

FANGDICHAN KAIFA

QIYE KUAJI YU NASHUI SHIWU

李曙亮 等 编著

房地产开发企业 会计与纳税实务

ACC&TAX

房地产开发企业会计上岗必读书!

QIYE KUAJI YU NASHUI SHIWU

李曙亮 王晓敏 安胜莉 吕辉 编著

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书采用以房地产开发企业设立、获取土地、项目立项报批、开发建设、转让及销售等具体的业务流程为线索,以会计流程为补充的结构体系,对房地产开发各阶段涉及的税务与会计事项进行了分析,重点介绍了房地产开发企业的业务、会计和税务处理。

© 李曙亮等 2010

图书在版编目(CIP)数据

房地产开发企业会计与纳税实务/李曙亮等编著. —大连:大连出版社,2009. 12
ISBN 978-7-80684-843-2

I. 房… II. 李… III. 房地产业—税收会计 IV. F293.33

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 230097 号

出 版 人:刘明辉
策划编辑:毕华书
责任编辑:刘丽君
责任校对:于孝锋 刘春艳
封面设计:张 金
版式设计:刘振奎
责任印制:徐丽红

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83621349/83621049
传真:(0411)83610391/83620941
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:chs@dl.gov.cn
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm × 240mm
印 张:23
字 数:465 千字

出版时间:2010 年 1 月第 1 版
印刷时间:2010 年 1 月第 1 次印刷
印 数:1 ~ 3000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-843-2
定 价:40.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83621349/83621049
版权所有·侵权必究

编者简介

李曙亮:1975年6月出生,中国注册会计师、中国注册税务师、中国注册资产评估师、国际注册内部审计师(CIA),高级会计师职称。2002年3月至今在河南东方今典房地产集团有限公司从事内部审计工作,曾在《财务与会计》等杂志发表文章十余篇,所写的文章2005年度被《财务与会计》编辑部评为优秀文章。

王晓敏:1976年3月出生,管理学硕士,讲师,中国注册会计师、中国注册税务师,现在郑州航空工业管理学院会计学院任教,曾在《财务与会计》、《财会月刊》等杂志发表税收筹划类文章十余篇。

安胜莉:中国注册会计师、中国注册税务师,中级会计师职称,2003年3月至今在河南东方今典房地产集团有限公司从事财务工作。

吕辉:中级会计师职称,2002年1月至今在河南东方今典房地产集团有限公司从事财务工作。

前 言

笔者长期从事房地产开发企业的财务及相关工作,由于这个缘故,经常有朋友问一些房地产开发企业的会计与税务问题,其中有从事审计、中介审计的注册会计师,有想到房地产开发企业从事财务工作的,也有即将走向社会到房地产开发企业应聘会计职位的大学生。时间久了就产生了对房地产开发企业的会计与税务进行系统梳理的想法。2006年鱼加熊网友在中国会计视野社区发起了编写房地产开发企业小册子的帖子,得到了视野社区的重视,也更加坚定了我的信心,但由于2006年至今工作调动频繁,这一想法一直未能付诸行动。

近年来,我国财税法规发生了重大的变革,2006年财政部先后颁布了《企业会计准则》及其应用指南,并于2007年1月1日起在上市公司范围内实施,鼓励其他企业执行。2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》,2007年12月6日国务院以国务院令的形式颁布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》,并自2008年1月1日起施行;2009年3月6日国家税务总局针对房地产开发企业颁布了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号),并自2008年1月1日起施行;2008年11月10日国务院发布了《中华人民共和国营业税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》,并自2009年1月1日起施行。

与房地产相关的包括《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国土地管理法》、《中华人民共和国城市房地产管理法》、《中华人民共和国城乡规划法》、《中华人民共和国建筑法》、《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》、《商品房销售管理办法》及《城市商品房预售管理办法》等法律法规的建设也随着国内房地产行业的发展而逐步完善,目前已形成了从公司设立、土地出让、规划设计、开发建设到转让及销售等包括房地产业各个环节的法律、法规体系。这些法律法规也已进行了不断的修改和完善,如《中华人民共和国城市房地产管理法》第三次修改的征求意见稿正在征求意见之中。

