

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

A CCOUNTING FOR REAL ESTATE
DEVELOPMENT ENTERPRISES

房地产开发 企业会计

◆ 王玉红 编著

- ◆ 结合房地产开发企业业务的特性详细阐述会计核算的内容和方法
- ◆ 19 张流程图和 38 张表格直观地展现房地产开发企业会计核算的流程
- ◆ 173 道例题全面融合房地产开发企业会计实务，将理论与实践结合
- ◆ 教学资源丰富，采用二维码技术即时更新房地产开发企业会计的相关资讯

 中国工信出版集团

 人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

21 世纪高等学校会计学系列教材

ACCOUNTING FOR REAL ESTATE
DEVELOPMENT ENTERPRISES

房地产开发 企业会计

◆ 王玉红 编著

人民邮电出版社
北京

图书在版编目(CIP)数据

房地产开发企业会计 / 王玉红编著. -- 北京: 人民邮电出版社, 2016. 1
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-40397-1

I. ①房… II. ①王… III. ①房地产企业—会计—高等学校—教材 IV. ①F293.33

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第213114号

内 容 提 要

房地产开发企业会计是为适应房地产开发企业经营管理的需要发展起来的一门专业会计。本书以企业会计准则为主导,以房地产开发企业生产经营活动为主线,将理论与实践相结合,侧重房地产会计实务,突出房地产开发企业生产成本的复杂性、营业收入的差异性和应缴税费的特殊性。本书详细论述了房地产开发企业会计核算的理论和方法,围绕货币资金、应收及预付款项、存货、投资、投资性房地产、固定资产、无形资产和其他非流动资产、流动负债、非流动负债、所有者权益、成本与费用、收入和利润的核算等进行全面论述,并最终编制和披露财务报告。

本书可作为普通高等院校、财经学院房地产、会计、金融等专业的房地产开发企业会计相关课程的教材,也可作为投资、金融、经济管理、工程管理等相关人员的教材或参考书,同时,还可以为个人进行房地产投资和全社会普及房地产开发企业会计知识提供帮助。

-
- ◆ 编 著 王玉红
责任编辑 许金霞
责任印制 沈 蓉 彭志环
 - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
大厂聚鑫印刷有限责任公司印刷
 - ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 23 2016年1月第1版
字数: 654千字 2016年1月河北第1次印刷

定价: 49.80元

读者服务热线: (010)81055256 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

前言 FOREWORD

随着我国经济发展进入新常态，房地产产业在经过了十几年的快速发展后，也进入了增速的平稳期、结构的调整期、政策的完善期和品质的提升期。国家统计局公布的数据显示，2015 年一季度，固定资产投资增速有所放缓，全国房地产开发投资 16 651 亿元，同比增长 8.5%，其中住宅投资 11 156 亿元，增长 5.90%，住宅投资占房地产开发投资的比重为 67.0%。房屋新开工面积 23 724 万平方米，同比下降 18.4%，其中住宅新开工面积下降 20.9%。全国商品房销售面积 18 254 万平方米，同比下降 9.2%，其中住宅销售面积下降 9.8%。全国商品房销售额 12 023 亿元，同比下降 9.3%，其中住宅销售额下降 9.1%。房地产开发企业土地购置面积 4051 万平方米，同比下降 32.4%。3 月末，全国商品房待售面积 64 998 万平方米，同比增长 24.6%。

房地产行业正由黄金时代转入白银时代，但住宅开发仍将是巨大而且可持续的产业。就全国而言，至少在 2020 年前，城镇化率将从 2013 年的 53.7% 提升到 2020 年的 60% 左右，加上棚户区改造、城中村改造和既有住区的改造，以及新型产业和服务业的发展、家庭结构变化带来的需求，还有相当数量的新市民的住房问题需要解决，相当数量的城市居民对改善住房条件有新的期待，因此房地产市场仍有较大的发展空间。

