

高 职 高 专 规 划 教 材

SHI GONG QI YE KU AI JI

施工企业会计

● 王俊媛 主编 李跃珍 主审



化学工业出版社

高 职 高 专 规 划 教 材

SHIGONG QIYE KUAJI

施工企业会计

◎ 王俊媛 主编 李跃珍 主审



化学工业出版社

北京

本书以国家财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》、三十八项具体准则以及最新的财经、税收法规为依据,紧密结合施工企业生产经营活动的特点,全面系统地阐述了施工企业会计的基本理论、基础知识和会计实务的具体操作方法。书中在系统阐述会计要素确认、计量、记录和报告等理论知识的同时,突出了会计实务的操作内容,重点介绍了施工企业各级内部机构以及工程项目部会计工作的基本内容及实际操作方法,强调了理论知识在会计实务中的应用,具有较强的适用性和可操作性。

本书可作为建筑类高等专科学校、高等职业技术学院、成人高校的会计与投资审计专业、建筑经济管理专业等相关专业的教学用书,也可作为施工企业财会人员的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

施工企业会计/王俊媛主编. —北京:化学工业出版社,
2009.8

高职高专规划教材

ISBN 978-7-122-05955-0

I. 施… II. 王… III. 施工单位-基本建设会计-高等
学校:技术学院-教材 IV. F407.967.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 095803 号

责任编辑:王文峡

文字编辑:冯国庆

责任校对:王素芹

装帧设计:韩 飞

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印 刷:北京云浩印刷有限责任公司

装 订:三河市万龙印装有限公司

787mm×1092mm 1/16 印张18¼ 字数475千字 2009年8月北京第1版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:32.00元

版权所有 违者必究

前 言

施工企业会计是建筑类高职高专院校会计与投资审计专业、建筑经济管理专业的一门非常重要的专业理论与专业技能课程。本书以国家财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》、三十八项具体准则以及最新的财经、税收法规为依据,紧密结合施工企业生产经营活动的特点,全面系统地阐述了施工企业会计的基本理论、基础知识和会计实务的具体操作方法。

《教育部关于加强高职高专教育人才培养工作的意见》中要求,高职高专毕业生应具有基础理论知识适度、技术应用能力强、知识面较宽、素质高等特点,本书就是按此要求来安排教学内容的。本书在系统阐述会计要素确认、计量、记录和报告等理论知识的同时,突出了会计实务的操作内容,重点介绍了施工企业各级内部机构以及工程项目部会计工作的基本内容及实际操作方法,强调了理论知识在会计实务中的应用,具有较强的适用性和可操作性,以适应社会需要为目标全面培养学生的实际操作能力。

本书的特点是:①全面系统,详细阐述了施工企业会计核算的各个环节;②深入细致,力求每一个问题都能用施工企业实际发生的经济业务来说明,避免空洞说教;③具有较强的适用性和操作性,各章后附有思考题和习题,以最大限度培养学生的技术应用能力。

本书可作为建筑类高等专科学校、高等职业技术学院、成人高校的会计与投资审计专业、建筑经济管理专业等相关专业的教学用书,也可作为施工企业财会人员的参考读物。

本书由王俊媛任主编,李跃珍负责审定。全书共分十六章,第一、四、五、六、九、十、十二章由王俊媛编写,第二、七、八、十三、十六章由周雪琳编写,第三、十一、十四、十五章由张晋编写。