笔者觉得到了结合这些最新的法律法规及政策对房地产开发企业会计与税务进行系统梳理的时候了。我们编著的《房地产开发企业会计与纳税实务》一书,主

要以这些最新的法律法规为依据。本书有以下特点:

1. 实用性。本书大胆地摒弃了传统的以会计要素为线索的行业会计模式,没有对资产、负债等会计六要素一一介绍,而是采用了以房地产开发企业设立、获取土地、项目立项报批、开发建设、转让及销售等具体的业务流程为线索,以会计流程为补充的结构体系,对房地产开发各阶段涉及的税务与会计事项进行了分析,使读者能够有的放矢,将所学知识直接应用到实务工作中。

2. 突出房地产行业及业务特点。企业的具体业务是会计与税务处理的基础。本书对房地产开发经营的各阶段的业务流程和具体业务知识进行了详细的介绍,并突出房地产行业的业务特点。为突出房地产开发企业的特点,本书在范围上重点介绍了具有房地产开发企业特点的业务、会计和税务处理,而投资业务、外币业务、或有事项等各行业通用的一般和特殊业务会计及涉税处理,以及房地产开发企业的财务管理、税收筹划等并没有囊括在内。

3. 本书是理论与实践相结合的产物,着重突出可操作性。本书大部分编者来自房地产开发企业,有丰富的实际操作经验。书中结合房地产开发企业的实务,以东方房地产公司为例,列举了大量的会计和涉税业务实例,并对会计处理的确认、计量进行了详细的分析,如针对具体业务发生后“何时进行确认”、“依据什么确认”进行了详细的介绍。本书的编者王晓敏来自高校,具有丰富的理论和教学经验,对本书进行了理论上的完善和补充,使本书提升到一定的理论高度。

值得注意的是,《企业会计准则(2006)》是以原则导向为基础的,本书在会计处理上依据会计准则中的原则,结合业务情况进行具体分析,而不同的房地产开发企业因所处的环境不同等,不同的会计人员可能会有不同的会计职业判断,本书的观点仅代表编者依据会计准则作出的会计职业判断。

本书适合房地产开发企业财务与会计人员,内部审计人员,会计师事务所人员等社会中介人员,拟从事房地产开发企业财务工作的学生及社会应聘人员阅读。本书针对有一定会计基础的人员编写,没有会计基础的人员在阅读本书前可先学习一些会计基础知识。

编 者

目 录

第一章 总论	1
第一节 房地产开发企业业务概述	1
第二节 房地产开发企业会计概述	4
第三节 房地产开发企业纳税业务概述	14
第二章 企业设立阶段	19
第一节 企业设立阶段业务概述	19
第二节 企业设立阶段纳税处理	24
第三节 企业设立阶段会计处理	27
第三章 获取土地阶段	37
第一节 获取土地阶段业务概述	37
第二节 获取土地阶段纳税处理	43
第三节 获取土地阶段会计处理	50
第四章 开发建设阶段	57
第一节 开发建设阶段业务概述	57
第二节 成本费用核算	61
第三节 材料、固定资产、出包工程会计核算	87
第四节 职工薪酬会计核算	102
第五节 开发产品核算	109
第六节 开发建设阶段纳税及纳税业务的会计处理	113
第五章 转让及销售阶段	116
第一节 转让及销售阶段业务概述	116
第二节 转让及销售阶段纳税处理	123
第三节 土地增值税清算	134

第四节 转让及销售阶段会计处理	142
第六章 投资性房地产	167
第一节 投资性房地产业务概述	167
第二节 投资性房地产纳税处理	170
第三节 投资性房地产会计处理	175
第七章 合作开发房地产	190
第一节 合作开发房地产业务概述	190
第二节 合作开发房地产会计与税务处理	193
第八章 利润形成及利润分配	223
第一节 利润形成及分配业务概述	223
第二节 利润形成及分配会计处理	227
第九章 企业所得税	236
第一节 企业所得税汇算清缴	236
第二节 企业所得税年度汇算举例	260
第三节 所得税会计	288
第十章 财务会计报告	302
第一节 财务会计报告概述	302
第二节 资产负债表	305
第三节 利润表	311
第四节 现金流量表	313
第五节 所有者(或股东)权益变动表	322
第六节 财务报表附注	326
附录:房地产相关法律法规及政策链接	354
参考文献	360

