

会计核算操作基本规范培训指定教材

建筑及 房地产企业 会计核算操作指引

主编 © 王建新



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

建筑及房地产企业 会计核算操作指引

主编 ○ 王建新



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

建筑及房地产企业会计核算操作指引/王建新主编

—上海:立信会计出版社,2009.2

ISBN 978—7—5429—2254—0

I. 建… II. 王… III. ①建筑企业—工业会计—②房地产业—会计
IV. F407.967.2 F293.33

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 023617 号

策划编辑 蔡伟莉

责任编辑 赵新民

建筑及房地产企业会计核算操作指引

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮 编 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 北京佳顺印务有限公司

开 本 700 毫米×1000 毫米 1/16

印 张 26.25

字 数 512 千字

版 次 2009 年 2 月第 1 版

印 次 2009 年 2 月第 1 次

书 号 ISBN 978—7—5429—2254—0/F·1966

定 价 49.00 元

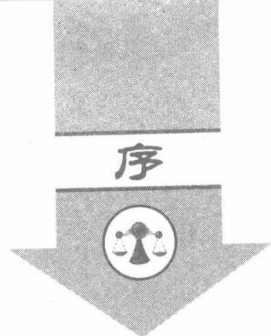
如有印订差错 请与本社联系调换

《建筑及房地产企业会计核算操作指引》 编写委员会

主 编：王建新

副主编：周 伟 卢桂菊 咸秀玲 孙宝珩 张宝庆
贾啟祥 徐春林 邓同钰 李丽娜 董金强
陈桂林 秘 勇 刘之宁 梁海虎

委 员：刘 宁 刘长喜 戚 志 邵君敏 王向春
林丽群 张立红 刘志红 姜瑞枫 刘 红
金新法 熊燕超 张鲁君 刘英杰 刘备华
张万鑫 王立山



在中国建设会计学会建筑会计学术委员会领导的关心指导下,在北京住总集团、北京城建集团、北京建工集团、北京城乡建设集团、中建一局、天津建工集团、新疆建工集团、广东建工集团、财政部财政科学研究所、中央财经大学等企业和院校的大力参与和支持下,在财政部会计司制度二处、北京华隆鼎嘉会计师事务所、北京万隆会计师事务所的悉心指导下,《建筑及房地产企业会计核算操作指引》一书历经多次审阅、修订、校对,终于完稿付梓。本书的出版有益于加强对新旧会计准则转换的理解,对指导建筑和房地产会计实务操作有着重要的现实意义。

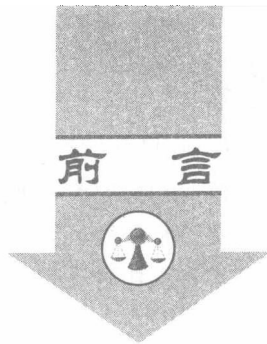
为了适应中国市场经济快速发展对会计信息多元化的需求,顺应经济全球化背景下会计准则国际趋同的发展趋势,我国发布并首先在上市公司实施了新的企业会计准则。这一新准则体系包括对原来一项基本准则和 16 项具体准则的修订以及新增的 22 项具体准则。中国会计准则体系构建的目标是:构建起与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。新会计准则的制定与实施是中国政府适应新形势下国内外经济发展需要作出的重大会计改革决策。本次会计改革范围之广、程度之深是史无前例的。

新会计准则的颁布和实施,淡化了行业间会计实务的差别,使建筑和房地产行业的会计实务操作同其他行业一起遵循新的规范。但是,建筑和房地产企业的会计核算内容有明显的自身特点,其经营活动横跨第二、第三产业。所以,应当将准则的统一性、原则性和企业业务的特殊性结合起来,针对建筑和房地产行业的特点(建造合同、税务处理、总分包工程、涉外工程等)介绍会计核算的内容和方法。