本书在编写过程中得到了相关院校和施工企业专家、学者的大力支持,并借鉴了相关财务会计方面的书籍和期刊的观点及相关网站的资料,在此一并表示感谢。

限于编者水平,书中难免有疏漏和不妥之处,恳请同行专家、学者及各位读者批评指正。

编 者
2009年5月

目 录

第一章 总论	1	第二节 应收票据的核算	29
第一节 施工企业会计的概念及特点	1	一、应收票据的概念及种类	29
一、施工企业生产经营活动的主要内容 及特点	1	二、应收票据的确认	29
二、施工企业会计的概念及特点	2	三、应收票据的核算	30
第二节 施工企业会计的目标及核算基础	3	四、应收票据的管理	33
一、施工企业会计的目标	3	第三节 预付账款及其他应收款的核算	33
二、施工企业会计核算的基础	4	一、预付账款	33
第三节 会计核算的基本前提与会计信息 质量要求	4	二、其他应收款项	34
一、会计核算的基本前提	4	第四节 应收款项减值	34
二、会计信息质量要求	5	一、应收款项减值损失的确认	34
第四节 施工企业的会计要素及其确认与 计量	7	二、应收款项减值损失的计量	35
一、会计要素及其确认	7	三、应收账款减值的核算方法	35
二、会计计量	9	四、坏账损失的核算	35
第五节 施工企业的会计科目	10	复习思考题	37
复习思考题	12	习题	37
第二章 货币资金	13	第四章 其他金融资产	39
第一节 库存现金	13	第一节 金融资产概述	39
一、库存现金的管理要求	13	一、金融资产的概念	39
二、库存现金的核算	15	二、金融资产分类	39
三、现金清查的核算	16	第二节 交易性金融资产	39
四、备用金的核算	16	一、交易性金融资产核算应设置的科目	39
第二节 银行存款	17	二、交易性金融资产的核算	40
一、银行存款的管理要求	17	第三节 持有至到期投资	42
二、银行结算方式	18	一、持有至到期投资概述	42
三、银行存款的核算	22	二、持有至到期投资核算应设置的账户	43
四、银行存款的清查	23	三、持有至到期投资的核算	43
第三节 其他货币资金	24	第四节 可供出售金融资产	46
一、其他货币资金的内容	24	一、可供出售金融资产的概念	46
二、其他货币资金的核算	24	二、可供出售金融资产的核算	46
复习思考题	26	复习思考题	49
习题	26	习题	49
第三章 应收及预付款项	28	第五章 存货	51
第一节 应收账款的核算	28	第一节 存货概述	51
一、应收账款的概念	28	一、存货的概念与确认条件	51
二、应收账款的确认	28	二、存货的分类	51
三、应收账款的核算	29	三、存货的核算方法	52
		第二节 材料采购和材料发出的手续凭证	53
		一、材料采购的手续凭证与材料采购成本 的组成	53

二、材料发出的手续凭证	56
第三节 材料采购和材料发出按实际成本计价的核算	58
一、材料购进按实际成本计价的核算	58
二、材料发出按实际成本计价的核算	61
第四节 材料采购和发出按计划成本计价的核算	64
一、材料购进按计划成本计价的核算	64
二、材料发出按计划成本计价的核算	68
第五节 材料其他收发的核算	70
一、委托加工材料的核算	70
二、建设单位供应材料的核算	71
三、自制材料的核算	71
四、残次料回收的核算	71
第六节 低值易耗品的核算	72
一、低值易耗品的分类	72
二、低值易耗品的摊销方法	72
三、低值易耗品的核算	72
第七节 周转材料的核算	75
一、周转材料的分类	75
二、周转材料的摊销方法	75
三、周转材料的核算	76
第八节 存货的清查和期末计量	78
一、存货的清查	78
二、存货的期末计量	79
复习思考题	82
习题	83
第六章 长期股权投资	89
第一节 长期股权投资概述	89
一、长期股权投资的概念及核算范围	89
二、长期股权投资核算应设置的账户	90
第二节 长期股权投资的初始计量	90
一、长期股权投资初始计量的原则	90
二、企业合并形成的长期股权投资的初始计量	90
三、非企业合并形成的长期股权投资的初始计量	92
第三节 长期股权投资核算的成本法	93
一、成本法的概念及适用范围	93
二、成本法下长期股权投资的核算	93
第四节 长期股权投资核算的权益法	95
一、权益法的概念及适用范围	95
二、权益法下长期股权投资的核算	95
复习思考题	99
习题	99

第七章 固定资产	101
第一节 固定资产概述	101
一、固定资产的概念及特征	101
二、固定资产的确认条件	101
三、固定资产的分类	102
第二节 固定资产的初始计量	103
一、固定资产的初始计量	103
二、固定资产取得的方式及其计量	104
第三节 固定资产折旧	110
一、固定资产折旧的概念	110
二、影响固定资产折旧的因素	110
三、固定资产折旧的范围	110
四、固定资产折旧方法	111
五、固定资产折旧的账务处理	113
第四节 固定资产后续支出	114
一、资本化的后续支出	114
二、费用化的后续支出	115
第五节 固定资产的处置	115
一、固定资产处置的账务处理	115
二、固定资产处置的核算	116
第六节 固定资产清查	117
一、盘盈固定资产	117
二、固定资产盘亏	117
第七节 固定资产减值	118
复习思考题	119
习题	119
第八章 无形资产及其他资产	121
第一节 无形资产	121
一、无形资产概述	121
二、无形资产核算应设置的账户	122
三、无形资产初始计量的核算	122
四、无形资产后续计量的核算	124
第二节 其他资产	126
一、临时设施	126
二、长期待摊费用	127
复习思考题	128
习题	128
第九章 投资性房地产	130
第一节 投资性房地产概述	130
一、投资性房地产的概念	130
二、投资性房地产的确认	131
第二节 采用成本模式计量的投资性房地产的核算	131
一、投资性房地产的初始计量	131
二、投资性房地产的后续计量	132