第一章 总 论

房地产业是我国国民经济的重要支柱产业,在现代社会经济生活中有着举足轻重的作用。其发展对启动消费、扩大内需、拉动相关产业发展和促进国民经济增长等有着巨大作用。

第一节 房地产开发企业业务概述

房地产开发企业会计与纳税处理围绕房地产开发、经营业务进行,因此,我们不仅需要明确房地产业及房地产开发企业的业务范围,还需要了解房地产开发产品、开发经营及行业特点。

一、房地产开发企业及其业务范围

房地产是土地和房屋及其权属的总称,是人类赖以生存的基础。根据《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)规定,房地产业包括房地产开发经营、物业管理、房地产中介服务及其他房地产活动。

根据《中华人民共和国城市房地产管理法》(以下简称《城市房地产管理法》)规定,房地产开发企业是以营利为目的,从事房地产开发和经营的企业。本书中的房地产开发企业是房地产业中的第一部分,即房地产开发经营,不包括物业管理、房地产中介服务及其他房地产活动。根据《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)规定,房地产开发经营指房地产开发企业进行的基础设施建设、房屋建设,并转让房地产开发项目或者销售、出租商品房的活动。具体包括:

1. 土地使用权的转让、买卖和租赁

房地产开发企业在获取土地使用权后,对其进行开发,将生地开发成为建设熟地后,既可有偿转让给其他单位使用,也可自行组织建造房屋和其他设施,然后作为商品作价出售,还可以开展土地出租业务。

2. 房屋的开发、销售、出租

房屋包括住宅、公寓、办公楼、商业营业用房等,所以房屋的开发、销售、出租具体包括:(1)住宅、公寓的开发、销售、出租等活动;(2)办公楼的开发、销售、出租等

活动;(3)商业营业用房的开发、销售、出租等活动。

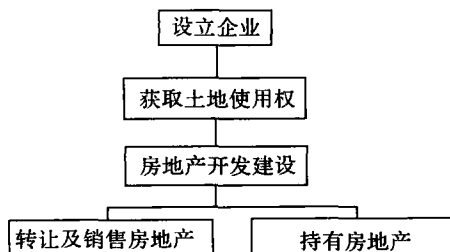
3. 其他建筑物的开发、销售、出租

其他建筑物、附着物等包括配套设施、代建工程、周转房等。

《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)明确规定,房地产开发经营不包括:(1)房屋及其他建筑物的工程施工活动;(2)房地产商自营的独立核算(或单独核算)的施工单位;(3)家庭旅社、学校宿舍、露营地的服务。(1)、(2)列入建筑业的相关行业类别中,(3)列入其他住宿服务。

二、房地产开发企业的开发经营流程

房地产开发企业的开发经营业务主要包括以下流程:



(一) 设立企业阶段

设立房地产开发企业是房地产开发经营的起点,房地产开发企业是房地产开发经营的法律主体。企业设立阶段涉及接受投资者的出资和开办企业的相关费用,是房地产开发企业进行会计核算的第一个阶段。

(二) 获取土地使用权阶段

土地是房地产开发不可或缺的资源,在房地产开发过程中,获取开发用土地是房地产开发的基础。获取土地阶段包括前期调研和拿地两个阶段,获取土地前的调研准备是非常重要的环节,全面深入了解地块和市场情况是进行成本估算和项目经济性评价的基础。

(三) 房地产开发建设阶段

本书所说的开发建设阶段包括项目策划、报批报建、施工建设、竣工验收等环节,还包括开发完成后的初始产权登记。

项目策划包括根据前期调研阶段的调研结果确定项目定位、制订产品目标与发展计划。项目策划阶段有的公司在拿地前进行,有的公司则是在拿地后进行。严格来说,项目策划是一个独立的环节,因为在此环节一般不发生会计和纳税业务,本书将其并入开发建设阶段。