本书讲解深入浅出,内容体系与建筑及房地产行业结合紧密,案例分析翔实,案例素材丰富,在新准则的框架下彰显了建筑、房地产行业的业务特点和核算要求,既有通俗的理论讲解,也有较强的实践操作性,是广大建筑和房地产行业财务人员难得的实务操作指引手册。

中国总会计师协会秘书长 胡柏枝

2009 年 2 月 8 日



2006年,财政部先后发布了《企业会计准则》(含基本准则和38项具体准则)和《企业会计准则——应用指南》(含32项具体会计准则应用指南和1个附录——会计科目和主要账务处理),各企业从2007年起陆续执行新准则。新会计准则体系几乎涵盖了现行所有企业的所有经济业务,这是继1993年中国会计制度体系改革之后的又一次深刻变革。作为一项经济制度安排,它的有效执行还取决于经济环境中各方面的相关因素,涉及具体国情的适应协调的问题。国家有关政府部门已明确在新会计准则及其指南颁布后,不会再制订具体的会计制度,而是把此项工作的主动权下放给企业。具体到每一个行业,企业需进一步在国家会计准则大的原则和框架下,从各方面采取足够措施、做好充分准备,结合行业的经济业务特点再予以细化及完善具体执行条例,使之更具备现实操作性,确保实现会计准则制定的初衷和目标。

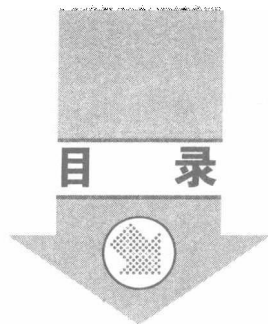
会计准则做了如此广泛、深刻、全面的变革,对于已经习惯以往核算模式的施工企业来说,这种转变将带来一系列新的难题。经过我们初步调研,我们发现很多施工企业的会计核算存在一些自己难以解决的问题。比如:如何化解按权责发生制确定收入与税款缴纳的矛盾,如何使建造合同的实际执行情况与会计准则对接,能否执行竣工结算制,如何为财务人员提供做好职业判断的依据,如何处理好税务与新会计准则的衔接问题,等等。此外,随着经济全球化,海外建筑工程市场业务越来越广,如何结合海外施工业务特点,使会计准则与国际趋同化,加强会计核算,已成为越来越多海外施工企业关注的焦点。无论是国家财政、税务等政府职能部门,还是企业及其财会人员、注册会计师等中介机构,都需在有限时间内适应和理解新准则的前提下,为会计准则的实施做好充分准备,在新准则下制定行业的会计核算制度,做好新准则与会计实务和税收政策的衔接,尽量减少准则的转换成本。

在这种形势下,企业的积极参与和反馈、行业自律体系的建立、政府部门的认同显得越来越重要。在这种背景下,我们有了编制《建筑及房地产企业会计核算操作指引》的构思,针对新会计准则贯彻实施的需要,结合建筑及房地产会计的热点和难点问题组织重点研究,组织部分国有大型企业、高校、政府管理部门参加专题研讨,进行理论和实务的研讨,对可能遇到的一些实际问题提出对策意见。经过调研,广泛征集意见,结合政府机构、行业协会、企业三方的沟通,



探讨共同认可、共同遵守的价值类型和价值定义,加强理论研究,起草出台建筑行业和房地产行业方面的准则指引,使运用会计准则反映的财务信息尽量满足建筑和房地产行业会计计量和会计信息可靠性需要,满足于建筑和房地产会计实务工作者进行业务操作的需要。

编 者



第一章 总论	1
第一节 建筑和房地产企业会计核算的特点	1
第二节 会计基本假设与会计基础	3
第三节 会计信息质量要求	4
第四节 会计要素	6
第五节 会计计量	9
第六节 会计科目	10
第二章 金融资产	27
第一节 金融资产概述	27
第二节 货币资金	27
第三节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	30
第四节 持有至到期投资	33
第五节 可供出售金融资产	39
第六节 应收款项	40
第三章 存货	48
第一节 存货的确认和初始计量	48
第二节 存货的核算	50
第三节 存货的期末计量	62
第四章 固定资产	66
第一节 固定资产的确认和初始计量	66
第二节 固定资产的核算	68
第三节 固定资产的后续计量和折旧	73
第四节 临时设施的核算	79