三、投资性房地产的处置	132
四、投资性房地产转为自用房地产的核算	133
第三节 采用公允价值模式计量的投资性房地产的核算	133
一、采用公允价值模式计量的前提条件	133
二、投资性房地产的初始计量	134
三、投资性房地产的后续计量	134
四、投资性房地产的处置	135
五、投资性房地产转为自用房地产的核算	135
第四节 投资性房地产后续计量模式的变更	136
复习思考题	137
习题	137
第十章 负债	139
第一节 负债概述	139
一、负债的概念及特征	139
二、负债的分类	139
第二节 流动负债	139
一、短期借款	139
二、应付票据	141
三、应付账款	142
四、预收账款	143
五、应付职工薪酬	144
六、应交税费	151
七、其他流动负债	156
第三节 非流动负债	157
一、长期借款	157
二、应付债券	158
三、长期应付款	161
第四节 借款费用	163
一、借款费用的概念及内容	163
二、借款费用的处理方法	163
三、借款费用应予资本化的借款范围	164
四、借款费用资本化期间的确定	164
五、借款费用资本化金额的确定	165
六、借款费用资本化的账务处理	167
复习思考题	168
习题	169
第十一章 所有者权益	172
第一节 所有者权益概述	172
一、所有者权益的概念及特征	172
二、所有者权益的来源	172
三、所有者权益的内容	172
第二节 实收资本	173
一、实收资本取得的核算	173
二、实收资本(或股本)增减变动的核算	174
第三节 资本公积	176
一、资本溢价(或股本溢价)的核算	176
二、其他资本公积的核算	177
三、资本公积转增资本	178
第四节 留存收益	178
一、盈余公积	178
二、未分配利润	179
复习思考题	180
习题	180
第十二章 工程成本和期间费用	181
第一节 概述	181
一、费用的概念与分类	181
二、工程成本与期间费用	182
三、工程成本的种类	182
四、工程成本核算的意义	183
五、工程成本核算的要求	184
六、工程成本核算的程序	186
第二节 辅助生产成本的核算	188
一、辅助生产的概念及费用核算特点	188
二、辅助生产费用的归集	189
三、辅助生产费用的分配与结转	190
第三节 机械作业成本的核算	194
一、机械作业的概念及其核算特点	194
二、自有机械使用费的归集	194
三、自有机械使用费的分配	195
第四节 工程实际成本的归集与分配	197
一、人工费的归集与分配	197
二、材料费的归集与分配	199
三、机械使用费的归集与分配	201
四、其他直接费的归集与分配	202
五、间接费用的归集与分配	202
六、竣工工程成本的结转	204
第五节 工程成本结算与决算	205
一、工程成本结算	206
二、竣工成本决算	209
第六节 期间费用的核算	210
一、管理费用的核算	210
二、财务费用的核算	211
复习思考题	212
习题	213