报批报建是取得项目开工建设的一系列许可证和取得项目建设用地的国有土地使用权的过程。项目施工是房地产开发企业委托施工单位进行项目施工的阶

段,是房地产开发的重要阶段。竣工验收是房地产开发产品完工后,根据《中华人民共和国建筑法》、《城市房地产管理法》等相关法规规定,进行竣工验收的过程。

(四)转让及销售房地产阶段

转让及销售房地产阶段是房地产开发企业出售商品房等开发产品,回收资金实现盈利的阶段。转让及销售的过程包括前期的营销策划、签订销售合同、交付、登记办证等环节。房地产交付是完成销售的标志,只有进行交付才算最终完成销售。房地产买卖存在两个交付,即房地产本身实物交付及其产权的交付。实物交付是房地产买卖中主要的义务,出卖人完成了实物交付,就是履行了合同中最主要的义务之一。登记办证主要是按照相关规定,办理产权登记,并办理产权证。办理房地产交付手续标志着转让与销售的实现,办理登记办证,从法律上标志着房地产开发程序的终结。

(五)持有房地产阶段

房地产开发产品完成后,有的将其转让或销售,而有的却将其持有。在市场经济条件下,房地产市场日益活跃,有的房地产开发企业开发房地产的目的是为了转让或销售,而有的房地产开发企业开发房地产的目的是为了持有房地产用于赚取租金或增值收益。

三、本书的结构及思路

本书采用了以房地产开发经营的业务流程为线索,以会计和纳税处理为补充的框架体系。

第一章主要对房地产开发企业的会计与纳税业务进行概述。第一节主要介绍房地产开发企业及其业务范围。第二节主要对房地产开发企业会计进行概述,一是考虑到因近年来会计法规制度变化较快,在实务中很多财务人员对会计制度、准则的适用范围和有效性有些模糊,故在第二节的第一部分对房地产开发企业会计制度的改革进行介绍;二是为了深入了解房地产开发企业的开发经营业务是进行房地产开发企业会计核算和纳税处理的基础,房地产开发产品和开发经营特点与一般工商企业相比有其特殊性,故在第二节的第二部分介绍了房地产开发企业会计核算的特点;房地产开发企业的会计科目设置和建账与其他企业有所不同,为了使读者直接上手操作,我们在第二节介绍了房地产开发企业的会计科目设置和建账。第三节介绍房地产开发经营各个阶段纳税处理的主要内容和涉及的主要应纳税种。

第二章至第七章介绍房地产开发企业各个开发经营阶段的会计与纳税处理,具体包括日常开发经营业务和特殊业务。第二章至第五章主要介绍房地产开发企业从企业设立、获取土地使用权、项目开发建设到转让及销售等日常开发经营业务

的会计与纳税处理;第六章讲解房地产持有阶段的会计与纳税业务处理;第七章介绍的合作开发房地产业务属于房地产特殊业务。

第八章至第十章分别介绍利润及利润分配、企业所得税、财务会计报告。会计与税务上不仅需要房地产开发经营业务进行处理,还需要核算利润,并按照企业所得税法相关规定,对利润进行纳税调整后计算缴纳企业所得税以及进行利润分配,最终形成财务会计报告。

值得注意的是,《企业会计准则(2006)》是以原则导向为基础,本书在会计处理上是依据会计准则中的原则,结合业务情况进行的具体分析,因不同房地产开发企业所处的环境不同等,不同的会计人员也可能作出不同的会计职业判断,本书的观点仅代表编者依据会计准则作出的会计职业判断。

第二节 房地产开发企业会计概述

近年来我国会计制度进行了重大变革,为了实现国际趋同,财政部于2006年颁布了《企业会计准则(2006)》及《企业会计准则——应用指南(2006)》。因《企业会计准则(2006)》是以原则导向为基础,并没有对房地产开发企业作出具体的会计规定,在房地产开发企业会计处理中,会计人员需要结合房地产开发企业行业情况,依据会计准则中的原则,进行具体的会计职业判断,值得注意的是因不同的房地产开发企业所处的具体环境不同,以及不同的会计人员可能因专业水平、学识、阅历差异,可能会产生不同的会计职业判断。