《房地产开发企业会计》自 2000 年第一次出版以来，曾被全国近 20 所高等院校采用，正是广大读者的支持和鼓励，才有了本书再版的问世。在本书的写作过程中，遵循了 2007 年 1 月 1 日开始在上市公司实施的新《企业会计准则》和 2008 年 1 月 1 日开始实施的《中华人民共和国企业所得税法》、在 2014 年 1 月 1 日开始实施的《企业产品成本核算制度》，以及 2014 年 7 月 1 日实施的新会计准则。此外，国家税务总局印发的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》、国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知、关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知，以及关于房地产开发企业开发产品完工条件确认问题的通知等，也都对房地产开发企业的会计核算产生一定的影响。

本书具有以下特点。

(1) 反映新成果。本书理论与实践并重，将会计准则和新制度的精髓融入到房地产开发企业会计核算的内容和方法中，尤其对能够突出房地产开发企业会计实务核算特点的成本费用一章做了详尽的论述。

(2) 可读性强。本书由浅入深、内容简洁,从房地产开发企业的性质及其会计核算的基本概念入手,内容循序渐进,针对房地产开发企业会计核算中所有的重点和难点,均以流程图的形式加以表示和说明,便于读者理解。

(3) 形式新颖。每章内容由学习目标、关键词、引导案例、基本内容、练习题、思考题和案例分析等部分组成,便于读者及时巩固各章节的重点内容。本书集规范性、理论性、可读性和实用性为一体,这是本书的创新之处。

在本书出版过程中,得到实务界专家的大力支持和指点,盾安控股旗下子公司沈阳中兴新一城商场经营管理有限公司财务总监吴焕、盾安旗下子公司沈阳瑞恒房地产开发有限公司财务经理苏勇,注册税务师李萍和预算会计王爽;广东碧桂园物业服务有限公司沈阳分公司赵慧婷;大连海昌集团有限公司资金管理部副总经理刘冬梅等对书稿提出建设性建议,同时赵雪、季霞、马小兰、谷冰洁、洪旭、苑雷雷、张韶、张博、刘嫣、王叶分别参与了部分章节的修改和校对,并对本书引导案例、练习题和案例题等内容的完善做了大量的工作。在此对为本书做出过贡献的人士在此都要致以真诚的感谢。

王玉红

2015年5月

目 录 CONTENTS

第一章 总论 / 1

- 第一节 房地产开发企业会计概述 / 1
- 第二节 会计基本假设和会计基础 / 5
- 第三节 会计信息质量要求 / 7
- 第四节 会计要素及确认与计量原则 / 10
- 第五节 房地产开发企业会计科目的设置 / 16
- 练习题 / 18
- 思考题 / 19
- 案例分析 / 20

第二章 货币资金 / 21

- 第一节 现金的核算 / 22
- 第二节 银行存款的核算 / 24
- 第三节 其他货币资金的核算 / 31
- 练习题 / 33
- 思考题 / 34
- 案例分析 / 35

第三章 应收及预付款项 / 36

- 第一节 应收账款的核算 / 37
- 第二节 坏账的核算 / 39
- 第三节 应收票据的核算 / 42
- 第四节 预付账款和其他应收款的核算 / 46
- 练习题 / 49
- 思考题 / 50
- 案例分析 / 50

第四章 存货 / 52

- 第一节 存货概述 / 52
- 第二节 存货的计量 / 53
- 第三节 库存材料与库存设备的核算 / 57
- 第四节 委托加工物资和周转材料的核算 / 61
- 第五节 开发产品的核算 / 64
- 第六节 存货清查、跌价准备的核算以及存货的披露 / 67
- 练习题 / 71
- 思考题 / 72
- 案例分析 / 73

第五章 投资 / 74

- 第一节 投资的分类 / 74
- 第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算 / 76
- 第三节 持有至到期投资的核算 / 80
- 第四节 可供出售金融资产的核算 / 85
- 第五节 长期股权投资的核算 / 89
- 第六节 投资减值的核算和披露 / 102
- 练习题 / 107
- 思考题 / 109
- 案例分析 / 109