第十三章 收入	216	二、递延所得税负债的确认和计量	250
第一节 收入概述	216	第四节 所得税费用的确认和计量	252
一、收入的概念	216	一、当期所得税的确认	252
二、收入的分类	216	二、递延所得税的确认	252
第二节 建造合同收入的核算	216	三、所得税费用的确认	253
一、建造合同及类型	216	复习思考题	255
二、建造合同收入的组成	217	习题	255
三、建造合同收入的确认	217	第十六章 财务报告	258
四、建造合同收入的核算	219	第一节 财务报告概述	258
五、工程价款结算的核算	221	一、财务报告的概念及组成	258
六、与建造合同有关的税金及附加的核算	224	二、财务报告的基本列报要求	258
第三节 其他业务收入的核算	225	第二节 资产负债表	259
一、其他业务收入的内容	225	一、资产负债表的概念及结构	259
二、商品销售收入的核算	225	二、资产负债表项目的列示	260
三、提供劳务收入的核算	227	三、资产负债表的编制方法	260
四、让渡资产使用权收入的核算	229	四、资产负债表编制示例	261
复习思考题	230	第三节 利润表	264
习题	230	一、利润表的概念及结构	264
第十四章 利润及利润分配	232	二、利润表的填列方法	265
第一节 利润形成的核算	232	三、利润表编制示例	267
一、利润的构成	232	第四节 现金流量表	268
二、营业外收支的核算	233	一、现金流量表的概念及编制基础	268
三、利润形成的核算	233	二、现金流量及分类	269
第二节 利润分配的核算	235	三、现金流量表的填列方法	270
一、利润分配的程序	235	四、现金流量表的编制方法	277
二、利润分配的核算	236	五、现金流量表的编制示例	278
复习思考题	237	第五节 所有者权益变动表	282
习题	237	一、所有者权益变动表的概念及结构	282
第十五章 所得税	239	二、所有者权益变动表的填列方法	282
第一节 所得税会计概述	239	三、所有者权益变动表编制示例	283
一、所得税会计的内容	239	第六节 报表附注	284
二、所得税会计的核算方法	239	一、附注的概念	284
三、所得税会计核算的一般程序	239	二、附注的编制原则	284
第二节 计税基础和暂时性差异	240	三、附注的主要内容	284
一、资产的计税基础	240	第七节 中期财务报告	285
二、负债的计税基础	243	一、中期财务报告的概念	285
三、暂时性差异	244	二、中期财务报告的内容	285
第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的确认	246	三、确认和计量	286
一、递延所得税资产的确认和计量	246	复习思考题	287
		习题	287
		参考文献	290

第一章 总 论

本章提要

本章概括介绍施工企业会计的概念、特点、目标、会计核算的基本前提及会计信息质量要求、会计要素及其确认与计量等内容。通过学习,应该了解施工企业经营活动的内容及特点,初步认识施工企业会计的主要特点,明确会计核算的基本前提、会计信息质量要求和会计要素的内容及确认与计量方法,熟悉施工企业会计核算应设置的账户,为学好以后各章奠定基础。

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) 施工企业生产经营活动的主要内容

施工企业,亦称建筑安装企业,是指从事工业与民用建筑、设备安装、矿山建设和铁路、公路、桥梁等工程施工的生产经营性企业。

施工企业从事生产经营活动,必须拥有一定数量的房屋、设备、施工机械以及材料等财产物资。这些财产物资的货币表现称为资金,它们是企业进行生产经营活动的物质基础。施工企业的生产经营活动可以分为供应过程、施工生产过程和工程点交(或结算)过程三个阶段。在生产经营活动中,企业的资金随着供、产、销过程的进行不断地运动,表现为不同的实物形态。

供应过程是施工企业生产经营活动的准备阶段。在供应过程中,企业用货币资金购买施工生产所需的各种材料物资,形成必要的物资储备。这样,货币资金就转变为储备资金。

施工生产过程是施工企业生产经营活动的中心环节。在施工过程中,储备的物资不断投入施工生产,并改变其形态,构成正在施工中的在建工程,储备资金转变为生产资金。同时,企业还要用货币资金支付职工工资和其他生产费用,使一部分货币资金直接转化为生产资金。此外,固定资产由于使用会发生损耗,其损耗的价值也以折旧的形式转化为生产资金。随着施工生产过程的进行,未完工程逐步完工,生产资金就转化为成品资金。

工程点交过程是施工企业生产经营活动的最终环节。在这一过程中,施工企业将已完工工程“销售”给建设单位,收回工程价款,成品资金就转化为货币资金。若点交工程后尚未收到款项,则形成结算资金,待收款后才转化为货币资金。施工企业收取的货币资金,首先用于补偿施工过程中的资金耗费,以保证再生产活动的顺利进行,剩余部分即为企业的利润。企业实现利润的一部分,要以税金形式上交国家,税后利润再根据国家规定进行分配。一部分以积累形式留归企业,形成企业的盈余公积金和未分配利润,另一部分以投资回报的形式分配给投资者。