一、房地产开发企业会计改革与企业会计准则

新中国成立以后,我国实行高度统一的计划经济体制,会计核算上实行部门规范的形式,由当时的国务院各部门分别制定了工业、农业、商品流通业、交通运输业等行业国营企业会计制度。房地产开发企业曾执行过三项会计制度,即1983年年底以前执行《基本建设简易会计制度》,1984年1月1日至1988年年底执行《国营建设单位会计制度——会计科目和会计报表》,1989年1月1日起执行《国营城市建设综合开发企业会计制度——会计科目和会计报表》。

(一) 房地产开发企业会计制度

为适应社会主义市场经济发展的需要,1992年我国进行了重大会计改革,先后出台了“两则”、“两制”。“两则”即《企业会计准则》和《企业财务通则》,“两制”即工业企业、商品流通企业等分行业会计制度和分行业财务制度。1993年1月7日财政部发布的《房地产开发企业会计制度》(财会字[1993]第02号)便是其中的

一种,自1993年7月1日起执行,财政部1988年10月20日印发的《国营房地产建设综合开发企业会计制度——会计科目和会计报表》同时废止。

在这一阶段,财政部发布并修订了16项具体会计准则和一项基本准则,房地产开发企业中的股份公司同时施行会计制度和会计准则,其中有基本准则和7项具体准则在所有企业施行。1998年1月27日,为了规范股份有限公司的会计核算工作,维护投资者和债权人的合法权益,根据《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)和《企业会计准则》的要求,财政部还制定了《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》。

(二)企业会计制度

我国企业分行业、分经济成分的会计制度,忽视了企业会计制度的统一性。在会计方法、会计科目乃至会计报表格式和编制要求方面都存在差异,造成了对于经济性质相同或类似的会计事项或交易,由于行业和经济成分不同,会计处理的方法和结果可能产生较大差异的状况,从而导致会计信息口径不一致,缺乏可比性,不利于同一行业、不同经济成分企业之间进行会计信息的对比分析。

为了规范企业的会计核算工作,提高会计信息质量,2000年12月29日,财政部根据《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》制定了《企业会计制度》,于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内执行。执行《企业会计制度》后,《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》同时废止。

在此可以看出,《企业会计制度》在2001年1月1日只是暂在股份有限公司范围内执行,《房地产开发企业会计制度》并没有明文规定废止,也就是在股份有限公司以外的房地产开发企业仍可以执行《房地产开发企业会计制度》。

(三)企业会计准则

2006年2月25日,财政部为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》等国家有关法律、行政法规,制定并发布了《企业会计准则第1号——存货》(财会[2006]3号)等38项具体准则,自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行,执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

《企业会计准则(2006)》适用范围为上市公司,并鼓励其他企业执行,也就是说,在上市公司之外的非上市公司的房地产开发企业中,可以暂不执行《企业会计准则(2006)》,暂不执行《企业会计准则(2006)》的企业可能仍执行《企业会计制度》,还可能仍执行《房地产开发企业会计制度》。

由此可见,目前《企业会计制度》、《房地产开发企业会计制度》并没有明文废止,我国房地产开发企业执行的可能是《企业会计准则(2006)》,还可能是《企业会

计制度》，还可能是《房地产开发企业会计制度》。要想对房地产开发企业会计进行全面的了解，尤其是对房地产开发企业进行审计时，需要分清该公司执行的是哪一种会计制度。在本书中，我们以《企业会计准则（2006）》及其应用指南为依据进行介绍。

二、房地产开发企业会计核算的特点

房地产开发企业不同于一般工商企业，其开发产品特点决定了开发经营的特点，房地产开发产品和开发经营的特点决定了其会计核算上的特点。

（一）房地产开发产品的特点

房地产开发企业的开发产品与一般工商企业的产品相比，具有位置固定、产品多样性、开发周期长、投资额大及价值高等特点。

1. 位置的固定性

房地产又称不动产，房地产开发产品本身不能移动，如一经移动，其物质状态将会发生经济、功能的全部或部分损失。房地产开发产品的不可移动性决定了位置的固定性。

2. 产品多样性

房地产开发产品按照使用目的不同分为住宅、办公、商业、酒店等多种不同类型，由于房地产的不同购买者的经济能力、文化程度、职业、年龄、生活习惯、审美观点等不同，不同类型的房地产又有不同的设计，房地产产品设计还受当地人文环境和居民生活习惯等因素影响，因此决定了房地产开发产品具有多样性的特点。