第六章 投资性房地产 / 110

- 第一节 投资性房地产的特征和范围 / 110
- 第二节 投资性房地产的计量 / 113
- 第三节 投资性房地产的核算及会计处理 / 116
- 练习题 / 123
- 思考题 / 125
- 案例分析 / 125

第七章 固定资产 / 126

- 第一节 固定资产概述 / 126
- 第二节 固定资产核算的内容 / 130
- 第三节 固定资产增加的核算 / 134
- 第四节 固定资产折旧的核算 / 140
- 第五节 固定资产后续支出和租赁的核算 / 145
- 第六节 固定资产处置及清查盘点的核算 / 149
- 第七节 固定资产减值准备核算 / 152
- 练习题 / 155
- 思考题 / 156
- 案例分析 / 157

第八章 无形资产和其他非流动资产 / 158

- 第一节 无形资产的特征和分类 / 158
- 第二节 无形资产的计量 / 161
- 第三节 无形资产核算应设置的账户及会计处理 / 167
- 第四节 其他非流动资产的核算 / 170
- 练习题 / 173
- 思考题 / 175
- 案例分析 / 175

第九章 流动负债 / 177

第一节 负债概述 / 177

第二节 流动负债核算的内容 / 179

练习题 / 199

思考题 / 200

案例分析 / 200

第十章 非流动负债 / 201

第一节 非流动负债概述 / 201

第二节 非流动负债核算的内容 / 202

练习题 / 217

思考题 / 219

案例分析 / 219

第十一章 所有者权益 / 221

第一节 所有者权益的概述 / 221

第二节 投入资本的核算 / 222

第三节 资本公积的核算 / 226

第四节 留存收益的核算 / 230

练习题 / 232

思考题 / 233

案例分析 / 233

第十二章 成本与费用 / 234

第一节 费用概述 / 234

第二节 成本、费用核算的基本要求和程序 / 239

第三节 土地开发成本的核算 / 245

第四节 房屋开发成本的核算 / 248

第五节 配套设施费成本的核算 / 253

第六节 代建工程开发成本的核算 / 259

第七节 期间费用的核算 / 260

练习题 / 263

思考题 / 264

案例分析 / 264

第十三章 收入 / 266

第一节 收入概述 / 266

第二节 收入的核算 / 268

练习题 / 282

思考题 / 284

案例分析 / 284

第十四章 利润 / 285

第一节 利润概述 / 285

第二节 利润的核算 / 288

第三节 利润分配的核算 / 292

练习题 / 296

思考题 / 298

案例分析 / 298

第十五章 财务报告 / 299

第一节 财务报告概述 / 299

第二节 资产负债表 / 305

第三节 利润表 / 321

第四节 现金流量表 / 325

第五节 所有者权益变动表 / 342

第六节 附注 / 347

练习题 / 354

思考题 / 357

案例分析 / 357

参考文献 / 360

第一章 总论



学习目标

- 了解房地产的含义以及特征，房地产开发产品的特点
- 掌握房地产开发企业会计的性质
- 理解会计假设与会计基础
- 掌握会计信息质量要求
- 掌握会计要素及确认与计量原则



关键词

房地产开发企业会计 会计基本假设 会计基础 会计信息质量 会计要素 会计确认 会计计量



引导案例

华润置地

华润置地有限公司（HK1109），以下简称华润置地，是华润集团旗下的地产业务旗舰，中国内地最具实力的综合型地产开发商之一，从2010年3月8日起香港恒生指数有限公司把华润置地纳入恒生指数成份股，成为香港蓝筹之一。截至2013年12月底，华润置地总资产超过2800亿港元，净资产超过935亿港元，土地储备面积超过3580万平方米。截至目前，华润置地已进入中国内地50余个城市，正在发展项目超过110个。2015年1月，华润置地及其附属公司共实现合同销售金额约76.8亿港元，同比增长122.6%；合同销售建筑面积约43.82万平方米；投资性物业实现租金收入约5.31亿港元。