(二) 施工企业生产经营活动的特点

施工企业生产经营活动的特点主要是由其生产的建筑产品的特点所决定的。建筑产品一般具有建造位置固定,体积庞大,使用寿命长,不同建筑产品用途、结构、造型多种多样等

特点。因此,与工业企业相比,施工企业生产经营活动具有以下几方面的特点。

1. 施工生产的流动性

建筑产品建造位置固定,使得施工企业的劳动者、施工机具、管理服务机构都要随施工地点的改变而经常处于流动状态。

2. 施工生产的单件性

不同建筑产品在用途、性质、结构、内容、标准、造型等方面的设计具有多样性,使得施工生产经营活动必须按特定产品采用不同的施工组织和施工方法。

3. 施工生产的周期长

建筑产品体积庞大,从开工到竣工,少则数月,多则数年,施工期限长,占用资金多。

4. 施工生产受自然气候条件影响大

建筑产品由于建造位置固定、体积庞大,其生产一般在露天进行,并且高空、地下、水下作业多,直接受自然气候条件的制约。

二、施工企业会计的概念及特点

(一) 施工企业会计的概念

施工企业从事生产经营活动,总是期望以尽可能少的劳动耗费,创造出尽可能多的物质财富,取得尽可能大的经济效益。而要实现这一目标,就必须采用一定的方法对生产过程的所得与所消耗的费用进行确认、计量、记录,取得各种数据资料,并通过对这些数据的比较分析,找出改进的措施。这种对生产经营活动的组织和管理在很大程度上是需要会计来进行的。

会计是以货币为主要计量单位,反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。施工企业会计是以货币为主要计量单位,对施工企业已经发生的交易或事项,运用专门的方法进行确认、计量,并以财务报告为主要形式,定期向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息的一种管理活动。

(二) 施工企业会计的特点

由于施工企业生产经营活动的特点,使得施工企业会计除具备会计的基本特点外,还具有以下特点。

1. 特别重视分级核算的作用

建筑产品的固定性决定了施工生产的流动性,使得企业的施工人员、施工机具、材料物资以及施工管理、后勤服务等组织机构,都要随施工地点的改变而流动。因此,施工企业必须重视分级管理和分级核算。按公司、分公司和工程项目部设置会计机构或配备会计人员,进行会计核算和会计监督。

大中型施工企业一般实行三级管理、两级核算。三级管理即公司、分公司、项目部三个管理层;两级核算即公司、分公司两级核算单位。公司是企业法人,独立承担民事责任,是独立核算单位,一般设财务会计部。主要任务是依据会计法律、行政法规和会计规章确定本企业的会计政策,处理公司管理部门的日常会计业务,指导和监督所属单位的会计工作,汇总所属单位的会计信息,全面核算企业各项经济指标。分公司是内部独立核算单位,经公司授权对外行使民事权利,一般设财务会计科,主要任务是组织和指导各工程项目部的成本核算,归集和分配分公司发生的施工间接费用,汇总计算工程总成本,核算盈亏,并定期向公司报送财务报告等。分公司所属的各工程项目部,只是企业生产经营的一种非独立核算组织形式,项目部不作为核算单位,但须设核算员进行必要的成本核算工作。

小型施工企业一般实行两级管理，一级核算，由公司直接领导工程项目部的工作。因此，一般在公司设置财务会计科，全面核算企业的各项经济指标。在各工程项目部配备成本核算员，负责日常施工生产费用的核算和工程成本的计算。

2. 一般以单位工程为对象进行成本核算和成本考核

建筑产品生产的单件性，使得几乎每一建筑产品都有独特的造型和结构，而且由于露天施工，直接受自然气候条件的制约，使得建筑产品即使采用相同的标准设计，也会因为建造地点的地形、地质、自然气候条件、交通、材料资源等条件的不同，而采用不同的施工方法和施工组织。为了反映各项工程的资金耗费，必须以每一工程项目作为成本核算对象组织成本核算。而且，在进行成本考核时，不能按同类工程的实物计量单位（如建筑面积等）进行分析对比，只能将每一工程的实际成本与其预算成本相对比进行分析考核。

3. 按在建工程办理工程价款结算和成本结算

建筑产品体积庞大，结构复杂，施工周期长，垫支资金多。如果等到工程全部竣工再办理结算，不仅会引起企业资金周转发生困难，而且会计核算也难以发挥应有的作用。因此，除了工期短、造价低的工程采用竣工后一次结算外，大多需要定期计算和确认各期已完工程的价款收入和实际成本。按确认的工程价款与甲方办理结算，并及时收回资金。同时，将确认的工程实际成本与预算成本进行对比，考核成本节超情况，以便找出引起成本升降的原因，及时采取措施。

4. 工程结算价格按每一工程项目分别确定

同样，由于建筑产品生产的单件性和施工生产受自然条件等因素的影响，使得各个建筑产品不可能按统一的价格结算，只能分别计算出各自的工程造价，并以此作为办理工程结算的依据。

5. 协作关系复杂

有些建筑安装工程施工规模大，结构复杂，技术难度高，往往需要由几个施工企业共同完成。这类工程，一般采用总承包负责制的方式组织施工。这样，施工企业会经常同建设单位之间发生备料款和工程进度款的预收、扣还业务，也可能同分包单位之间发生备料款和工程进度款的预付、收回业务，还可能同设计单位、材料机具的供应单位等发生经济往来。会计应正确处理与各协作单位之间的经济关系，以使生产经营活动顺利开展。

