的建筑产品的多寡与优劣,都直接体现着整个国家的经济发展水平、科学技术水平以及人民的生活水平。施工企业自身的发展也同国家的经济发展水平,生产的社会化程

度以及科学技术发展水平息息相关。近十年来,施工企业在社会主义市场经济的蓬勃浪潮中,得到迅速地发展。由过去的单一经营发展为多种经营,由国营、集体两种基本所有制形式发展为国营、集体、私营、合资等多种所有制形式,由传统的一体化经营发展为分工协作的专业化经营,由国内市场到走向国际市场。

(一)施工企业的生产组织形式

我国施工企业的生产组织形式有如下几种:

1. 专业化公司,施工生产专业化的一种组织形式。施工企业的专业化公司按建筑产品对象划分的有:冶金建筑工程公司、电信工程公司、住宅建设工程公司。如按施工工艺划分有:基础工程公司、管理工程公司、机械化施工公司、给排水工程公司和装饰工程公司等。

2. 综合性联营公司,跨地区由多个专业化公司组成的经济联合体。组成联营公司的各专业化公司在生产技术上有着密切的联系,具有共同的经济利润和经济责任,盈利共享,亏损共负,有统一的组织领导机构,有共同遵守的章程或协议。如交钥匙公司,城市综合开发建设公司、房地产经营开发公司等。

3. 国际建设集团公司,以技术力量雄厚的大中型骨干施工企业所组成的从事国际间建设任务的经济联合体。如大型的对外承包建设集团公司、国际房产开发建设集团等。

(二)施工方式

目前我国组织工程项目的施工方式主要有:

1. 承发包方式:指工程建设前,发包单位和承包单位(施工企业)通过工程承包合同明确双方在工程建设中的责任和权益的经营方式。我国的承发包方式,主要是通过工程招标方式来具体实现的,它包括包工包料,包工不包产,包料不包工、总包与分包等多种形式。

2. 统建方式,指将某地区或城市的民用建设工程交由该地区

的统建部门全面负责,并实行统一规划、统一投资、统一设计、统一施工的一种建设方式。这种施工方式适用于城市住宅,商业服务网点建设项目。

3. 共建方式。指由工程发包单位、承包单位、设计单位及其他有关单位参加,共同组成现场筹建机构,并负责完成特殊建设项目的一种施工方式。这种施工方式一般还适用于规模大、工艺要求复杂、牵涉面广、需要各方面协作配合的重要工业建设项目。

第二节 施工企业的会计要素

一、会计方程式

会计方程式是指会计在反映经济业务和进行有关计量时,运用数学方程式形式所表现的经济内容及其等量关系。会计方程式所包含的经济内容和数量关系,是设立各种会计专门方法和会计帐表体系的理论依据,是会计的基本思想,它体现并贯穿于整个会计数据处理系统的始终。

会计方程式由若干个会计要素组成。会计要素的拟定取决于一定条件下社会经济成份的构成状况,以及人们对会计信息在质和量上的不同需求。在多种经济成份并存的社会主义市场经济条件下,会计应首先服务于企业的微观管理,并为企业外部的投资者、债权人以及政府机构等管理部门提供各种适用的会计信息。由一定会计要素所表述会计方程式要能体现企业的产权关系,便于正确地评定企业资本的增殖额,便于国际间会计语言的交流。

会计准则将我国的会计要素拟定为六个,即资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。由上述会计要素所组成的基本会计方程式有二个,即:表现企业资本金静止状态的方程式和表现企业资本金变动状态的方程式。

资本金静止状态方程式:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} \quad (1)$$

企业的资本金在一定时点上总是表现为一定的资产构成和分布状况,以及相对应资产的形成来源。企业资产的形成来源有两种,即由负债形成和所有者投资形成。资本金的静止方程式能反映企业资本金的构成情况,反映企业所拥有的净资产数值,它可用以评价企业的资本实力、资产的变现、偿债能力,以及资产构成状况的合理程度。

资本金的生命在于运动。企业的资产在整个生产经营过程中不断改变其存在形态,进行着一系列的价值转换和价值耗费,这些耗费会计上称为费用。企业生产的产品在销售过程中所取得的回收资金,会计上称为收入。企业在整个生产经营过程中的收入与费用之差形成企业的盈利或亏损。根据企业在经营过程中的会计要素及其相互关系所列示的会计方程式,称为资本金变动状态方程式,即:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润(或亏损)} \quad (2)$$