华润置地以“品质给城市更多改变”为品牌宣传理念，致力于打造行业内客户满意度领先的地位，致力于在产品和服务上超越客户预期，为客户带来生活方式的改变。该公司坚持“住宅开发+投资物业+增值服务”的经营模式。华润置地通过内涵式的核心竞争力塑造和全国发展战略，持续提升地产价值链生产力，成为中国地产行业中最具竞争力和领导地位的公司。华润置地规模的不断发展为公司会计核算人员带来了新的挑战，因此公司财务部门制定了《华润置地有限公司会计核算手册》，以此达到统一和规范公司会计核算技术标准和管理标准，指导和帮助各级财务人员明确任务和职责的目的。由此可见，会计核算工作对该公司是至关重要的。

华润置地有限公司作为房地产开发企业，其会计核算有何特点？房地产开发企业会计的基本理论、会计核算的基本方法以及会计核算的基本程序如何？房地产开发企业会计核算中哪些是重点和难点？存货、收入、成本核算又有哪些特殊之处呢？学习本书会让你找到答案。

资料来源：改编自华润置地官方网站“置地简介”

第一节 房地产开发企业会计概述

房地产开发企业会计是为适应房地产开发企业经营管理的需要发展起来的一门专业会计。房地

产业是国民经济的基础性产业，是社会一切部门不可缺少的物质条件，是城市经济建设与发展的重要物质基础，是城镇环境革命、更新改造的重要动力，是国民经济积累资金的重要来源；房地产业是国民经济的先导性产业，由于房地产业的链条长、关联度大，能够直接或间接地引导和影响相关产业的发展，尤其是对建筑业、金融业、建材业、冶金业、化工业、电子等产业，具有较强的带动和促进作用；房地产业是国民经济的支柱性产业，近年来，一直在国民经济发展中起着骨干、支撑性的作用，其增加值在国民经济中占 5% 以上，为国家创造大量税收及财政收入，为国民经济的增长做出大量贡献。因此，可以说，房地产业的发展，有利于产业结构的升级，能够带动国民经济的发展，能够促进城市经济的繁荣，能够带动消费市场的拓展，能够优化城市消费结构，能够带动区域性就业。21 世纪将给中国房地产业的发展带来新的机遇和挑战，而房地产业的持续健康发展和预期经济目标的实现，则离不开房地产开发企业会计。房地产开发企业会计核算的内容围绕房地产开发、经营活动而展开。因此，首先应明确房地产的含义。

何为房地产？房地产开发企业的业务范围有哪些？什么是房地产开发产品的特征？理解这些问题是以后学习的基础。

一、房地产的含义

房地产，是指覆盖土地并永久附着于土地的一类实物，是房产与地产的合称。它作为基本生产要素和稀缺资源是人类赖以生存的基础。同时，在市场经济条件下，它还是一种商品，是一种人类极其重要的财产形式。房地产有广义和狭义之分。狭义的房地产是指土地、建筑物和固着在土地、建筑物上不可分离的部分及其衍生的权利与义务关系的总和。房地产中的土地是人类社会赖以存在的物质条件，是一切生产和生存的源泉，这是人类社会产生以后，人们就达成的共识。房地产中的建筑物有两类：一是房屋，二是构筑物。其中，房屋是指直接供人们在其内部进行生产、生活或其他活动的场所，是经人工建造，由建筑材料、构配件与房屋设备（如给排水、采暖、照明、煤气、消防、通信、电梯、安全监控等）组成的整体物，如住宅、写字楼、商场、宾馆、工业厂房、仓库以及文化、教育、体育、卫生等各类用房等；构筑物是指人们一般不直接在其内部进行生产、生活或进行其他活动的建筑物，如道路、桥梁、大坝、电视塔等。固着在土地、建筑物上不可分离的部分是指固定在土地或建筑物之上，与土地、建筑物不能分离，或分离后会破坏土地、建筑物的完整性、使用价值或功能，或使土地、建筑物的使用价值或环境受到影响的部分。由于其他不可分离的部分通常被视为土地或建筑物的组成或附属，因此，房地产本质上包括土地和建筑物两大部分。广义的房地产是指除上述内容以外，还包括诸如水、矿藏、森林等自然资源。本书所述“房地产”仅指狭义而言。

