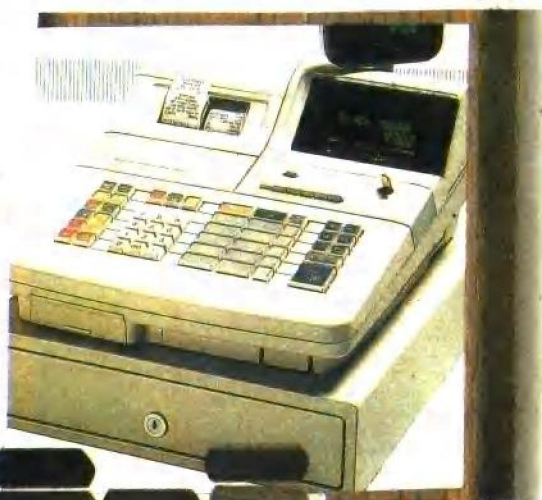


房地产开发企业 会计制度问题详解

新会计制度问题详解丛书

主
编
李
天
民



红旗出版社

新会计制度问题详解丛书

季渝萍 编著

房地产开发企业会计制度问题详解

红旗出版社

(京)新 登字 108 号

编 著 者 季渝萍

责任编辑 张素兰 封面设计 马占春

出 版 红旗出版社(北京沙滩北街 2 号)

发 行 新华书店北京发行所

排 版 中国纺织出版社印刷厂

印 刷 北京市密云县印刷厂印刷

787×1092 1/32 32 开 6.25 印张 138 千字

1994 年 1 月 北京第 1 版 1994 年 1 月北京第 1 次印刷

印 数 1—5000 册

ISBN 7-80068-583-7/F·91

定 价 6.4 元

编 委 会

主	编:李天民	著名会计学家,中央财政金融学院教授		
副主	编:石磐若	吴少平	张宏	
特邀	编委:王宏	李燕	杨荣学	王发旺
	李富孝	胡勤民	庄岩	范乐荣
编	委:丁芸	李庆华	林秀香	王焕彬
	李渝萍	刘宝柱	李新华	游有旺
	刘国丽	秦伴义	徐霄	薛岩
	马增俊	赵小妹	舒小玲	鲍小蕾
	刘颖	金怡	张燕平	高素琴
	曹承章	王蕊	杜宁	方丽华
	胡俊华	胡春辉	何松林	

目 录

第一篇 概论

第一章	房地产及其特性和主要活动.....	(1)
第二章	会计改革的必要性及其主要内容.....	(4)
第三章	房地产开发企业会计核算的特点	(10)
第四章	会计要素	(13)
第五章	会计科目	(16)
第六章	会计准则	(18)

第二篇 会计实务

第一章	资产	(21)
一、资产的定义.....		(21)
二、资产的种类.....		(22)
三、资产的核算.....		(23)
(一)货币资金的核算		(23)
(二)短期投资的核算		(31)
(三)应收款项的核算		(38)
(四)存货的核算		(48)
(五)长期投资的核算		(73)

(六)固定资产的核算	(83)
(七)无形资产的核算	(97)
(八)递延资产与其他资产的核算	(100)
第二章 负债	(103)
一、负债的定义	(103)
二、负债的种类	(104)
三、流动负债的核算	(105)
四、长期负债的核算	(118)
第三章 所有者权益	(125)
一、所有者权益的涵义	(125)
二、资本金制度	(126)
三、所有者权益的会计核算	(128)
(一)实收资本的核算	(128)
(二)资本公积金的核算	(131)
(三)盈余公积金的核算	(133)
(四)未分配利润的核算	(135)
第四章 营业收入	(136)
一、营业收入的涵义	(136)
二、经营收入的核算	(137)
三、其他业务收入的核算	(143)
第五章 成本费用	(145)
一、开发产品成本与期间费用	(145)
二、费用的分类	(146)
三、开发产品成本的核算	(146)
四、期间费用的核算	(159)
第六章 利润及其分配	(162)
一、利润的涵义及其构成	(162)

二、利润形成的核算	(164)
三、利润分配的内容与核算	(170)
第七章 会计报表	(173)
一、会计报表及其编制的基本要求	(173)
二、资产负债表	(174)
三、损益表	(181)
四、财务状况变动表	(184)
五、利润分配表	(188)