资本金变动状态方程式反映的是企业在经营过程中投入资本与产出资本的关系,可用以评价企业的经营效益,反映企业资本金的增殖水平,并据以评定企业资本金的使用效益。

上述两个基本会计方程式实际上是很难绝然分开的,如静态方程式中的所有者权益不仅受所有者投入资本、分派利润或撤出资本等原因的影响而变动,而且还受企业生产经营活动结果的影响,即企业盈利,所有者权益,资产会增加,反之,则减少。两者关系可用图式表述

$$\text{上期静态方程式: 资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

$$\text{本年利润} = \text{收入} - \text{费用}$$

$$\text{未分配利润} = \text{期初未分配利润} + \text{本年利润}$$

$$- \text{所得税及本年已分配利润}$$

$\text{所有者权益} = \text{实收资本} + \text{资本公积} + \text{盈余公
公积} + \text{未分配利润}$

下期静态方程式： $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}(\text{含增量})$

可见，在相互连接的两个会计期间的静态方程式是由该期间的动态方程式来衔接的。将两个方程式合起来又可表示如下式：

$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + (\text{收入} - \text{费用})$

二、施工企业的会计要素

施工企业的会计要素是根据施工企业特定的生产过程、费用要素、资产构成、收入确认方式等对企业会计准则中六个会计要素的具体化。

(一) 资产

1. 资产的概念

资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源。包括各种财产、债权和其他权利。作为一项资产必须同时具备四大特征，(1)资产是一项经济资源，能直接或间接地为企业带来经济利益，如果资产已失去为企业服务的潜能或特定权利，应不再作为资产。(2)资产应当能以货币来计量，这是会计的特定要求。如果资产无法以货币计价，那也就无法在企业的生产经营过程中来计量它的转换和耗费价值。(3)资产应当为企业所拥有或控制。企业必须对资产拥有所有权或使用权，否则资产提供经济利润的归属关系就不清楚了。这里限定资产提供经济效益的能力只归属于对其具有所有权或控制权(如租赁设备)的会计主体。(4)资产包括各种财产、债权和其他权利。资产只要具备上述三个特征，无论其有无实物形态，都应视为资产进行核算。

2. 资产的分类

选定的资产分类标准，应当有助于会计信息的提供、能通过对资产类别的划分，给投资者和债权人等提供清晰、适用的会计指

标。

企业会计准则选定以其资产的流动性为分类标准。流动性是指企业资产的变现能力和支付能力。资产按其流动性分类分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产六大类。

流动资产指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产,包括现金及各种存款、短期投资、应收及预付款、存货等。流动资产是企业资产中变现力最强的资产,其显著的特点是它在企业的生产经营过程中,其价值一次转移到产品成本或费用中去,并在产品实现的销售收入中一次性地得到补偿。

长期投资指不准备在一年内变现的投资、包括股票投资、债券投资和其他投资。长期投资中的债券投资是债权投资、股票投资和其他投资是产权投资。债权投资和产权投资是两种性质不同的投资。债权投资能如期收回本息,在被投资企业作为负债进行核算,无权参与被投资企业的经营决策。产权投资一般不能收回投资,但享有产权份额,在被投资企业作为资本金进行核算,有权参与被投资企业的生产经营决策。长期投资的目的非常明确,除了获取投资收益外,(短期投资仅为获取投资收益)还为取得影响和控制其他企业重大经营决策的权力。

固定资产指使用年限在一年以上,单位价值在规定标准以上,并在使用过程中保持原来物质形态的资产,包括房屋及建筑物,机器设备、运输设备、工具器具等。固定资产的特征是它能多次参加生产过程,不改变其实物形态,其价值随着固定资产的磨损、逐渐、分次地以折旧形式计入产品成本,并在产品销售实现的收入中分次得到补偿。固定资产在企业的生产经营过程中处于劳动资料的地位,有些直接参加劳动过程,把劳动者的劳动传导到劳动对象上,有的在生产过程中起着辅助作用,或是作为生产的必要条件而存在。企业的固定资产按其确定的标准不同划分为两类,即生产经

营类固定资产和非生产经营类固定资产。划定生产经营类固定资产的标准是：使用期限超过一年，无超点价值规定。非生产经营类固定资产的标准是：使用期限超过两年，单位价值在 2000 元以上。

无形资产指企业长期使用而没有实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。无形资产是一种能给企业带来某些特定权利和技术 and 特殊性资产、无形资产的显著特征是没有实物形态，能在较长的时期中为企业id提供经济效益，但所提供的未来经济效益具有不确定性。无形资产有些是有偿取得的，如专利权(购入)商标权等。有些则是无偿取得的，如国家政府给予的某种特权、企业拥有的土地使用权、自创商标权等。无形资产作为资产核算的条件是有偿取得。非有偿取得的无形资产，只有在根据法定的程序，办理转让、出售、出租、抵押、作价入股和投资时，才在帐上进行反映。

递延资产指不能全部计入当年损益，应当在以后年度内分期摊销的各项费用，包括开办费、租入固定资产的改良及大修理支出等。递延资产的实质是一项费用，由于这些费用的效益要延续到未来的若干个会计期间，如果把它们全部放在其支出年的收入中补偿，就不能正确地计算当期的经营成果，因而，应将其作递延处理。

其他资产指除以上各项之处的资产，如特种储备物资、银行冻结存款、冻结物资、涉及诉讼中的财产等。这些资产虽企业在一定时期内不能动用，但它们仍是企业所拥有或控制资产的一部分，因则应把它们单独划为一类进行反映。

资产按上述分类，可直接给报表使用者提供下述信息。

(1)提供企业资产变现能力的信息。企业的资产除按流动性分类外，还按其变现能力在资产负债表上排序。现金、应收帐款等变现能力最强的速动资产列在资产的首位，其他资产则依次按其变现能力的强弱排位。划分企业的速动资产能迅速地向债权人提供与其贷款安全性有关的信息，满足其信贷决策的需要。