第二节 施工企业会计的目标及核算基础

一、施工企业会计的目标

施工企业会计的目标是指在一定的客观环境和条件下，会计工作所期望达到的结果，也是检查会计工作质量的标准与依据。施工企业会计的目标，应以财务报告为主要形式，定期向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，并有助于财务报告使用者做出经济决策。具体来说，其主要表现为以下三个方面。

（一）有助于企业财务报告的外部使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息，并据以作出正确的经济决策

财务报告的外部使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。企业编制财务报告的目标是为了满足财务报告使用者了解企业财务信息的需要，有助于财务报告使用者作出经济决策。根据这一目标的要求，财务报告所提供的会计信息应当如实反映企业所

拥有或控制的经济资源及其变化情况,如实反映企业的各项收入、费用及其变化情况,如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动所形成的现金流入和流出情况等,从而有助于使用者正确、合理地评价企业资产的质量、偿债能力、盈利能力和运营效率等,从而能够评估与投资 and 信贷有关的未来现金流量的金额、时间和风险等,以利于使用者作出理性的投资和信贷决策。

(二) 有助于反映管理层受托责任的履行情况

企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资,就有责任妥善保管并合理、有效地运用这些资产。同时企业投资者和债权人等,需要及时或经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便评价管理层受托责任的履行情况和取得的业绩,并决定是否需要调整投资或信贷数额、是否需要和管理层进行调整等。

(三) 有助于企业管理层加强经营管理、提高经济效益

虽然现代会计已经发展了以满足企业内部经营管理需要为主的管理会计,但是,这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。企业需要通过分析和利用财务会计所提供的财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息,全面、系统、完整地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果,以发现过去经营活动中存在的问题,找出存在的差距及原因,提出改进措施,并在此基础上预测和分析未来发展的经济前景。

二、施工企业会计核算的基础

(一) 权责发生制原则

企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。权责发生制要求,凡是本期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否在本期收付,都应当作为本期的收入或费用;凡不属于本期的收入或费用,即使款项在本期收付,也不作为本期的收入或费用。因为企业有时发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致,如:款项已经收到,但销售并未实现(如预收的货款);或款项已经支付,但并不只是为本期生产经营活动而发生的支出(如经营租入固定资产的改良支出),企业只有按照权责发生制进行收入和费用的核算,才能准确地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,提供正确的会计信息。

(二) 配比原则

配比原则要求企业在会计核算时,对某一会计期间实现的收入和为取得这些收入而发生的成本、费用应当在该会计期间内确认与计量,以计算该会计期所实现的净损益。在会计核算工作中坚持配比原则有两层含义:一是因果配比,即将收入与其对应的成本相配比,如将主营业务收入与主营业务成本相配比,将其他业务收入与其他业务成本相配比;二是期间配比,即将一定时期的收入与同时期的费用相配比,如将当期的收入与相应的成本、期间费用配比等。

第三节 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

会计核算的基本前提,也称会计基本假设,是对会计核算所处的时间、空间和环境所作的合理设定。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的收集都要以此为依据。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项基本假设。

1. 会计主体

会计主体,又称为会计实体、会计个体,是指会计工作为之服务的特定单位或组织。它

限定了会计确认、计量和报告的空间范围。它要求会计核算应当首先区分企业自身经济活动与其他单位的经济活动,如企业作为一个会计主体,采购材料时,一方面存货增加,同时导致现金减少,而不是相反;偿还债务时,一方面负债减少,同时现金也减少,而不是相反。其次区分企业的经济活动与企业投资人及企业职工个人的经济活动。所以,在会计主体的假设下,企业应对其自身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告,反映企业本身所从事的生产经营活动。

应当明确,会计主体与法律主体的概念不能等同。法律主体必然是会计主体,但会计主体并不一定是法律主体。会计主体可以是一个具有法人资格的企业,也可以是非法人的合伙经营单位;可以是一个企业,也可以是企业中的内部单位;可以是单个企业,也可以是若干企业组成的企业集团。