第一篇 概论

第一章 房地产及其特性和主要活动

所谓房地产,是房产和地产的合称。房产是指建设在土地上的各种房屋,包括住宅、厂房、仓库、商业、服务、文化、教育、办公、医疗和体育用房等;地产是土地和地下各种基础设施的总称,包括供水、供热、供气、供电、排水、排污等地下管线以及地面道路等。房产和地产是紧密联系不可分割的,一方面,房屋必须建在土地上,另一方面,地下的各项设施都是为房屋主体服务的,是房屋主体不可缺少的组成部分。在此,人们通常把房产和地产合称为房地产。

由此可见,房地产和其他产品有着明显的区别,它的主要特性有:

(一) 房地产位置的固定性

工业产品具有可移动性,它在生产出来后可以通过火车、轮船等运输工具运往全国乃至世界各地,但房地产产品却不可能做到这一点。现代科学技术的发展甚至可以移动房屋,但不论其外形如何、性能怎样、用途如何,都必须固定在一定的地方,不能随便移动其位置。总之,房地产位置的固定性,使得房地产的开发、经营等一系列经济活动必须就地进行,从而使房地产具有地区性的特点。

(二) 房地产的单一性

尽管房地产体积庞大、结构复杂、内容繁多、用途广泛,但它却总是单件产品,它不可能象工业产品那样按照同一套图纸和方案大量复制。每一栋房屋会因用途、结构、材料和面积等的不相同而产生诸多的相异之处,即便是房屋的用途、结构、材料和面积等完全相同,它也会因建造的地点、时间和房屋的气候条件等的不相同而相差甚远。每一块土地也会因所在地区,工程地质条件、水文地质条件和土地用途的不同而不同。另外,房地产的开发过程也存在着很大差别,世界上不存在完全相同的房地产开发过程。因此,在经济上不可能出现大量供应同一房地产的情况。

(三) 房地产的耐久性

房屋和土地是相当耐久的资产。土地具有不可毁灭性,它具有永恒的使用价值;房屋一经建设完成,只要不被拆毁和破坏,使用期限一般可达数十年乃至百年以上。由于房地产的耐久性,一般可获得长期信贷。

(四) 房地产开发建设周期长,投资大

一般地说,房地产开发建设周期比其他商品生产周期要长得多。一栋上千平方米的楼房仅建筑安装施工生产就需要半年以上的时间,如果考虑在此之前的土地征用等一系列工作和有关的配套建设,需要的时间就更长。同时,房地产开发建设需要巨额的投资,一栋几千至上万平方米的楼房,仅建筑安装工程造价就高达几十万元甚至几百万元。这也决定了房地产开发建设投资周转慢,周转率低。

(五)房地产业涉及到相当多的法律法规

目前,我国房地产业相关的法律法规主要有民法、企业法、中外合资经营企业法、土地管理法、经济合同法、继承法、婚姻法、城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例及各种税法等。

(六)房地产业与多个行业密切相关

房地产业与建筑业、建材业、金融业、自来水生产供应业、交通运输业、邮电业、煤气生产供应业、市政、园林、油漆化工、家具、家用电器、商业服务业等行业有着密切的关系。房地产业的发展可以带动这些行业的发展,但也依赖于这些行业的发展。房地产业是一个知识密集,涉及有关专业知识最多的行业,房地产投资和经营需要各方面的专门人才。

(七)房地产的保值性、增值性和相互影响性

由于土地面积是固定不变的,而随着社会的发展、人口的增加、经济的繁荣,对土地的需求日益增长,所以房地产价格总的趋势是不断上涨,房地产有着保值和增值的功能。

房地产价格是相互影响的。某一房地产的价格往往取决于其周围其他房地产的状况,而兴建一座建筑物或修筑一条道路,对其周围房地产的价格有很大的影响。

房地产的这些特性对房地产投资和经营具有很大影响。房地产投资策略的制定、决策和经营都必须考虑房地产的这些特性。

房地产业的主要活动包括土地开发、房屋开发、房地产经营、房地产的管理和服务等。

第二章 会计改革的必要性 及其主要内容

我国房地产开发企业(以下简称开发企业)——原称国营城市建设综合开发企业——的会计核算,以往依据的是财政部于1988年10月制定并于1989年1月1日起施行的《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》(以下称为旧制度)。这一会计制度与原有的财务管理和财务制度的要求是相互配合、一脉相承的,对加强开发企业的财务管理与会计核算、提高其经营管理水平和经济效益,无疑具有重要作用。但是,随着改革开放的进一步深入和扩大,特别是社会主义市场经济的建立与发展,旧的财务会计中固有的问题已日益显露,突出表现在:

