



房地产开发 企业会计

张霞 王莹 主编



房地产开发 企业会计

张霞 王莹 主编
刘薇 孙艳春 副主编

FANGDICHAN
KAIFA
QIYE KUAJI



化学工业出版社
· 北京 ·

本书是根据 2006 年新《企业会计准则》编写而成。主要介绍房地产开发企业会计的基本理论、方法、操作程序。全书以实际经济业务事项为例讲解房地产开发企业主要会计业务的处理、会计报表的编制方法。全书共分十四章。内容包括：房地产开发企业会计总论、货币资金、金融资产、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、投资性房地产、负债、所有者权益、开发产品成本、收入和利润、所得税会计、财务会计报告。

本书具有较强的理论性、实践性和可操作性，既可作为普通高等院校经济与管理等专业的教材及教学参考书，也可以作为房地产从业人员业务学习和培训用书。

图书在版编目 (CIP) 数据

房地产开发企业会计/张霞, 王莹主编. —北京: 化学工业出版社, 2009. 8
ISBN 978-7-122-05804-1

I. 房… II. ①张…②王… III. 房地产业—会计
IV. F293.33

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 089538 号

责任编辑: 李彦玲
责任校对: 郑捷

装帧设计: 杨北

出版发行: 化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街 13 号 邮政编码 100011)
印装: 三河市延风印装厂
787mm×1092mm 1/16 印张 13 1/2 字数 351 千字 2009 年 7 月北京第 1 版第 1 次印刷

购书咨询: 010-64518888(传真: 010-64519686) 售后服务: 010-64518899
网 址: <http://www.cip.com.cn>
凡购买本书, 如有缺损质量问题, 本社销售中心负责调换。

定 价: 35.00 元

版权所有 违者必究

前 言

本书是以 2006 年新《企业会计准则》为依据,以会计要素为主线,以房地产开发企业为背景,根据房地产及其开发经营的技术经济特点,结合房地产开发企业的实际情况系统论述房地产会计的理论和方法。

本书全面系统地介绍了房地产会计实务的处理过程。力求理论与实践相结合,展现房地产会计与其他行业会计的共性和特色,并将最新的法规制度、有关税制改革等内容融为一体。针对我国房地产开发企业会计的特点,全面、系统、深入浅出地阐述了房地产开发企业会计的基本理论、基本方法以及操作程序。既可作为高等院校财务管理、会计、经济、管理等专业的教材,也可作为房地产从业人员业务学习和培训用书。

在本书编写过程中,我们着重处理好以下几方面的关系。

1. 系统性

对于房地产会计内容的确定,我们遵循两个原则:一是以经济交易及事项与四项假设关系为理论基础确定房地产会计的范围;二是考虑房地产会计与其他会计课程的衔接。

2. 通俗性

我们在本书的编写上力争做到深入浅出、通俗易懂,对难点做详细的解释,内容安排和举例切合实际。

3. 原理性

对于企业经营中出现的特殊交易和事项的会计确认、计量和报告,我们既考虑现行会计准则和制度的有关规定,立足于社会主义市场经济环境和会计法规对会计实务的要求,又着重从原理的角度进行阐述和解释。

本书由吉林建筑工程学院张霞、吉林大学王莹主编,副主编刘薇、孙艳春,张霞统稿并初审。全书具体编写分工为:第一章、第二章、第三章、第五章、第六章、第十一章、第十二章、第十三章、第十四章由张霞编写;第四章由王莹编写;第七章由刘薇编写;第八章由孙艳春编写;第九章由翁英姿编写;第十章由周亚翠编写。

在本书编写的过程中,为了保证对会计准则理解的准确性,我们广泛借鉴了

财政部会计司编辑出版的《企业会计准则讲解》等教材，参考了有关专家、学者的著作，吸取了一些最新的研究成果，在此我们表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，书中纰漏和不足之处在所难免，恳请有关专家、学者和广大读者批评指正。