房地产虽然包括土地和建筑物两大部分，但并不意味着只有土地与建筑物在空间上成为统一体时才称为房地产。单纯的土地或单纯的建筑物都属于房地产，都是房地产的一种存在形态。归纳起来，房地产存在下列三种形态：即土地、建筑物和房地合一的情形。

（一）土地

土地具有有用性、稀缺性和社会的有效需求等特点。最简单的情形是一块空地（净地），这块空地既可以是没有任何投入的土地，也可以是经过了一定的投入的土地，如进行了土地平整、敷设了地下管线、修筑了道路等。另一种情形是地上已有部分建筑物或附着物，但无视其建筑物或附着物的存在，把土地设想为无建筑的空地。

（二）建筑物

建筑物是人造的，相对于地面是固定的，虽在实物形态上与土地连为一体，但建筑物有很大的独立性，在许多情况下可以把它单独作为一项资产看待。

（三）房地

当实物形态上土地与建筑物合为一体时，体现了房地产的完整实物形态。在物质形态上房产与地产总是联结在一起的，不论土地和建筑物是以独立的形式存在或是以结合的形式存在，都属于房地产，是房地产的一个组成部分，也是房地产开发企业会计核算的主要内容。

二、房地产开发企业的业务范围

房地产业是以土地、建筑物为经营对象，由从事房地产投资、开发、经营、管理和维修、装饰和服务等经济实体所组成的综合性产业部门。房地产开发是指以房屋、土地为对象的生产经营活动。

本书所指的房地产开发企业是房地产业的一部分，是指从事房地产开发、经营、管理以及接受委托承包维修、装饰等业务，具有独立法人资格，实行自主经营、独立核算、自负盈亏的经济组织。在我国，法律上规定城市土地为国家所有，地产经营只是一种以土地使用权为对象的有偿过渡经营活动；而房产等在其投资、经营与转让等方面体现着严格的所有权界限及价值规律的要求，具有完全的商品交换性质。目前，我国房地产开发企业的业务范围主要有以下几个方面：

- （1）土地开发（土地一级整理）；
- （2）房屋、建筑物建设；
- （3）城市基础设施和配套设施的建设；
- （4）代建房屋或工程；
- （5）房屋的出租^①和经营等。

此外，房地产开发企业还广泛开展多种经营业务。其经营的目的：一是为市场提供房源，提高社会效益；二是降低开发成本，增加企业盈利；三是搞好基础设施和配套设施建设。

三、房地产开发产品的特点

房地产开发企业从事的开发经营活动包括征地拆迁、组织规划设计、组织施工、竣工验收、产品销售等开发经营的全过程，并在这一过程中形成了房地产开发产品，也叫房地产商品。房地产开发企业的开发经营活动不同于一般的建设单位或施工企业，也不同于一般的工商企业，就是因为房地产商品具有以下几个方面的特点：

（一）房地产商品位置的固定性

房地产商品位置的固定性又称不可移动性，一般来说即使土地表面的泥土、砂石可以搬走移动，但作为立体空间的完整意义的土地是不可移动的，从而决定了任何一种房地产只能就地开发、利用或消费。房地产商品位置的固定性，说明房地产本身是不能移动的，若一经移动，其性质、形状就会发生变化，其物质状态将会发生经济、功能的全部或部分损失。