第五章 无形资产	82
第一节 无形资产的确认和初始计量	82
第二节 无形资产核算	84
第三节 无形资产的后续计量	88
第六章 投资性房地产	90
第一节 投资性房地产概述	90
第二节 投资性房地产的核算	91
第三节 投资性房地产的处置	94
第七章 长期股权投资	96
第一节 长期股权投资的初始计量	96
第二节 长期股权投资的后续计量	101
第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置	112
第八章 资产减值	117
第一节 资产减值概述	117
第二节 资产可收回金额的计量	118
第三节 资产减值损失的确认与计量	126
第四节 资产组的认定及减值处理	127
第五节 商誉减值测试与处理	133
第九章 负债	136
第一节 负债概述	136
第二节 流动负债	136
第三节 应交税费	142
第四节 应付职工薪酬	156
第五节 非流动负债	162



第十章 所有者权益	169
第一节 实收资本	169
第二节 资本公积与留存收益	172
第十一章 收入、费用和利润	178
第一节 收入	178
第二节 费用	193
第三节 利润	194
第十二章 建造合同	198
第一节 建造合同概述	198
第二节 建造合同收入和成本	199
第三节 合同收入与合同费用	210
第四节 建造合同特殊事项	217
第十三章 租赁	220
第一节 租赁概述	220
第二节 租赁的核算	221
第十四章 或有事项	224
第一节 或有事项概述	224
第二节 或有事项的确认和计量	226
第三节 或有事项会计的具体应用	230
第四节 或有事项的列报	235
第十五章 外币折算	237
第一节 外币折算概述	237
第二节 外币财务报表折算	241
第三节 国际承包工程核算原则	246



第十六章	所得税	247
第一节	所得税会计概述	247
第二节	计税基础及暂时性差异	249
第三节	递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	258
第四节	所得税费用的确认和计量	263
第五节	所得税的披露及衔接规定	267
第十七章	非货币性资产交换	274
第一节	非货币性资产交换的认定	274
第二节	非货币性资产交换的确认和计量	275
第三节	非货币性资产交换的核算	277
第十八章	债务重组	289
第一节	债务重组概述	289
第二节	债务重组的核算	290
第十九章	借款费用	296
第一节	借款费用概述	296
第二节	借款费用的确认	297
第三节	借款费用的计量	300
第二十章	财务报告	306
第一节	财务报告概述	306
第二节	资产负债表	308
第三节	利润表	318
第四节	现金流量表	322
第五节	所有者权益变动表	336
第六节	附注	339
第七节	中期财务报告	347



第二十一章 会计调整	353
第一节 会计政策及其变更	353
第二节 会计估计及其变更	358
第三节 前期差错更正	360
第二十二章 资产负债表日后事项	363
第一节 资产负债表日后事项概述	363
第二节 资产负债表日后事项的会计处理	364
第二十三章 首次执行日相关会计处理及科目核算	367
第一节 首次执行日会计处理概述	367
第二节 首次执行日业务处理	369
第三节 会计科目转换	380
附录 1 《企业会计准则实施问题专家工作组意见》第一期	384
附录 2 《企业会计准则实施问题专家工作组意见》第二期	388
附录 3 《企业会计准则实施问题专家工作组意见》第三期	393
附录 4 企业会计准则解释第 1 号	395
附录 5 企业会计准则解释第 2 号	399
附录 6 财政部 国家税务总局关于执行《企业会计准则》有关 企业所得税政策问题的通知	402
附录 7 北京市财政局 北京市地方税务局转发财政部 国家 税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知	403