编者

2009年5月

目 录

第一章	总论	1
第一节	房地产开发企业会计概述.....	1
第二节	房地产开发企业会计核算对象.....	2
第三节	房地产开发企业会计核算的基本假设与会计基础.....	3
第四节	房地产开发企业会计要素的确认与计量原则.....	4
第五节	房地产开发企业会计信息质量要求.....	8
第二章	货币资金	12
第一节	库存现金	12
第二节	银行存款	15
第三节	其他货币资金	22
第三章	金融资产	25
第一节	金融资产概述	25
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	25
第三节	持有至到期投资	28
第四节	应收及预付款项	33
第五节	可供出售金融资产	41
第四章	存货	45
第一节	存货的确认和初始计量	45
第二节	发出存货的计量	46
第三节	材料采购的核算	48
第四节	委托加工物资	54
第五节	低值易耗品	55
第六节	周转材料	57
第七节	存货的清查	59
第八节	存货的期末计量	60
第五章	长期股权投资	64
第一节	长期股权投资的初始计量	64
第二节	长期股权投资的后续计量	68
第三节	长期股权投资核算方法的转换及处置	74
第六章	固定资产	78
第一节	固定资产的概念及分类	78
第二节	固定资产的初始计量	80
第三节	固定资产的折旧	82

第四节	固定资产的后续支出	86
第五节	固定资产的处置	87
第六节	固定资产的清查	88
第七章	无形资产	90
第一节	无形资产概述	90
第二节	内部研究开发费用的确认和计量	95
第三节	无形资产的后续计量	98
第四节	无形资产的处置	102
第八章	投资性房地产	104
第一节	投资性房地产概述	104
第二节	投资性房地产的确认和初始计量	106
第三节	投资性房地产的后续计量	110
第四节	投资性房地产的转换和处置	112
第九章	负债	118
第一节	流动负债	118
第二节	非流动负债	127
第十章	所有者权益	132
第一节	实收资本	132
第二节	资本公积的核算	135
第三节	留存收益的核算	137
第十一章	开发产品成本和期间费用的核算	140
第一节	开发产品成本和期间费用的概述	140
第二节	成本费用的归集和分配	144
第三节	土地开发成本的核算	145
第四节	房屋开发成本的核算	148
第五节	配套设施开发成本的核算	152
第六节	代建工程开发成本的核算	154
第七节	期间费用的核算	155
第十二章	收入和利润	157
第一节	收入概述	157
第二节	房地产开发企业主营业务收入的核算	160
第三节	其他业务收入的核算	163
第四节	利润	164
第五节	利润分配	166
第十三章	所得税会计	168
第一节	所得税会计概述	168
第二节	资产、负债的计税基础及暂时性差异	168
第三节	递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	176
第四节	所得税费用的确认和计量	179
第十四章	财务会计报告	183
第一节	财务会计报告概述	183

第二节	会计报表.....	185
第三节	资产负债表.....	187
第四节	利润表.....	195
第五节	现金流量表.....	198
第六节	所有者权益变动表.....	206
参考文献.....		209

第一章 总 论

第一节 房地产开发企业会计概述

一、房地产开发企业会计的概念

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。会计学是一门应用学科，将会计学的基本原理和基本方法应用于房地产开发企业，对其各项经济业务的价值运动进行反映和分析，即为房地产开发企业会计，它是应用于房地产开发企业的一门专业会计。房地产开发企业会计可以定义为：房地产开发企业会计是以货币为主要计量单位，对房地产开发企业的经济活动进行综合的、全面的、连续的、系统的反映和监督的一种专业会计。

二、房地产开发企业会计的作用

房地产开发企业会计通过一系列的确认、计量、记录和报告程序，能够为政府部门、投资者、债权人以及其他各个方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的重要信息，是有关各方据以进行经济决策和宏观经济管理的重要依据；是考核企业领导人经济责任的履行情况、加强经营管理、提高经济效益的重要保证。房地产会计在社会主义市场经济条件下的作用，具体来说，有以下几个方面。