（二）房地产商品的各异性

房地产商品位置的固定性，也决定了其独特的自然、经济条件，从而造成它在质量上的差异性。一般不可能找到两宗完全相同的房地产实体，即使它在建筑、结构及室内外装饰上完全相同，也很可能在周围环境上有所差异。也就是说，房地产商品存在着物质状态的各异性。房地产商品的各异性决定了房地产开发企业必须按照设计图纸，精心地组织每一个开发项目的建设，并单独核算各开发项目的成本。

^① 这里的房屋出租与投资性房地产不同，是指其开发目的是用于销售，而非用于收取租金，但因一些特殊原因，如暂未销售或待价惜售等，而临时（一般不超过1年）出租赚取收益，如果预计出租时间或实际出租时间超过1年，还应调入“投资性房地产”部分进行核算。

（三）房地产商品生产周期长

土地和房屋等建筑产品的开发建设，与一般工业产品的生产不同。房地产商品开发生产的周期相对较长，一般要经过可行性研究、勘察设计、工程施工、竣工验收等若干步骤，往往都要跨年度施工，一个大中型开发项目往往需要几年、十几年甚至更长的时间才能建成。

（四）房地产商品的寿命耐久性

房地产商品的寿命耐久性又称效用长期性，土地具有不可毁灭性，在使用上具有永续性；建筑物虽然不像土地那样具有不可毁灭性，但只要建造完成、产品质量验收合格并进行正常的使用和维修，可以在很长的时间内发挥固定资产的作用。一个建筑物的寿命可达数十年、上百年，甚至更长。

（五）房地产商品价值的昂贵性

房地产业作为一个资金密集的行业，其商品的投资大量性不容忽视，由于投资金额巨大便可知商品价值必然昂贵。房地产商品价值昂贵表现在两个方面，一方面为单位价值高，具体体现在单位面积价格的数值高，通常其楼面地价高；另一方面为总体价值大，通常表现在一个使用、消费或转让单位的价格上，尤其现代城市建设和经济的发展，使房地产规模越来越大，一幢建筑物要几十层甚至上百层，建设规模要上万平方米甚至数十万平方米，加之随着社会发展和经济水平的提高，建筑标准和豪华程度也越来越高，使得房地产价值达上千万元、上亿元，甚至数十亿元。

（六）房地产商品具有保值、增值的功能

随着人口的增加和人们物质文化生活水平的提高，对房地产的需求将会日益增强。但是，土地资源是有限的，可供建房的土地更为有限。因此，房地产的价格将呈不断上涨的趋势，加上其使用寿命长，故与其他物品比较而言，房地产商品更具有保值、增值的功能。

（七）经营风险大

房地产开发单位成本高，建设周期长、负债程度高、不确定因素多，一旦决策失误，或遭遇政策风险，产品销路不畅，去化率低，将造成大量房地产商品积压，使企业资金周转不灵，导致企业陷入困境。房地产企业属于重资产经营模式，其所需资金多，企业若没有雄厚的资金实力将难以维持开发经营的需要，并且资金周转率较低，一般均需向金融机构取得贷款。

此外，房地产商品还有一个较为重要的特点就是影响因素的多样性，由于与房地产开发企业发生经济往来关系的对象不仅存在于购销流通领域，而且还有财政、税务等政府相关部门、建设单位、勘察设计部门、施工企业、材料设备供应商以及开发产品的承租单位等。

四、房地产开发企业会计的性质

房地产开发企业会计是按照《企业会计准则》的核算要求，以基本准则为核心，以具体会计准则为依据，结合房地产开发企业生产经营的特点，以房地产开发企业作为会计主体的一门专业会计，它以货币为主要计量单位，运用专门的方法对企业的经济活动进行全面、持续的核算和监督，对企业的资金运动进行反映和控制，并获取系统的会计信息，以取得最大的经济效益和管理效益为目的的一种管理活动。我国社会主义市场经济属于商品经济的范畴，一切商品的价值都要通过货币来表现，这是经济规律，也是市场规律。在社会主义市场经济体制下，房地产开发企业会计对于反映和监督施工企业各项经济活动业务情况；对于加强经济核算，提高经济效益；对于完善企业财产物资管理，保护企业财产的安全完整、保值增值；对于企业进行经济预测和决策均具有重要意义。