第一章 总论

1

第一节 建筑和房地产企业会计核算的特点

一、施工企业会计核算的特征

施工企业与其他行业相比,其生产的产品、生产经营活动等都具有许多显著的特点,而这些特点又决定了施工企业会计具有与其他行业会计不同的特点。由于建筑产品的固定性、多样性、施工周期长等特点,决定了施工企业生产经营活动具有流动性、单件性、长期性、施工生产受自然气候影响的特点。上述施工企业生产经营活动的特点决定了施工企业会计具有以下几个主要特征。

1. 采取分级管理、分级核算

施工企业在组织会计核算时,要适应施工分散、流动性大等特点,采取分级管理、分级核算,使会计核算与施工生产有机地结合起来,充分调动各级施工单位搞好生产的积极性。同时要更加重视施工现场的施工机具、材料物资等的管理和核算,及时反映它们的保管和使用情况,以避免集中核算造成会计核算与施工生产脱节现象。

此外,施工生产流动性的特点,还决定了企业施工队伍每转移到一个新的施工现场,都要根据施工的需要搭建各种临时设施。因此,施工企业还须做好有关临时设施的搭建、施工过程中的价值摊销、维修、报废、拆除等方面的会计核算工作。

2. 单独计算每项工程成本

建筑产品的多样性和施工生产的单件性,决定了施工企业的工程成本核算对象经常发生变化,施工生产费用的归集和分配必须紧紧围绕着确定的工程成本核算对象来进行,严格遵循收入与费用配比的会计原则。同时,由于不同建筑产品之间的差异大、可比性差,不同建筑产品之间的实际成本之间不便进行比较,因此,施工企业工程成本的分析、控制和考核不是以可比产品成本为依据,而是以预算成本为依据。

3. 工程价款结算方法独特

施工企业的建筑产品造价高、周期长等特点,决定了施工企业在施工过程中需垫支大量的资金。因此,对工程价款结算,不能等到工程全部竣工后才进行,这样势必会影响施工企业的资金周转,从而影响施工生产的正常进行。所



以除工期较短、造价较低的工程采用竣工后一次结算价款外,大多采用按月结算、分段结算等方法。由于工程未开始施工时,施工企业需要进行备料,因此,施工方须向发包单位或建设单位预收工程款和备料款,待办理工程价款结算时,再予以扣还。

此外,由于施工周期长,对于跨年度施工的工程,施工企业还需要根据工程的完工进度,采用完工百分比法分别计算和确认各年度的工程价款结算收入和工程施工费用,以确定各年的经营成果。

4. 成本开支受自然力影响

施工企业由于建筑产品体积庞大,决定了施工企业一般只能露天施工,有些施工机械和材料也只能露天堆放,受自然力侵蚀的影响很大。因此,成本核算应考虑风、霜、雨、雪等气候因素造成的停窝工损失;施工机械除了在使用中磨损外,受自然力侵蚀而造成的有形损耗也较为严重,其折旧率相对较高;在进行材料核算时,也要考虑因自然损耗造成的损失。

二、房地产开发企业会计核算的特征

房地产开发企业的生产经营与施工企业不同。其经营除了土地和房屋开发外,还要建设相应的基础设施和公共配套设施。经营业务囊括了从征地、拆迁、勘察、设计、施工、销售到售后服务全过程。开发产品要从规划设计开始,经过可行性研究、征地拆迁、安置补偿、七通一平、建筑安装、配套工程、绿化环卫工程等几个开发阶段,对每一个开发阶段都需要投入大量资金,加上开发产品本身的造价很高,需要不断地投入大量的资金。