(1) 房地产开发企业会计信息有助于有关各方了解企业财务状况、经营成果和现金流量，并据以作出经济决策、进行宏观经济管理。反映过去是为了预测未来。有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息，是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据，而决策离不开会计信息，尤其是高质量的会计信息。比如，对于作为企业所有者的国家和广大投资者来说，他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策，不仅需要了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的赢利能力和发展趋势方面的信息，也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息；对于作为债权人的银行来说，他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策，不仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力，也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源，需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况，从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切，都需要作为经济管理工作的会计提供有助于他们进行决策的信息，都离不开会计信息的指导。

(2) 房地产开发企业会计信息有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资，就有责任按照其预定的发展目标和要求，合理利用资源，加强经营管理，提高经济效益，接受考核和评价。会计信息应该有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。比如，对于作为企业所有者的国家和广大投资者来说，他们为

了解企业当年经营活动成果和当年的资产保值和增值情况,需要将利润表中的净利润与上年进行对比,以反映企业的盈利发展趋势;需要将其与同行业进行对比,以反映企业在与同行业竞争时所处的位置,从而考核企业领导人经济责任的履行情况。对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们需要了解企业执行计划的能力,需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比,反映企业完成预算的情况,表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切,都需要作为经济管理工作的会计提供信息。

(3) 房地产开发企业会计信息有助于企业内部管理当局加强经营管理、提高经济效益。企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营成果、竞争能力和发展前景,在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要,现代会计已经发展了以满足内部经营管理需要为主的管理会计。但是,这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。实际上,通过分析和利用财务会计所提供的有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,企业领导人就可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果,并在此基础上预测和分析未来发展前景;可以发现过去经营活动中存在的问题,找出存在的差距及原因,并提出改进措施;可以通过预算的分解和落实,建立起内部经济责任制,从而做到目标明确、责任清晰、考核严格、赏罚分明。要做到这一点,没有会计所提供的真实、完整的信息,几乎是不可能的。会计通过真实地反映企业的权益结构,为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定了基础,也有助于发挥会计信息在加强企业经营管理、提高经济效益方面所发挥的积极作用。

第二节 房地产开发企业会计核算对象

开发企业会计的对象是指房地产会计反映和监督的内容。房地产开发企业会计的对象取决于房地产业的经济活动内容及其特点,并受到会计职能的制约。房地产开发企业的主要经济活动是从事房地产开发、经营、管理和售后服务,会计的基本职能是反映和监督,房地产会计的对象则是反映和监督房地产业能用货币表现的经济活动。由于房地产开发公司、房地产经营公司和房地产交易所等机构的经济活动内容各有侧重,不尽相同,而房地产开发经营公司经济活动的内容和范围较为广泛,可以囊括房地产业全部经济活动,因此,本书就以房地产开发经营公司为例说明房地产会计的对象和方法。

房地产开发企业的经济活动是在生产、流通、消费、分配四个环节进行的。房地产开发经营公司在从事开发经营活动之前,必须从投资者和债权人那里取得货币资金,当其具备一定生产条件后,就可以进行开发经营活动了。其开发经营活动包括供应、生产、销售三个过程。在供应过程中,房地产开发经营公司要用货币资金购买材料物资,以备工程之用。对于采用出包方式施工的工程,则需要按照承包合同的规定预付给承包单位工程款和备料款,从而使企业的货币资金转化为储备资金、结算资金。

在开发生产过程中,房地产开发经营公司采用自营方式或出包方式进行工程施工。自营工程会发生物化劳动和活劳动耗费,主要表现在:①引起固定资产价值损耗,并以计提折旧的形式将其损耗的价值计入工程成本;②引起材料物资的耗费,使其价值一次全部地计入工程成本;③引起工资和其他费用的支付,并以人工费用和间接费用形式计入工程成本。出包工程要按承包合同规定的结算办法结算工程价款。在这个过程中,企业的货币资金、储备资金和结算资金转化为在建资金。随着工程的竣工验收,在建资金又进而转化为建成资金。

在销售过程中,房地产开发经营公司将其开发完成的商品性建设场地、商品房和其他配套设施进行转让或出售,从而实现商品价值,并收回货币资金。企业收回的货币资金,首先用以补偿开发建设过程中的耗费,以保证简单再生产的顺利进行。其价值增值部分,就是企业实现的利润,除按规定向国家交纳税金和提取盈余公积金和公益金外,可用于向投资者分配利润。盈余公积金和未分配利润可以用来转增资本,以实现企业扩大再生产的目标。