3. 开发周期长

房地产开发产品从项目前期调研开始，经过选址立项、征地拆迁、安置补偿、勘探设计、报建招标、施工建设、建筑安装、配套工程及绿化环卫工程等各个开发阶段，到竣工验收直至销售移交，开发周期少则一年，多则数年才能全部完成。

4. 投资额大

房地产开发产品本身的造价很高，需要不断地投入资金，少则上百万，多则上千万、几个亿，甚至上百亿。

5. 价值高

在所有商品中，房地产开发产品属于价值较高的一类，一方面是单位价值高，另一方面为总体价值大，随着现代城市建设和经济的发展，房地产规模越来越大，加上建筑标准和豪华程度也越来越高，使得房地产价值越来越高昂。

（二）房地产开发经营的特点

房地产开发企业的开发产品的特点决定了其开发经营的特点：

1. 开发经营业务的复杂性

复杂性包括两个方面:一是经营业务内容复杂。企业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。二是涉及面广,经济往来对象多。企业不但因购销关系与设备、材料物资供应单位等发生经济往来,而且因工程的发包和招标与勘察设计单位、施工单位发生经济往来,还会因受托代建开发产品、出租开发产品等与委托单位和承租单位发生经济往来。

2. 房地产开发的单件性

由于房地产开发的位置的固定性和房地产开发产品的多样性,开发产品具有单件性的特征,不能批量开发,没有其他行业那种显著的规模效应。

3. 房地产开发经营的计划性

企业征用的土地、建设的房屋、基础设施以及其他设施都应严格控制在国家计划范围之内,按照规划、征地、设计、施工、配套、管理“六统一”原则和企业的建设计划、销售计划进行开发经营。

4. 房地产开发的经营风险大

房地产开发企业处于市场之中,不仅受经济周期的波动影响,还受到国民经济运行状况、城市化进程及行业政策指引等宏观因素影响。在房地产开发中存在着市场风险、政策风险等外部风险和经营风险、财务风险等内部风险。开发产品单位价值高、建设周期长、负债经营程度高、不确定因素多,一旦决策失误,销路不畅,将造成大量开发产品积压,使企业资金周转不灵,导致企业陷入财务困境。

(三) 房地产开发企业会计核算的特点

由于房地产开发产品、开发经营的上述特点,导致房地产开发企业的会计核算具有以下的特点。

1. 存货核算的特殊性

因房地产开发企业的营业周期长,故房地产开发企业的存货与一般工商企业的存货相比有两个明显的特点:第一,其他企业拥有的土地使用权一般作为无形资产核算,而房地产开发企业的土地使用权是作为存货核算的;第二,房地产开发企业的存货的借款费用可以进行资本化。

2. 预收账款核算的特殊性

由于房地产开发企业的投资额大,营业周期长,房地产开发企业大多实行商品房预售制度,由于项目尚未完工,即使开发产品已预售完毕,其预售款项只能计入预收账款,一般房地产开发企业在收入确认前无法确认为收入,预收账款余额比较大。鉴于房地产开发企业预售账款的特殊性,会计上要求房地产开发企业在预收账款项目附注中,除列示账龄余额外,还应列示期末余额、预计竣工时间和预售比例。

3. 收入核算的特殊性

由于房地产开发企业的特殊性,使其收入核算有收入多样性、收入确认的特殊性和各期收入的波动性等特点。

(1)收入的多样性。房地产开发产品的形式包括土地、商品房、配套设施和其他建筑物等,商品房的形式又包括住宅、办公、商业、酒店等多种不同类型,所以房地产的收入形式也具有多样性的特点。