由于其经营活动的特殊情况和管理要求,房地产开发企业与施工企业相比,会计核算有如下特殊情况。

1. 收入确认的复杂性

房地产商品的销售包括两种:一种是自行开发并销售;另一种是事先与买方签订合同,按合同要求进行开发。对于后者,应按照建造合同的标准进行收入的确认。而对于企业自行开发的房地产商品,销售往往采用预售、分期收款销售等多种销售方式。房地产商品销售的前提是首先取得预售许可证和销售许可证,在此基础上,一般要经过签订预售合同并预收房款、签订正式销售合同、工程竣工验收合格并交付买方验收确认、收取房款、办理产权过户等销售环节。因此,房地产收入的确认同其他的生产收入相比具有一定特殊性。《企业会计准则——收入》中规定以风险和报酬的实质转移作为收入确认的标准,要求会计人员具有较高的职业判断能力。

2. 产品成本的核算复杂

房地产建设项目各项成本费用的构成复杂,变化因素多、不确定性大,成本核算对象应结合项目的开发地点、规模、周期、功能设计、层高等因素确定,而且



一个成本核算对象只能计算出一个单位成本,并据以结转销售成本。

对单体开发项目来说,一般以独立编制概算或施工图预算的单项开发项目为成本核算对象。但对开发规模较大,工期较长的项目,尤其是同一项目有不同的功能区。实务中,一种做法是成本核算应以项目整体作为成本核算对象,待项目建成后再按一定的标准在各功能区分配。还有一种做法是先将整个项目作为成本核算对象归集各功能区成本,然后根据各功能区的情况估计一个比例来分割不同功能区的成本,即从一个成本核算对象计算出两个或多个单位成本,这种做法一方面会导致会计核算工作量的加大,另一方面由于分割比例是事后确定的,容易导致企业对各功能区单位成本的人为调节,不利于保证会计信息的可靠性。较合理的做法是按不同的功能区确定成本核算对象,从一个成本核算对象计算出一个单位成本。这样既能满足会计信息的可靠性要求,又能保证成本和收入的配比。

3. 土地增值税核算的特殊性

由于土地增值税是以纳税人房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象为单位计算,所以在房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象没有完成销售以前,为正确核算各期经营成果而计提相关土地增值税时应先计入预计成本科目,待最基本的核算项目或核算对象销售完成,满足土地增值税的计缴条件时,清理预计成本科目的相关明细科目,并将原计提的预计成本科目转入“应交税金”科目,并以“应交税金”科目有关明细科目核算的金额申报、计缴土地增值税。

第二节 会计基本假设与会计基础

一、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体

会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,才能实现财务报告的目标。

2. 持续经营

持续经营,是指在可以预见的将来,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,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。



3. 会计分期

会计分期,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期,是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

4. 货币计量

货币计量,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量反映会计主体的生产经营活动。

二、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中,企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,基本准则明确规定,企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。

第三节 会计信息质量要求

会计核算的信息质量要求是指进行会计核算必须遵循的基本准则和要求。它是指导会计工作的规范和衡量会计工作成败的标准,对会计核算具有重要的指导意义。

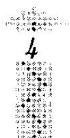
一、可靠性

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。

会计信息要有用,必须以可靠为基础,如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的,就会给投资者等使用者的决策产生误导甚至损失。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的





情况作出评价或者预测。

会计信息质量的相关性要求,需要企业在确认、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。但是,相关性是以可靠性为基础的,两者之间并不矛盾,不应将两者对立起来。也就是说,会计信息在可靠性前提下,尽可能地做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

三、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,便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品,在强调会计信息的可理解性要求的同时,还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识,并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息,如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂,但其对使用者的经济决策相关的,企业就应当在财务报告中予以充分披露。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这主要包括两层含义。

1. 同一企业不同时期可比

为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势,比较企业在不同时期的财务报告信息,全面、客观地评价过去、预测未来,从而作出决策。会计信息质量的可比性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。但是,如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息,可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况,应当在附注中予以说明。

2. 不同企业相同会计期间可比

为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况,会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间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,以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

五、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,不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或事项在多数情况下,其经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下,会出现不一致。例如,以融资租赁方式租入的资产,从其经济