由此可见,随着供、产、销过程的进行,不仅完成了房地产业再生产过程的四个环节,而且也使企业的资金不断地改变形态,从货币资金开始,顺序转换为储备资金、结算资金、在建资金、建成资金,最后又转回货币资金。资金的这种转化过程,称为资金的循环。随着再生产过程的不断进行,企业的资金就会周而复始地不断循环,称为资金的周转。这种资金的循环和周转体现了房地产开发经营公司能以货币表现经济活动的过程,称为资金运动,它是房地产会计的一般对象。

第三节 房地产开发企业会计核算的基本假设与会计基础

一、房地产开发企业会计核算的基本假设

会计核算的基本假设又称会计核算的前提条件,它是对会计核算所作的一种限定。这种限定并不是凭空的主观臆断,而是建立在会计所处的客观经济环境基础之上的,是人们在长期的会计实践中,逐步认识和总结而形成的,是对客观情况合乎事理的推断。会计假设规定了会计核算工作赖以存在的一些基本条件,是企业设计和选择会计方法的重要依据。只有规定了这些假设,会计核算才能正常地进行下去。会计假设通常包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项内容。

1. 会计主体

会计主体又称会计个体、会计实体。会计主体是一个重要的会计概念,是指进行会计工作所服务的特定单位,它可以是一个特定的企业也可以是一个企业的某一部分,还可以是由若干家企业通过控股关系组织起来的集团公司,甚至可以是一个具有经济业务的特定非营利性组织。会计主体这一假设包括了三层含义。

(1) 对企业会计而言,核算的只能是企业本身的生产经营活动。我国《企业会计制度》规定:“会计核算应当以企业发生各项交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项经济活动。”因为企业每项经济活动都是与其他有关经济活动相联系的,企业本身的经济活动也总是与其他企业或单位的经济活动相联系的,所以会计必须以为之服务的特定实体为界限,独立于其他主体。

(2) 企业的经济活动独立于所有者(投资者)。会计主体主要是规定会计核算的范围,企业会计记录和会计报表涉及的是企业主体的活动,必须区分企业的经济活动与所有者的经济活动。

(3) 会计主体与法人(法律主体)不是等同的概念。一般说来,法律主体必然为会计主体,但是会计主体不一定是法律主体。任何企业无论是独资、合资还是合伙均为会计主体,但不一定都是有法人资格。对于一个具有法人资格的企业每一分支机构,也可作为会计主体,但要求其独立进行会计核算。对于集团公司,则是由若干具有法人地位的企业所组成,但在编制集团公司合并报表时,只能把集团公司作为一个独立的会计主体。

2. 持续经营

持续经营也叫继续经营,是指企业或生产经营活动将无限期地按当前的规模和状态延续下去,不会进行清算。企业经营的存续时间有两种可能:一种是企业面临破产清算;另一种是企业会持续经营下去。不同的情况要求采用不同的方法进行核算。为了使会计核算处理方法保持稳定,保证会计记录和会计报表真实可靠,我国《企业会计制度》规定:“会计核算应当以企业持续正常的生产经营活动为前提。”

3. 会计分期

会计分期也称会计期间,是指将企业持续不断的生产经营活动分割为若干期间,据以结账目和编制会计报表,从而及时地提供有关财务状况和经营成果的会计信息。换句话说,会计期间就是若干个首尾相接,间隔相等的时间单位,它是对企业持续不断的经营活动进行人为地分割而形成的。这一前提的意义在于,使会计在立足持续经营的前提下,通过划分会计期间,可以及时地确认每一期间的经营成果及财务状况,使各有关方面能及时地获得会计信息。

我国《企业会计制度》规定:“会计核算应当划分会计期间,分期结转账目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。”

