

# 建造合同会计处理的改进建议

荣树新(副教授)

(湖南工程职业技术学院管理工程系, 长沙 410151)

**【摘要】** 本文分析了现行建造合同会计处理的优缺点, 针对学者提出的改进建议发表了不同看法, 结合相关研讨观点, 对建造合同会计处理提出了简化科目设置、创新账务处理的新建议。

**【关键词】** 建造合同; 科目设置; 备查账; 会计处理

## 一、现行建造合同的会计处理规定

根据《企业会计准则——应用指南 2006》的规定, 建造合同的会计处理应设置“工程施工”和“工程结算”两个科目。

“工程施工”科目核算企业(建造承包商)实际发生的合同成本和合同毛利。(1)实际发生工程成本时: 借记“工程施工(合同成本)”科目, 贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。(2)资产负债表日确认合同收入、合同费用和合同毛利: ①确定累计完工进度; ②按以下公式确认本期合同收入: 最新预计合同总收入×累计完工进度-前期累计已确认收入; ③按以下公式确认本期合同费用: 最新预计合同总成本×完工进度-前期累计已确认费用; ④根据以上计算结果编制会计分录: 借记“主营业务成本”科目, 贷记“主营业务收入”科目, 按差额借或贷记“工程施工(合同毛利)”科目。

“工程结算”科目核算企业(建造承包商)根据建造合同约定向业主办理结算的累计金额。①办理工程价款结算时: 借记“应收账款”科目, 贷记“工程结算”科目。②实际收到工程价款时: 借记“银行存款”科目, 贷记“应收账款”科目。③工程完工时, 将“工程施工”与“工程结算”对冲: 借记“工程结算”科目, 贷记“工程施工(合同成本)”科目, 按差额借或贷记“工程施工(合同毛利)”科目。

在报表列示方面, “工程施工”与“工程结算”账户余额相抵减: 前者大于后者的差额, 列示于资产负债表“存货”项目(建造合同存在预计损失的, 还应减去存货跌价准备); 后者大于前者的差额, 会计实务中列示于资产负债表“预收款项”项目。

## 二、现行建造合同会计处理的优缺点

建造合同的标的资产价值高, 建造周期长, 往往跨年度, 因此其会计处理贯彻权责发生制原则就显得特别重要。上述处理的一个重要特点是: 一方面, 通过“工程施工(合同成本)”科目归集建造合同实际成本, 并且跨期(年)

连续; 通过“工程结算”科目核算合同价款结算, 并且跨期(年)连续。另一方面, 平常建造期间合同收入、合同费用的确认来源于工程完工进度和对合同未来执行结果的预计, 与当期工程结算价款和工程实际成本无关。换言之, 合同收入、合同费用的确认(根据完工进度与预计合同收入、预计合同费用确认), 与工程结算价款(根据完工进度与合同约定确定)、工程成本发生是两条线核算。这样处理有优点, 也有缺点。

### (一) 优点

1. 符合权责发生制原则。根据完工进度和预计合同收入、预计合同费用确认各期合同收入、各期合同费用, 符合权责发生制原则, 确保了各期收入、费用、毛利的准确性。

2. 提供的会计信息丰富。“工程施工(合同成本)”账户跨期反映累计实际总成本及其构成, 便于“成本法”确定累计完工进度, 也有利于随时了解累计实际总成本及构成, 有助于加强成本管理。此外, 通过“工程施工(合同毛利)”账户可以了解建造合同累计盈亏状况。“工程结算”账户跨期反映工程累计结算金额, 便于掌握工程价款的结算情况。

### (二) 缺点

1. 会计处理复杂。上述会计处理非常繁杂, 难以理解, 不便于掌握, 主要体现在合同收入和合同费用确认、“工程结算”科目的使用、资产负债表“存货”项目的填列等方面。

2. “工程结算”科目性质难以确定。虽然会计准则应用指南将其列在成本类科目中, 即定性为成本类科目, 但仍然存在令人费解之处: 当“工程施工”账户借方余额大于“工程结算”账户贷方余额时, 其差额列示于资产负债表的“存货”项目, “工程结算”账户可以理解为“工程施工”账户的备抵账户; 反之, 当“工程施工”账户借方余额小于“工程结算”账户贷方余额时, 其差额列示于资产负