2. 持续经营

持续经营,是指在可预见的未来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,企业会计确认、计量和报告应当以持续、正常的生产经营活动为前提,而不考虑企业是否因倒闭、解散而清算。明确这个前提,就意味着会计主体将按照既定的用途使用资产,按照既定和约定的条件清偿债务。这样,会计人员就可以在此基础上选择会计政策和会计核算方法。例如,一般情况下,企业固定资产可以在一个较长的时期发挥作用,如果可以判断企业会持续经营,固定资产就可以根据历史成本进行计量,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到各个会计期间或相关的工程成本中。如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本计量并按期计提折旧。所以,持续经营规定了会计工作的时间范围,为财产的计价、费用的分配等提供了前提条件。

然而,企业不能持续经营的可能性总是存在的,为此,需要企业定期对其持续经营的前提做出分析与判断。企业一旦破产清算,会计处理方法就要随之做出相应的改变,并在企业财务报告中做出相应的披露。

3. 会计分期

会计分期,是指将施工企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长短相同的期间,以定期结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的会计信息。会计期间通常有年度、半年度、季度和月份之分,其起讫日期均采用公历日期。会计年度是最重要的会计期间,其他称为会计中期。

4. 货币计量

货币计量是指在会计确认、计量和报告时以货币作为主要计量单位,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。施工企业的生产经营活动大多表现为实物运动,如材料的消耗、固定资产的增减等。由于各种实物的计量单位很难统一,无法进行比较、汇总。因此,会计核算客观上需要一种统一的计量单位作为其计量尺度。货币作为一般等价物,自然而然地被选择作为计量单位来综合反映企业的财务状况和经营成果。

在我国,会计核算以人民币“元”为记账本位币。业务收支以外币为主的企业,也可选用某种外币作为记账本位币,但在编制会计报表时应当折算为人民币反映。

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的会计信息的基本要求,只有符合质量要求的会计信息,才能满足信息使用者决策的需要。我国企业会计基本准则对会计信息提出了八项质量要求,即可靠性、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。

1. 可靠性

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。具体包括以下三方面的要求：一是企业应当以实际发生的交易或者事项而不是以虚拟的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告；二是企业应当如实反映其所应反映的交易或者事项，将符合会计要素定义及其确认条件的各项会计要素及其他相关信息如实反映在财务报表中；三是企业应当在符合重要性和成本效益的原则下，保证会计信息的完整性。

2. 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。为了满足会计信息质量相关性要求，企业应当在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑使用者的决策模式和信息需要。

3. 可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，即要求会计核算所提供的信息简明、易懂，能够简单明了地反映企业的财务状况和经营成果，便于财务报告使用者理解和使用。但应注意会计信息是一种专业性较强的信息产品，因此在强调会计信息可理解性的同时，还应假定使用者具有一定的有关企业经营管理和会计核算方面的知识，企业不能以会计信息会使某些使用者难以理解而将其排除在财务报告所应披露的信息之外。

4. 可比性

企业提供的会计信息应当具有可比性。具体包括以下两点。

第一，为了便于信息使用者了解企业财务状况和经营成果的变化趋势，比较企业在不同时期的财务报告信息，从而全面、客观地评价过去、预测未来，要求同一企业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。当然，这并不表明不允许企业变更会计政策，如果会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息时，就有必要变更会计政策。确需变更的，应当在会计报表附注中予以说明。

第二，为了便于使用者评价不同企业的财务状况、经营成果的水平及其变动情况，要求不同企业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。另外，会计核算也应满足国民经济宏观管理和调控的需要，使其所提供的会计核算资料和数据建立在相互可比的基础上，能够相互比较，便于分析、汇总。

5. 实质重于形式

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，不应仅以交易或事项的法律形式为依据。如融资租入的固定资产，在租期未满以前，从法律形式上讲，所有权并没有转移给承租人，但是从经济实质上讲，与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人，承租人实际上能行使对该项固定资产的控制，因此承租人应该将其视同自有的固定资产，并计提折旧。因此，如果企业仅仅以交易或事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，就容易导致会计信息失真，无法反映经济现实。所以，会计信息要想真实地反映企业的交易或事项，就必须根据交易或事项的经济实质来进行判断，而不能仅仅根据它们的法律形式。

6. 重要性

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等有关

的所有重要交易或者事项。在会计核算过程中对交易或事项应当区别其重要程度，采用不同的核算方式。对于重要的会计事项，即影响财务报告使用者据以做出合理判断的会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。如果会计信息不分主次，有时反而可能会有损于其使用价值，甚至影响决策。因此，会计信息质量的重要性，既有利于财务报告使用者有重点地使用会计信息，也可以减轻会计核算的工作量。

