

简析施工企业“工程施工”的会计处理

江苏省水利建设工程总公司 庄家顺

为了规范已执行《企业会计制度》同时不再执行《施工企业会计制度》(以下简称《制度》)的施工企业的会计核算,财政部结合实际情况颁布了《施工企业会计核算办法》(以下简称《办法》)。《办法》在《企业会计制度》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”等科目。与《制度》一样,《办法》中也设有“工程施工”科目,但其核算内容、明细科目设置以及结转处理变化较大。本文对此进行分析,并对施工企业分包工程成本的会计处理方法进行初步探讨。

一、“工程施工”科目核算的内容及明细科目的设置

《制度》规定,“工程施工”科目核算企业进行建筑安装工程施工所发生的各项费用支出,按照成本核算对象和成本项目进行归集。成本项目分为人工费、材料费、机械使用费、其他直接费、间接费等。《制度》规定按成本核算对象设置明细账,按上述成本项目设置明细科目进行会计核算,月末余额反映尚未完工工程的实际成本。

《办法》规定,用“工程施工”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,需设置“合同成本”和“合同毛利”两个明细科目。“合同成本”明细科目核算施工合同发生的实际成本,一般包括施工企业在施工过程中发生的人工费、材料费、机械使用费、其他直接费、间接费等。“合同成本”明细科目与《制度》中“工程施工”科目的核算内容基本一致。“合同毛利”明细科目则是《办法》中新增设的,用于核算施工合同中确认的合同毛利,反映施工合同的盈利水平。“工程施工”科目的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。

二、“工程施工”科目的结转

与《制度》相比,《办法》对“工程施工”科目结转的规定变化较大。《制度》规定企业根据施工合同确定的工程价款结算办法,按月或按期结算已完工工程成本,将工程价款结算和收入的确认结合在一起进行核算。开单结算时,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算收入”科目;同时,结转已结算的工程成本,借记“工程结算成本”科目,贷记“工程施工”科目。这样处理在提供会计信息方面有一定的局限性,不能完整地反映工程自开工以来工程成本的累计发生情况。

《办法》增加了“工程结算”科目,将工程价款结算和收入的确认分开来处理。开单结算时,借记“应收账款”科目,贷记“工程结算”科目。确认合同收入和合同费用时,借记“主营业务成本”科目、“工程施工——合同毛利”科目,贷记“主营业务收入”科目。工程未完工时,“工程施工”科目不结转。工程完

工时,结清“工程施工”科目余额,将“工程施工”和“工程结算”科目进行对冲,借记“工程结算”科目,贷记“工程施工”科目。与《制度》相比,“工程施工”科目的余额可以提供工程自开工以来累计发生的工程成本。因为将开单结算单独加以处理,可以提供工程自开工以来累计开出结算单的金额以及已收到的工程款。

《办法》规定,“工程结算”科目在资产负债表中作为“工程施工”科目的抵销项目,当“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额时,则在资产负债表中列为一项流动资产;当“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额时,则在资产负债表中列为一项流动负债。这样就可以直观地反映工程施工实际占用的资金或占用发包商资金的情况。

三、分包工程成本的会计处理

在实际工作中,工程总承包商往往会将其承包的工程项目中的单项工程或单项工程中的单位工程、分部分项工程分包给另一个承包商进行施工。对总承包商来说,分包商所承包的那部分工程是其承建总体工程的一部分。对于一份合同而言,合同成本应包括从合同签订开始至合同约定的事项完成所发生的与执行合同有关的直接费用和间接费用。分包工程成本也是合同成本的一部分。

《制度》规定,作为本单位完成工作量的应记入“工程施工”科目,不作为本单位完成工作量的记入“工程结算成本”科目。但《办法》对分包工程成本的会计处理方法没有明确的规定。《办法》规定将工程价款结算和收入的确认分开来处理,对于跨年度完工的合同收入和合同费用按照完工百分比法进行确认,并对确定工程完工进度规定了三种方法:①根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定;②根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定;③根据已经完成的合同工作量进行测量。实际工作中比较常用的是第①种方法。因为其数据比较容易取得,实际累计发生的合同成本可以直接根据“工程施工”科目的余额确定。

分包工程是工程合同的一部分,根据分包工程进度支付的分包工程进度款,构成实际累计发生的合同成本。为了完整地反映合同成本,应在“工程施工”科目的“合同成本”明细科目下增设“分包工程成本”明细科目,反映累计发生的分包工程成本。在根据分包工程进度支付分包工程进度款时,借记“工程施工——合同成本(分包工程成本)”科目,贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。这样,“合同成本”明细科目的余额才能完整地反映实际累计发生的合同成本,才能正确地计算和确定工程完工进度,准确地确认合同收入和合同费用。□