



谈施工企业

“工程结算”和“工程施工”科目应用

中国葛洲坝集团公司 张东波

一、会计科目设置的变化对核算的影响

我国财政部于2003年9月颁布的《施工企业会计核算办法》在《企业会计制度》的基础上增设了“周转材料”、“临时设施”、“临时设施摊销”、“临时设施清理”、“工程结算”、“工程施工”和“机械作业”等七个会计科目。其中,对会计核算影响较大的就是“工程结算”和“工程施工”这两个科目。

1. “工程结算”科目。本科目核算施工企业根据施工合同的完工进度,向业主开出工程价款结算账单办理结算的价款。本科目应按工程施工合同设置明细账,进行明细核算。本科目期末贷方余额反映尚未完工工程已开出工程价款结算账单办理结算的价款。“工程结算”科目的开设,将工程价款开单结算业务和收入确认业务作为两个不同的会计业务,分别进行账务处理,便于建造合同收入与费用的确认。这是相对于原《施工企业会计制度》来说变化最大的一项规定,改变了原

冲减投资成本,其金额是这个负数的相反数。当投资企业累计应冲减的投资成本为零时,此公式不能使用,而应当将原已冲减并且尚未恢复的投资成本全部恢复。相应地,“应确认的投资收益”也不应该只有一个计算公式。当存在应冲减投资成本时,它等于投资企业当年获得的利润或现金股利减去应冲减投资成本的金额;当存在应恢复投资成本时,它等于投资企业当年获得的利润或现金股利加上应恢复投资成本的金额。

(二)

综合以上分析,笔者提出以下计算公式:

长期股权投资成本法下投资以后的会计处理公式:①投资年度收到被投资单位分派的上年度的利润或现金股利,一律冲减投资成本。②投资年度以后收到被投资单位分派的上年度的利润或现金股利,按以下不同情况分别处理。但应注意的是,在计算“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”时,所包括的投资当年的被投资单位实现的净损益=投资当年被投资单位实现的净损益×[当年投资持有月份÷全年月份(12)]。

1. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利大于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果以上两者的差额与投资企业的持股比例的乘积大于原已冲减并且尚未恢复的投资成本时,投资企业应冲减投资成本,其金额按以下公式计算:应冲减投资成本=(投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年年末止被投

来将开单结算和收入确认合在一起进行核算的办法。该科目的设置使许多施工企业财务人员在实际操作时感到难以适应,特别是在初步实施阶段,需要理清“工程结算”与“工程施工”、“主营业务收入”、“主营业务成本”、“存货跌价准备——合同预计损失准备”等科目之间的对应关系。

在实际操作中,通过对“工程结算”科目的归集,能够直观、全面地反映出某个建造合同从签订合同到合同完工交付过程中,所有环节所完成工作量的本期结算情况以及累计结算情况。同时,可以反映出施工企业全部建造合同的本期结算情况和累计结算情况,便于施工企业与合同成本对比,掌握结算进度。

2. “工程施工”科目。本科目核算施工企业实际发生的工程施工合同成本和合同毛利。本科目应设置以下两个明细科目:①“合同成本”明细科目,核算各项工程施工合同发生的实际成本。按成本核算对象和成本项目进行归集,可设置

资单位累积实现的净损益)×投资企业的持股比例-原已冲减并且尚未恢复的投资成本。

2. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利大于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果以上两者的差额与投资企业的持股比例的乘积小于原已冲减并且尚未恢复的投资成本,投资企业应恢复部分投资成本,其金额按以下公式计算:应恢复的投资成本=原已冲减并且尚未恢复的投资成本-(投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益)×投资企业的持股比例。

3. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利小于或等于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果存在原已冲减并且尚未恢复的投资成本,投资企业应恢复全部原已冲减并且尚未恢复的投资成本,其金额按以下公式计算:应恢复的投资成本=原已冲减并且尚未恢复的投资成本。

4. 以上各种情况下投资收益的确认:当存在应冲减投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减投资成本的金额;当存在应恢复投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利+应恢复投资成本的金额;当既不存在应冲减投资成本,也不存在“恢复投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利。○

“自营合同成本”和“分包合同成本”两个明细科目。自营合同成本必须按施工过程中发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费用、间接费用设置明细科目；分包合同成本可只按工程项目设置明细科目。②“合同毛利”明细科目，核算各项工程施工合同确认的合同毛利。本科目期末借方余额反映尚未完工工程施工合同成本和合同毛利。这就可以提供合同工程开工至完工累计发生的工程成本，反映的信息能促使施工企业采取有力措施加快建设进度，以减少企业负债。

在实际操作中，该科目根据施工项目确定成本核算对象，一般以独立的工程合同所确定的项目为成本核算对象。在同一施工现场、由同一项目部管理、工程开工与竣工时间相差不大的条件下，也可将两个或多个工程项目合并确定为成本核算对象。在进行辅助核算时，按照成本项目进行明细核算。成本项目主要包括人工费、材料费、机械使用费、其他直接费用和间接费用、分包工程费用。