债表的“预收款项”项目,此时“工程结算”账户是什么性质的账户,理论上不好解释。

3. 会计分录对应关系难以理解。如合同收入和合同费用确认的分录为:借记“主营业务成本”科目,贷记“主营业务收入”科目,按差额借或贷记“工程施工(合同毛利)”科目。主营业务成本代表在企业的主营业务中流出企业的库存商品或劳务成本,而从该分录看不到商品的流出或工程成本的结转;主营业务收入代表的是在企业主营业务中流入的经济利益,它对应的应是银行存款、应收账款、应收票据或抵减的预收账款等,这笔分录反映的不是这种对应关系。从另一个角度看,其不符合收入和费用的定义。按《企业会计准则——基本准则》的规定:收入是企业一定期间经济利益的流入,在形式上表现为企业资产增加或者负债减少;费用是企业一定期间经济利益的流出,在形式上表现为企业资产减少或者负债增加。该分录中收入、费用的确认脱离了资产、负债的确认。

### 三、争议观点分析

针对建造合同现行会计处理存在的问题,有专家提出改进建议,即:取消“工程施工(合同毛利)”、“工程结算”账户;收入、费用确认的会计处理比照工商企业进行,即确认收入时,借记“预收账款”或“应收账款”科目,贷记“主营业务收入”科目,确认费用时,借记“主营业务成本”科目,贷记“工程施工”科目。笔者认为,由于该建议未考虑建造企业标的资产造价高、建造期长、建造合同未来存在较大不确定性的特点,因此存在两个问题:一是收入确认不妥;二是未强调或未说明应按权责发生制原则确认合同费用(结转主营业务成本)。具体分析如下:

上述改进建议是基于对收入确认的两种理解:①理解为以期末办理的工程进度价款结算收入为当期营业收入。诚然,办理工程进度价款结算会引起会计要素资产的增加,显然是一笔经济业务,应确认一项资产,即应借记“应收账款”科目,那么贷记什么科目呢,能贷记“主营业务收入”科目吗?笔者认为不能,平时按完工进度与合同约定确定的进度价款结算收入不能确认为当期营业收入,因为无法可靠计量。由于建造合同的特殊性,合同约定的总价款往往不是最终合同总收入,如合同规定总价款为850万元,而预计合同总收入既可能是900万元,也可能是820万元,因而分期进行的按工程进度和合同约定结算的工程价款,并不能确认为准确的营业收入。可见,办理工程进度价款结算,应确认一项资产,但同时确认营业收入并不可靠。②理解为期末按完工进度和预计合同收入确认当期收入,即期末时编制会计分录“借:应收账款;贷:主营业务收入”。如果这种理解是正确的,那么,按工程进度结算工程价款时如何处理呢?如果确认资产借记“应收账款”科目,则存在重复记录问题,显然是错误的。

以上分析也是现行会计准则应用指南设置了“工程

结算”科目,并且办理工程进度价款结算时编制会计分录“借:应收账款;贷:工程结算”的原因。显然,营业收入应根据权责发生制原则,按最新预计合同总收入、实际工程进度确认(按权责发生制原则,主营业务成本亦应同时按工程进度和预计合同总成本确认)。

那么,如何处理工程价款结算与收入确认的矛盾,同时又简化核算呢?为此本文提出建造合同会计处理改进的新建议。

## 四、建造合同会计处理改进新建议

### (一)简化科目设置,创新账务处理

建议的要点包括:①取消“工程结算”科目。②“工程施工”科目不设“合同成本”和“合同毛利”明细科目,而是直接按工程项目设明细科目,按成本项目设专栏进行明细核算。③前期预收工程款、分期办理工程价款结算、收取分期结算价款,使用“应收账款”科目核算。④按合同分期办理价款结算,挂“应收账款”的同时暂列营业收入。⑤期末按工程进度、预计合同总收入确认本期应列营业收入,调整暂列营业收入,同时使用“预收账款”科目。此处不使用“应收账款”科目的原因有三:一是与要点三中使用的“应收账款”科目相区别,使要点三中的“应收账款”科目借方发生额能准确反映工程累计结算价款,其余额成为业主认同的余额;二是如使用“应收账款”科目,与要点三中的应收账款混同在一起,登账后应收账款余额不是业主认同的余额,不便于与业主核对和结清往来;三是此处的“预收账款”有过渡账户和调整账户的性质,从报表角度看也赋予其实际意义。⑥期末按工程进度、预计合同总费用确认本期应列费用(营业成本)。

相应账务处理如下:①前期预收工程款,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”科目。②实际发生工程成本时,借记“工程施工——××工程”科目,贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。③按合同分期结算价款,暂列收入,借记“应收账款”科目,贷记“主营业务收入”科目。④收到结算价款时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”科目。⑤按完工进度计算当期应列收入(当期应列收入=最新预计合同总收入×累计完工进度-以前会计期间累计已确认收入),调整上述分录三中的暂列收入:当应列收入额大于暂列收入额时,补列收入,按差额借记“预收账款”科目,贷记“主营业务收入”科目,反之则冲减暂列收入,按差额借记“主营业务收入”科目,贷记“预收账款”科目。⑥按完工进度确认当期应列费用(当期应列费用=最新预计合同总成本×累计完工进度-以前会计期间累计已确认成本),借记“主营业务成本”科目,贷记“工程施工”科目。⑦报表列示:“应收账款”的借方余额与“预收账款”的借方余额相加,列示于资产负债表“应收账款”项目;“应收账款”的借方余额与“预收账款”的贷方余额相抵减,前者大于后者的差额列示于资产负债表“应收账