与其他行业相比，房地产开发企业会计具有以下特点。

（一）生产成本的复杂性

房地产开发企业的开发产品成本，因其开发产品的特殊性主要包括土地费用、政府行政事业性收费、前期工程费、主体建筑安装工程费、基础设施费、配套设施费以及开发间接费用。开发产品成本数额巨大，所涉及的明细项目繁多，计算复杂，是企业会计核算中的重点和难点。

（二）营业收入的差异性

房地产开发企业营业收入的确认，除应根据《企业会计准则第 14 号——收入》中所确立的收入确认一般标准以外，还应针对房地产销售收入实现的具体条件加以确认。例如，以现售方式销售的房屋，在办妥产品移交手续后，确认收入；以分期方式销售的房屋，房地产开发企业开发项目验收合格、竣工备案后，客户购房采用分期支付方式，需按合同约定的收款价格和期限确认收入，属于视同销售；还要注意采用银行按揭方式销售的特殊情况。因房地产开发企业在商品销售过程中通常采用预收账款的方式，其收入确认的方式和时间都有独自的特点，且相应的税务处理也各有差异。

（三）应缴税费的特殊性

房地产开发企业在应缴税费方面，所缴纳税费种类较多，比较特殊的是属于缴纳营业税和土地增值税范畴，只有在固定资产处置时才会涉及增值税的问题。其中，土地增值税的计算相对比较复杂，无论从会计上还是税务处理上对房地产开发企业都有特殊的要求。

第二节 会计基本假设和会计基础

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。

（一）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。

房地产开发企业的财务报告使用者都是企业的重要利益相关者，他们为了充分的了解企业的财务状况、经营成果和现金流量，获得与其决策相关的信息，要求会计核算和财务报告的编制应当反映房地产开发企业（特定对象）的经济活动，才能实现财务报告的目标。在会计主体假设下，房地产开发企业应当对自身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映其本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

我们要区分会计主体和法律主体的不同。一般来说，法律主体必然是一个会计主体。例如，一个企业作为一个法律主体，就应当建立财务会计系统，独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是，会计主体不一定是法律主体。例如，企业集团中的母公司拥有若干子公司，母、子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对子公司拥有控制权，为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，有必要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。在这种情况下，尽管企业集团不属于法律主体，但它却是会计主体。同时会计主体的必要条件是独立核算，只要满足了独立核算基本上都可以划分为会计主体。如某房地产开发企业独立核算的销售部门，虽然不是法律主体，但可以作为一个会计主体来反映其财务状况。

此外，明确会计主体，才能划分会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中，会计人员只对那些影响企业本身经济利益的交易事项才能加以确认、计量和报告。也就是我们通常所说

的资产、负债的确认，收入实现，费用发生等，都是针对特定的会计主体而言的。

（二）持续经营

持续经营，是指在可以预见的将来，会计主体的生产经营活动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，持续经营界定了会计核算的时间范围。会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的，涵盖了从企业成立到清算（包括破产）的整个期间的交易或者事项的会计处理。一个企业在不能持续经营时应当停止使用这个假设，否则将不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会误导会计信息使用者的经济决策。

（三）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。会计分期的目的，在于通过会计期间的划分，将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，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信息。

根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。但是，无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，出现了权责发生制与收付实现制的差别，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

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。

（四）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作为计量尺度，反映会计主体的生产经营活动。

会计主体的经济活动是多种多样、错综复杂的，为了实现会计的目的，必须综合反映会计主体的各项经济活动，这就需要一个统一的计量尺度。在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。而其他计量单位，如重量、长度、容积、台、件、平方米等，只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，无法在量上进行汇总和比较，不便于会计计量和经营管理。所以，会计确认、计量和报告只有选择货币这一共同尺度进行计量，才能全面反映企业的生产经营情况。