(2)收入确认的特殊性。由于房地产开发产品和开发经营的特殊性,在会计核算时,其收入的确认同一般工商企业相比具有一定的特殊性。房地产开发产品的价值高、开发周期长,需要大量的资金,销售往往采用预售办法,预售属于远期交易,造成收款期与房屋交付期不一致,再加上销售房地产不但需要实物交付还需要产权转移,所以房地产收入确认非常特殊,实务界和理论界对此存在较大的争议。

(3)各期收入的波动性。房地产开发企业的开发周期较长,在项目建设期内需要投入大量资金,并发生大量费用,但由于项目尚未完工,其预售款项无法确认为收入,只能计入预收账款,因此项目建设期内业绩不佳。项目验收后,则大量预售款项确认为收入。一般而言,在房地产投资建设的初期往往面临资金投入大而收入较少的现象,但在建设后期资金投入相对较少而收入大量增加。

4. 成本核算的特殊性

房地产开发企业的成本既不是完全成本,也不是制造成本,成本核算有其特殊性。

(1)核算时间跨度长。由于房地产开发周期长,所以使成本核算的时间跨度很长,往往超过一年,甚至数年。

(2)开发产品的成本组成不同。由于房地产开发企业的产品种类多,且设计的多样性,导致开发产品的成本组成具有很大的差异,使得成本核算非常复杂,因此在进行房地产成本核算时,要求根据具体情况进行分析核算。

(3)各步骤之间的成本不能明确区分。由于房地产开发的周期长,涉及的施工单位多,房地产开发需要不同工种的施工单位协同作业,属于多步骤生产。但它与制造业不同,各工种可在同一时间、同一地点进行平行交叉或立体交叉作业,各生产步骤之间并无明确的时间或地点界限,因此在会计核算上,难以准确计算各步骤开发产品的成本。

另外,房地产开发企业的成本核算还存在不同项目核算差异大、滚动开发核算难度大等特点。

5. 房地产开发企业的产品售价与其成本不配比

一般商品的售价总是围绕其成本上下波动,房地产开发产品的成本载体是整个建设工程,而销售则是以楼层或户型为单位,这样就造成单个楼层或户型的售价

明显与其成本不配比。如同一结构的房屋,低层建筑施工成本低于高层建筑施工成本,但销售时低层售价却高于高层售价;又如“丁字形”楼房虽然同楼层成本一样,但由于朝向不同,其售价相差也很大。通常房地产开发企业的成本结转方法是:按当期竣工后的核算对象的总成本除以总开发建筑面积,得出每平方米建筑面积成本,然后再乘以销售面积得出本期销售成本。这样均摊计算的结果没有考虑房屋楼层、朝向的因素,在一定期间的经营成果就可能不真实。

三、房地产开发企业会计科目设置

为了对房地产企业的经营活动进行会计核算,必须要设置相应的会计科目。会计科目是对会计要素进行分类所形成的具体项目,是设置会计账户的依据。

会计科目按其提供会计信息的详细程度不同,可分为总分类会计科目和明细分类会计科目。根据《企业会计准则——应用指南(2006)》的统一规定,并根据房地产开发企业经营的特点和会计核算的需要,房地产开发企业设置如下总分类会计科目。

表 1-1 房地产开发企业会计科目表

序号	编号	会计科目名称	序号	编号	会计科目名称
		一、资产类			二、负债类
1	1001	库存现金	45	2001	短期借款
2	1002	银行存款	46	2101	交易性金融负债
3	1012	其他货币资金	47	2201	应付票据
4	1101	交易性金融资产	48	2202	应付账款
5	1121	应收票据	49	2203	预收账款
6	1122	应收账款	50	2211	应付职工薪酬
7	1123	预付账款	51	2221	应交税费
8	1131	应收股利	52	2231	应付利息
9	1132	应收利息	53	2232	应付股利
10	1221	其他应收款	54	2251	其他应付款
11	1231	坏账准备	55	2401	递延收益
12	1401	材料采购	56	2501	长期借款
13	1402	在途物资	57	2502	应付债券
14	1403	原材料	58	2701	长期应付款
15	1404	材料成本差异	59	2801	预计负债
16	1405	开发产品	60	2901	递延所得税负债