# 我国《国家审计准则》与 美国《政府审计准则》之比较

邢维全<sup>1,2</sup>(博士)

(1.天津财经大学商学院,天津 300222; 2.审计署审计科研所博士后工作站,北京 100086)

**【摘要】** 国家(政府)审计准则是规范政府审计行为的基本操作指南,通过比较中美两国国家(政府)审计准则可以发现,虽然两国准则都强调政府审计建设性作用的发挥,强调审计人员独立性以及审计质量控制,但是二者在基本的编制体例、应用标准和效力强度方面仍然存在较大差异。

**【关键词】** 国家审计准则; 政府审计准则; 编制体例; 应用标准; 效力强度

纵观历史,国家审计监察制度由来已久、源远流长,早在公元前3500年左右的古代埃及就出现了国家审计制度的萌芽,而我国的审计监察制度则可追溯到夏代。虽然世界各国审计监察制度的发展路径不尽相同,但都秉承了责任、透明、法治、廉洁、公正、正义等原则和理念,并在实践中指导国家(政府)审计工作。为保障国家审计工作的质量,世界各国审计机关都制定了适应本国特色的国

家(政府)审计准则。本文对中美两国最新版国家(政府)审计准则进行比较,以期为我国国家审计准则的不断完善和发展提供理论支持和决策参考。

## 一、中美国家(政府)审计准则的产生与发展

### (一)我国《国家审计准则》的产生和发展

自1983年根据《中华人民共和国宪法》第91条的规定成立审计署以来,我国的国家审计监察制度不断完善,

款”项目,后者大于前者的差额列示于资产负债表“预收款项”项目。“工程施工”账户借方余额,减去减值准备,列示于资产负债表“存货”项目。如“工程施工”账户期末是贷方余额,则说明尚有部分已发生工程成本由于某种原因(如发票尚未收到)尚未入账,正常应预提入账,据此,“工程施工”账户期末贷方余额应列示于资产负债表“应付账款”项目。

### (二)通过设置备查账或特殊建账的方法解决会计信息提供不足问题

由于上述会计处理提供的会计信息不足,因此跨年度的工程需要设置有关备查账或进行特殊建账,以满足管理和后续核算所需数据资料的要求。

1. 设置备查账。主要是设置工程历年累计结算价款、历年累计确认收入、历年累计确认费用、历年累计实际工程成本备查账。

2. 特殊建账。指对工程施工、主营业务收入、主营业务成本、应收账款等的明细账户期初建账时记录工程开工以来的累计发生额及余额。“工程施工”明细账户期初建账时,可按工程项目或产品名称设户,按成本项目建立借方发生额专栏并登记累计发生额,贷方登记累计转出数(累计转出到主营业务成本的金额),余额栏记录正常的余额,这样能提供工程或产品累计实际成本及构成信

息。“主营业务收入”明细账户期初建账时,借方、贷方均记录累计发生额,余额栏记录0,这样能根据贷方(或借方)发生额计算累计已确认收入额。“主营业务成本”明细账户期初建账时,借方、贷方也记录累计发生额,余额栏记录0,这样能根据借方(或贷方)发生额计算累计已确认费用额。进一步可根据主营业务收入和主营业务成本明细账户数据随时掌握各建造合同累计盈亏状况。“应收账款”明细账户建账时,借方、贷方记录累计发生额,余额栏记录余额,这样“应收账款”账户的借方累计发生额能反映累计结算工程价款。

上述建议有以下五个优点:①与工商企业收入、费用确认的会计处理类似,便于理解和掌握。②符合《企业会计准则——基本准则》关于收入、费用的定义。③未使用“工程施工(合同毛利)”和“工程结算”科目,简化了核算。④期末“工程施工”账户借方余额列示于资产负债表“存货”项目(扣除合同预计损失即存货跌价准备),符合会计准则所规定的存货计量原则。⑤期末“工程施工”账户贷方余额列示于资产负债表“应付账款”项目符合逻辑。

### 主要参考文献

- 冷琳.建造合同核算的三个难点[J].财会月刊,2013(19).  
曹伟.从财务会计概念框架看建造合同会计处理方法[J].财会月刊,2014(5).