4. 货币计量

货币计量是指企业在会计核算过程中采用货币为主要计量单位,记录和反映企业的经营情况。这是由会计核算对象的复杂性决定的。企业在日常经济活动中不仅经济业务繁多,而且各种各样物资运动的实物形态也各不相同,计量方法也多种多样。为了全面反映企业的生产经营活动,客观上就需要一种统一的计量单位作为会计核算的计量尺度,因此货币作为统一的计量尺度就满足了会计核算手段上的客观要求。货币计量有个附带的要求,也是会计工作的前提条件,即货币作为一种特殊商品,它本身的价值应当稳定不变,或者即使有所变动,其幅度也微不足道。因为货币在这里是当作像度量衡器具一样的手段来使用的。我国《企业会计制度》规定:“会计核算以人民币为记账本位币”。

二、房地产开发企业会计基础

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,企业应该以应收应付作为确定本期收入和费用的标准,而不论货币资金是否在本期收到或付出。按权责发生制的要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应负担的费用,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应作为当期的收入和费用。

在实务中,企业发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致。例如,款项已经收到,但销售并未实现;或款项已经支付,但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了更真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,企业在会计确认、计量和报告中应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,它是以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。目前,我国行政单位采用的是收付实现制,事业单位除经营业务采用权责发生制外,其他业务也采用收付实现制。

第四节 房地产开发企业会计要素的确认与计量原则

一、房地产开发企业会计要素的确认

会计要素是根据交易或事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。按照《企业

会计准则》的规定，会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。这六大会计要素可划分为反映财务状况的静态会计要素和反映经营成果的动态会计要素两大类。反映财务状况的静态会计要素包括资产、负债、所有者权益；反映经营成果的动态会计要素包括收入、费用、利润。

1. 资产

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产具有以下特征。

(1) 资产是由于过去的交易、事项所形成 即资产必须是现实的资产，而不能是预期的资产，是由于过去已经发生的交易或事项所产生的结果。至于未来交易或事项以及未发生的交易或事项可能产生的结果，则不属于现在的资产，不得作为资产确认。

(2) 资产是企业拥有或控制的 所谓拥有，是指该项资产的法定所有权属于本企业，也就是企业对该项财产具有产权；所谓控制，是指虽然本企业并不拥有该项资产的所有权，但是该项资产上的收益和风险已经由本企业所承担。一般来说，一项资源要作为企业的资产予以确认，对于企业来说要拥有其所有权，可以按照自己的意愿使用或处置。对于一些特殊方式形成的资产，企业虽然对其不拥有所有权，但能够实际控制的，如融资租入固定资产，按照实质重于形式原则的要求，也应将其作为企业资产予以确认。

(3) 资产预期会给企业带来经济利益 资产作为一项经济资源能独立地或与其他资源结合在一起，为企业带来未来经济利益。如果一项经济资源不能为企业带来经济利益，就不应当确认为资产。

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，并同时满足以下两个条件：与该资源有关的经济利益很可能流入企业；该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

2. 负债

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债具有以下特征：

(1) 负债是由企业过去的交易、事项引起的一种后果 负债作为企业承担的一种义务，是由企业过去的交易或事项形成的义务。如银行借款是因为企业接受了银行贷款形成的，如果没有接受贷款就不会发生银行借款这项负债。应付账款是因为赊购商品或接受劳务形成，在这种购买未发生之前，相应的应付账款并不存在。

(2) 负债是企业的现时义务 这种义务是企业现时承担的，如果相应的义务已经履行，则负债就不存在了。如企业的银行借款因为偿还而解除相应义务。

(3) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业 无论负债以何种形式出现，其作为一种现时义务，最终的履行预期均会导致经济利益流出企业。具体表现为交付资产、提供劳务、将一部分股权转让给债权人等。对此，企业不能或很少可以回避。从这个意义上说，企业能够回避的义务，不能确认为一项负债。

将一项现实义务确认为负债，需要符合负债的定义，还应当同时满足以下两个条件：与该义务有关的经济利益很可能流出企业；未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

3. 所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。所有者权益表明企业的产权关系，即企业归谁所有。