在有些情况下，统一采用货币计量也有缺陷，某些影响房地产开发企业财务状况和经营成果的重要因素，如企业经营战略、研发能力、市场竞争力、储备和保有的土地面积、企业雇员的知识技能以及客户的忠诚度等，往往难以用货币来计量，但这些信息对于使用者决策来讲也很重要，为此，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

二、会计基础

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。例如，预定的商品房销售款项已经收到，但销售并未实现或者并未交付使用；或者款项已经支付，但并不是为本期生产经营活动而发生的。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。即凡是当期已经实现

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。在权责发生制下，会计期末要对各项跨期收支进行调整，以便能使各个期间的收入和费用都有合理的归属。

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。目前，我国的行政单位会计采用收付实现制，事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外，其他大部分业务采用收付实现制。

除行政、事业单位采用收付实现制外，绝大部分的企业都会采用权责发生制。采用权责发生制可以正确反映各个会计期间实现的收入和发生的费用，从而可以把各期的收入、费用、成本进行有效配比，加以比较，正确确定各期收益。可以说，权责发生制可以恰当的反映具体某一会计期间的经营成果。因此，作为社会主义市场经济中的创造价值的一员，房地产开发企业会计应采用权责发生制。

第三节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对房地产开发企业财务报告中所提供高质量会计信息的基本规范，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，它包括可靠性、相关性、可比性、可理解性、实质重于形式、谨慎性、重要性和及时性等特点。其中，可靠性、相关性、可比性和可理解性是会计信息的首要质量要求，是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征；实质重于形式、谨慎性、重要性和及时性是会计信息的次级质量要求，是对可靠性、相关性、可比性和可理解性等首要质量要求的补充和完善，及时性还是会计信息相关性和可靠性的制约因素，企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡，以确定信息及时披露的时间。

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。

（一）保证会计信息的完整性

在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

（二）会计信息应当是中立的

通过有选择性地列示有关会计信息以影响决策和判断，从而达到事先设定的结果或效果，这样的财务报告信息就不是中立的。不中立的列报势必会影响会计信息使用者。

（三）以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量

将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中，不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

【例 1-1】销售收入确认

某房地产开发企业于 2014 年年末发现，年度内实现的销售收入无法达到年初时制定的销售目标。但企业管理层考虑，随着 2015 年楼市市场回暖趋势，销售额有望将大幅上涨，因此提前预计了销售额，于年末结转时确认了销售收入的实现。企业的这种销售收入处理方式并非以实际发生的交

易为依据，而是以虚构的交易为依据，不符合收入的定义。这种处理方式虚增了销售收入，因此违背了会计信息质量要求的可靠性原则，也违背了我国会计法的规定。

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做出评价或者预测。

会计信息是否有用，是否具有价值，关键是看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，例如，区分收入和利得、费用和损失，区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债以及适度引入公允价值等，都可以提高会计信息的预测价值，进而提升会计信息的相关性。相关性以可靠性为基础，两者之间并不矛盾，因此会计信息在可靠性前提下，应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。这主要包括以下两层含义。

（一）同一企业不同时期可比

为了便于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、做出决策。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，满足会计信息可比性要求，并不意味着不得变更会计政策，如果会计政策按规定或按企业自身需要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。

（二）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，应当采用统一规定的会计政策，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。

四、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，便于财务报告使用者理解和使用。企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用。财务报告使用者只有在了解会计信息内涵、理解会计信息内容的情况下才能有效使用会计信息。因此，财务报告提供的会计信息应当清晰明了、易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

在强调会计信息可理解性要求的同时，还应假设财务报告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，因其对报告使用者的经济决策有关，企业应当在财务报告中予以充分披露。

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