7. 谨慎性

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。在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，如应收款项收回的可能性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命等。会计信息质量的谨慎性要求企业在面临不确定因素的情况下做出职业判断时，保持应有的谨慎，充分估计到可能发生的风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。但也应注意，谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备，如果企业故意低估资产或者收益，故意高估负债或者费用，将导致会计信息失真，从而对使用者的决策产生误导，这是企业会计准则不允许的。

8. 及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。如果不及时提供，就失去了时效性，会计信息的效用就会大大降低，甚至不具有任何意义。所以，及时性要求企业及时收集会计信息、及时处理会计信息、及时传递会计信息，便于使用者及时使用与决策。

第四节 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

会计要素是对会计对象具体内容的基本分类，是构成会计报表的基本要素。企业的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中资产、负债、所有者权益要素反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素反映企业的经营成果。

(一) 资产

1. 资产的定义

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，包括各种财产、债权和其他权利。

2. 资产的特征

(1) 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资产的重要特征。如果某一资源预期不能给企业带来经济利益，就不能将其确认为资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益，也不能将其继续确认为企业的资产。

(2) 资产应为企业拥有或者控制的资源

资产由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。如融资租入的固定资产，企业虽然没有所有权，但按实质重于形式的要求，应当作为企业的资产确认。

(3) 资产是由过去的交易或者事项形成

企业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事项。即只有过去发生的交易或者事项才能产生资产，企业预期发生的交易或者事项不能形成现在的资产。

3. 资产的确认条件

将某一项资源确认为资产，首先应当符合资产的定义。除此之外，还需要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

这里的“很可能”是指发生的可能性超过 50% 的概率。对资产而言，其应能给企业带来经济利益，所以，在确认资产时，只有当其包含的经济利益流入企业的可能性超过 50%，并同时满足其他确认条件，企业才能将其确认为资产。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认同样要符合这一要求。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。

4. 资产的分类

资产按其流动性，可分为流动资产和非流动资产。流动资产主要包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付账款、应收利息、应收股利、其他应收款、存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产，主要包括长期股权投资、持有至到期投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产、临时设施、长期待摊费用等。

(二) 负债

1. 负债的定义

负债是指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。

2. 负债的特征

(1) 负债是企业承担的现时义务

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) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业

负债通常是在未来某一日通过交付资产（现金或其他资产）或提供劳务来清偿。

(3) 负债是由企业过去的交易或事项形成的

也就是导致负债的交易或事项必须已经发生，例如购置货物或接受劳务会产生应付账款的义务。

3. 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，首先应当符合负债的定义。除此之外，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；

② 未来流出经济利益的金额能够可靠地计量。

4. 负债的分类

负债按其流动性不同，分为流动负债和非流动负债。流动负债包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款等。非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

(三) 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。公司所有者权益又称股

东权益。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。所有者权益的内容包括实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润等，其金额等于资产减去负债后的余额。

（四）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。其中，日常活动是指销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等。非日常活动所形成的经济利益流入不能确认为收入，而应当计入利得，如出售固定资产、无形资产不属于日常经营活动，其产生的经济利益流入就不能确认为收入，而是利得。收入包括主营业务收入和其他业务收入，但不包括为第三方或者客户代收的款项。施工企业的主营业务收入是指企业进行施工生产活动取得的收入，其他业务收入是指企业从事主营业务以外的其他经营活动取得的收入，如销售产品和材料、出租固定资产（出租建筑物除外）、开展多种经营等取得的收入。

（五）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。其中，日常活动与非日常活动的界定与收入一致。以施工企业为例，日常活动中产生的费用主要有工程成本与期间费用，工程成本包括人工费、材料费、机械使用费、其他直接费和施工间接费；期间费用包括管理费用、财务费用和销售费用。非日常活动所形成的经济利益流出不能确认为费用，是应当计入当期损益的损失，如出售固定资产、无形资产不属于日常经营活动，其产生的经济利益流出就不能确认为费用，而是计入当期损益的损失。

（六）利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。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与损失等。利润有营业利润、利润总额和净利润。营业利润是指营业收入减去营业成本、营业税费、期间费用、资产减值损失，加上（或减去）公允价值变动净收益（净损失）、加上（或减去）投资净收益（净损失）后的金额。利润总额是指营业利润加上营业外收入减去营业外支出后的金额。净利润是指利润总额减去所得税后的金额。

二、会计计量

会计计量，是为了将符合确认条件的会计要素登记入账，并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。

会计计量属性主要包括以下五种。

1. 历史成本

在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量；负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2. 重置成本

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量；负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

3. 可变现净值

在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额