所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

所有者权益与负债有着本质的不同。负债是企业承担的现时义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业,而所有者权益在一般情况下不需要归还其投资者;使用负债所形成的资金通常需企业支付费用,如支出借款利息等,而使用所有者权益所形成的资金则不需要支付费用;在企业清算时,债权人拥有优先清偿权,在清偿所有的负债后才返还给投资者;投资者可以参与企业利润分配,而债权人则不能参与利润分配,只能按照预先约定的条件取得利息收入。

4. 收入

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。一般来说,收入具有以下几个方面的特征。

(1) 收入是企业在日常活动中形成的 收入是企业日常活动中产生,而不是从偶发的交易或事项中产生。由于销售商品、提供劳务等日常活动而引起的经济利益的流入构成企业的收入,而从偶发的交易或事项中获得的经济利益,即不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益,不构成企业的收入,属于企业的利得。例如企业出售固定资产,固定资产是企业为使用而不是为出售而购入的,将固定资产出售并不是企业的经营目标,也不属于企业的日常活动,因此,出售固定资产取得的收益不作为收入核算。

(2) 收入会导致所有者权益增加 与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加,不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义,不应该确认为收入。也就是说收入能够形成企业实实在在的经济利益,只能形成名义上的经济利益,不能确认为收入。比如企业向银行借入款项,尽管也增加了企业经济利益的流入,但该流入并不导致所有者权益的增加,反而使企业承担了一项现实义务。企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加,不应将其确认为收入,而应当确认为一项负债。

(3) 收入是与投资人投入资本无关的经济利益的总流入 收入应当会导致经济利益的流入,从而导致资产的增加。例如企业销售商品,应当收到现金或在未来有权收到现金,才表明该交易符合收入的定义。但是,企业经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所导致的,所有者投入资本的增加不应当确认为收入,应当将其直接确认为所有者权益。

收入是企业持续经营的基本条件。企业要继续经营下去,必须在销售商品或提供劳务等经营业务中取得收入,以便能补偿经营活动中的耗费,重新购买商品(或原材料)、支付工资和费用,从而保证生产经营活动不间断进行。收入是企业获得利润,实现盈利的前提条件。企业只有取得收入,并补偿在生产经营活动中已消耗的各种支出,才有可能形成利润。

收入的确认至少应当符合以下条件:一是与收入相关的经济利益很可能流入企业;二是经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少;三是经济利益的流入额能够可靠地计量。

5. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。一般来说,费用具有以下几个方面的特征。

(1) 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的总流出 日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。工业企业制造并销售产品、商业企业购买并销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、租赁公司出租资产等活动中发生的经济利益的总流出构成费用。工业企业对外出售不需用的原材料结转的材料成本等,也构成费用。

费用形成于企业日常活动的特征使其与产生于非日常活动的损失相区分。企业从事或发生的某些活动或事项也能导致经济利益流出企业,但不属于企业的日常活动,例如,企业处

置固定资产、无形资产等非流动资产,因违约支付罚款、对外捐赠,因自然灾害等非常原因造成财产毁损等,这些活动或事项形成的经济利益的总流出属于企业的损失而不是费用。

(2) 费用会导致企业所有者权益的减少 费用既可能表现为资产的减少,如减少银行存款、库存商品等;也可能表现为负债的增加,如增加应付职工薪酬、应交税费(应交营业税、消费税等)等。根据“资产-负债=所有者权益”的会计等式,费用一定会导致企业所有者权益的减少。企业经营管理中的某些支出并不减少企业的所有者权益,也就不构成费用。例如,企业以银行存款偿还一项负债,只是一项资产和一项负债的等额减少,对所有者权益没有影响,因此,不构成企业的费用。

(3) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出 费用的发生应当会导致经济利益的流出,从而导致资产的减少或者负债的增加。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出,存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。鉴于企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出,而该经济利益的流出显然属于所有者权益的抵减项目,不应确认为费用,应当将其排除在费用的定义之外。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

费用的确认至少应当符合以下条件:一是与费用相关的经济利益很可能流出企业;二是经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加;三是经济利益的流出额能够可靠地计量。