“工程施工”科目的核算不再直接与“主营业务成本”科目对应，但是在没有发生合同预计损失的情况下，合同完工后，同一核算对象的“主营业务成本”账户累计发生额与“工程施工——合同成本”账户的累计发生额通常是一致的（未考虑工程完工后处理残废料收入的影响），应避免出现确认成本与实际发生的成本不一致的现象。“主营业务收入”科目亦不再直接与工程款的结算情况对应。工程施工过程中所发生的间接费用应在项目之间进行分配，在月份终了时分派至“工程施工”科目。

二、相关核算内容和会计处理的变化

1. 施工企业按合同规定收到业主预付的工程款或备料时，借：银行存款（按实际收到的金额）；贷：预收账款——预收工程款——××（业主）。借：原材料（按实际收到的材料调拨金额）；贷：预收账款——预收备料款——××（业主）。

2. 施工企业进行施工发生各项成本费用时，如领用的自购材料，根据领料单或出库单等单据，计入合同成本中的材料费；根据工资清单，所发生的工资和计提的福利费等计入合同成本中的人工费。如使用自有施工机械和运输设备为承包工程进行机械作业所发生的人工费、燃料及动力费、折旧及修理费、其他直接费用和间接费用等各项费用，计入机械使用费；如设计和技术援助费用、施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、临时设施摊销、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用、水电费等，记入其他直接费用科目。项目部的管理人员工资、奖金、职工福利费、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等，应首先记入间接费用科目。借：工程施工——（自营）合同成本——××（合同）工程——成本项目；贷：应付工资，原材料等。

3. 施工企业分包合同工程，在办理分包工程价款结算时，借：工程施工——（分包）合同成本——××（合同）工程；贷：应付账款——应付工程款——××（分包单位）。

按规定代扣相关税费时，借：应付账款——应付工程款——××（分包单位）；贷：应交税金——应交营业税、应交城市维护建设税，其他应交款——教育费附加等。

4. 施工企业向业主开出工程价款结算账单时，借：应收账款——应收工程款——××（业主）；贷：工程结算——××（合同）工程（按结算单据所列金额）。

业主代扣相关税费时，借：主营业务税金及附加（按本次结算金额计算）；贷：应交税金——应交营业税、应交城市维护建设税，其他应交款——教育费附加等。同时，借：应交税金——应交营业税、应交城市维护建设税，其他应交款——教育费附加等；贷：应收账款——应收工程款——××（业主）。

5. 施工企业收到工程结算款时，借：银行存款（按实际收到的金额）；贷：应收账款——应收工程款——××（业主）。

6. 每月根据确认的产值确认收入，年底根据确认的数额确认年度收入，并对年度其他月份进行适当调整。产值确认后，确认合同毛利，记入“工程施工——合同毛利”科目，“主营业务收入”与“工程施工——合同毛利”的差额记入“主营业务成本”科目。施工企业按规定每月确认工程合同收入、费用时，借：主营业务成本（按当期确认的合同成本），借（或贷）：工程施工——合同毛利（按其差额）；贷：主营业务收入（按当期确认的工程结算收入）。

年末根据工程部核实的项目进行收入和成本的调整时，借：主营业务成本，工程施工——合同毛利；贷：主营业务收入。工程完工后，应根据决算文件扣除以前年度确认的收入和成本来确认当期收入和成本，借：主营业务成本，工程施工——合同毛利；贷：主营业务收入。

7. 工程完工决算后，应将“工程结算”科目与“工程施工”科目冲抵，冲抵后“工程施工”科目与“工程结算”科目余额均为零。施工企业合同完工并结清工程施工和工程结算账户时，借：工程结算（按账面累计余额）；贷：工程施工。

三、会计报表上的列示

在工程施工过程中，“工程结算”科目单独归集工程价款结算情况。“工程施工”科目归集工程自开工以来累计发生的合同成本及确认的合同毛利。在合同完工前，两个科目的余额期末不进行结转。通过对“工程结算”和“工程施工”两个科目余额进行对比，可以单独反映出该项工程及所有工程施工实际占用的资金或占用发包商的资金情况。合同完工并结算完毕后，将两科目对比，可以反映出该项工程以及所有工程资金的占用及已确认的毛利状况等信息，从而使会计信息在数量和价值方面得到进一步提高。

在会计报表列示中，“工程结算”科目在资产负债表中应作为“工程施工”科目的抵销科目。如果“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额，则反映施工企业建造合同已完工部分尚未办理结算的价款总额，在资产负债表上列作一项流动资产，通过在资产负债表的“存货”项目中增设的“已完工尚未结算款”项目列示；反之，如果“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额，则反映施工企业建造合同未完工部分已办理了结算的价款总额，在资产负债表上列作一项流动负债，通过在资产负债表的“预收账款”项目中增设的“已结算尚未完工工程”项目列示。“工程施工”科目余额在工程未完工时，一直反映在账上。只有当合同完工时，才将相关的“工程结算”科目与“工程施工”科目冲平。○