6. 利润

(1) 利润的定义 利润是指企业在一定会计期间的经营成果。反映的是企业的经营业绩情况,是业绩考核的重要指标。通常情况下,如果企业实现了利润,表明企业的所有者权益将增加,业绩得到了提升;反之,如果企业发生了亏损,表明企业的所有者权益将减少,业绩下滑了。利润往往是评价企业管理层业绩的一项重要指标,也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

(2) 利润的来源构成 利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中,收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩,直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失之间的区别,以更加全面地反映企业的经营业绩。

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额,因此,利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认,其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

1. 会计要素的计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定相关金额。计量属性是指所予计量的某一要素的特性方面,如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的面积等。从会计的角度,计量属性反映的是会计要素金额的确定基础,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

(1) 历史成本 历史成本又称为实际成本,就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金

额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量;负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(2) 重置成本 重置成本又称现行成本,是指按照当前市场条件,重新取得一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量;负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(3) 可变现净值 可变现净值是指在正常生产经营过程中,以预计售价减去进一步加工成本和预计的销售费用以及相关税费后的净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。可变现净值通常应用于存货资产减值情况下的后续计量。

(4) 现值 现值是对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值,是考虑货币时间价值的一种计量属性。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量;负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。现值通常用于非流动资产可收回金额和以摊余成本计量的金融资产价值的确定。

(5) 公允价值 公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。公允价值主要应用于交易性金融资产、可供出售金融资产的计量等。

历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值,而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现实成本或者现实价值,是与历史成本相对应的计量属性。

2. 计量属性的应用原则

企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本。在某些情况下,为了提高会计信息质量,实现财务报告目标,《企业会计准则》允许采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量,如果这些金额无法取得或者可靠计量的,则不允许采用其他计量属性。

第五节 房地产开发企业会计信息质量要求

房地产开发企业会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,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。根据会计基本准则规定,它包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。其中,可靠性、相关性、可理解性和可比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、重要性、谨慎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、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善,尤其是对某些特殊交易或事项处理时,需要根据这些质量要求来把握其会计处理原则。另外,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事项为依据进行会计确认、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。

可靠性是对会计确认、计量和报告的基本要求。具体地说，在确认经济业务时，必须取得真实合法的原始凭证，作为编制记账凭证的依据。会计的确认、计量、记录、报告应当正确运用会计的原则、程序和方法，不得伪造，不得掩饰真实情况。会计确认、计量和报告的结果应当经得起审核和验证。

如果企业的会计确认、计量和报告不是以实际发生的交易或事项为依据，没有真实可靠地反映财务状况、经营成果和现金流量，会计工作就失去了存在的意义，甚至会误导会计信息使用者，导致决策的失误。

二、相关性

相关性是指企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计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。

相关性要求会计信息在收集、处理和传递过程中，充分考虑信息使用者对会计信息不同要求，提供与使用者决策相关的有用信息。值得注意的是，相关性并不是要求会计主体提供的会计报表完全满足所有方面的要求，会计报表所提供会计信息一般只是通用的会计信息。

如果会计信息提供以后，没有满足会计信息使用者的需要，对会计信息使用者的决策没有什么作用，就不具有相关性。

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，便于财务会计报告使用者理解和使用。

提供会计信息的目的在于使用，要使用会计信息首先必须了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，这就要求会计确认、计量和报告必须清晰明了。在会计确认、计量和报告中坚持明晰性，会计记录应准确、清晰；填制会计凭证、登记会计账簿必须做到依据合法、账户对应关系清楚、文字摘要完整；在编制会计报表时，项目钩稽关系清楚、项目完整、数字准确。

如果企业的财务会计报告不能做到清晰明了、便于理解和利用，就不符合可理解性的要求，不能满足会计信息使用者的决策需求。

四、可比性

可比性要求企业提供的信息应当相互可比。这主要包括两层含义。

1. 同一企业不同时期可比

这就要求企业对于不同时期要求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。企业在选择会计处理方法、编制财务报告时，应当按照会计准则有关的规定进行，这样可以使不同会计主体的会计信息建立在统一可比基础上，以便于投资者对会计主体正确做出投资决策和对经营者进行考核和评价。

2. 不同企业相同会计期间可比