1. 旧的财务会计制度是按不同的行业和所有制分别制定的。不同类型企业之间存在较大差别,不能为企业间的公平竞争创造条件。

2. 旧的财务会计制度带有较浓厚的计划经济色彩,体现着较多的直接管理,企业缺乏应有的财务自主权。而一些改革开放中新产生的大问题尚未进行规范,不利于政府部门转变对企业的管理职能;不利于企业转换经营机制,使之成为自主经营、自负盈亏的市场主体。

3. 旧的财务会计制度规定的一些方法、原则,特别是财务报告体系,同国际通行的国际惯例差距较大,不适应扩大对外开放和对内搞活的需要。

4. 旧的财务会计制度没有体现资本保全原则的要求,不利于保护投资者的合法权益。

由此可见,旧的财务会计制度已经严重妨碍了经济体制改革进行深入进行和对外开放的不断扩大,改革旧制度、建立新制度的需要已经刻不容缓。所以,这次财务会计制度的改革,是“大举措”,是“模式性转换”。目前,我国的会计改革已经取得了实质性突破,它具体包括以下几个方面:

- (一)突破了现行的会计核算管理模式,
扩大了制度的适用范围

会计准则适用于设立在我国境内的所有企业,使我国各行各业的企业会计核算都有共同遵循的规范,使各种所有制、各部门和各行业的会计制度能够建立在统一可比的基础上。旧制度只适用于经批准成立的国营城市建设综合开发企业(包括从事城市土地开发和房地产业务的企业)。集体所有制开发企业是否参照执行,由各省、自治区、直辖市财政部门自行确定。而新制度适用于设立在中华人民共和国境内的所有房地产开发企业,包括:全民所有制、集体所有制、私营和外商投资等各类经济性质的房地产开发企业;有限责任公司和股份有限公司等多种组织形式的房地产开发企业;承包、租赁等不同经营形式的房地产开发企业以及其他行业中独立核算的房地产开发企业。

- (二)改革固定资产折旧制度,促进企业技术进步

1. 改革固定资产确认标准

在旧制度中,固定资产的确认标准有两条:①单位价值在规定限额以上(1000元、1500元和2000元);②使用年限在一年以上。不同时具备这两个条件的劳动资料为低值易耗品。

新制度对固定资产确认标准是从两个方面作出规定:其

一,房屋及建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与开始经营有关的设备、器材、工具等,只要使用年限在一年以上,即为固定资产(换言之,无价值标准要求);其二,不属于开发经营使用的主要设备等物品,确认为固定资产的条件是同时具备:①单位价值在 2000 元以上,且②使用年限二年以上。不同时具备这两个条件为低值易耗品。

2. 允许选择运用加速折旧方法

旧制度规定开发企业采用“平均年限法”或工作量计提折旧。新制度在折旧方法的使用上,给予开发企业较大的灵活性,允许企业报经中国人民建设银行总行和财政部批准,对技术进步较快或者使用寿命受到工作环境影响较大的施工机械和运输设备,使用加速折旧方法,包括“双倍余额递减法”和“年数总和法”计提折旧,加快企业投资回收;企业折旧全部免缴“两金”。

3. 缩短折旧年限,确定折旧弹性区间

旧制度规定的固定资产折旧年限较长,固定资产技术进步等无形损耗因素的影响和不同地区、不同企业之间的差别没有得到应有的考虑。新制度鉴于此种情况,首先缩短了折旧年限。在固定资产的分类上由原来 29 类 433 项简化为 20 多类,在原有折旧年限 18 年左右缩短为 13~15 年左右,平均缩短 20~30%;折旧率由现行平均水平 5.5%,提高到 6.8~7.8%,平均提高 1.3~2.4 个百分点。同时,在缩短折旧年限的基础上,又制定了折旧年限的弹性区间,即规定了各类固定资产折旧年限的上限和下限。(详情请参见附录《企业固定资产分类折旧年限表》)同时,新制度改进了大修理提取办法,将实际发生的修理支出直接计入成本费用,对修理费用发生不均衡或者一次性支出数额较大的,可采取预提或者分期摊销

的办法。

(三)改革资金管理办法,建立资本金制度,明确产权关系

旧制度将开发企业的资金划分为五个部分,即:开发经营基金、其他单位投入资金、借款及债务、预收及应付款和专用基金。由此可见,旧制度对资金的划分形式已打破了传统的“固定”、“流动”与“专用”的概念。在“开发经营基金”的管理上,旧制度还提出:计提固定资产折旧不形成折旧基金;发生固定资产折旧、转让以及固定资产盘盈、盘亏和清理、报废,均不增减“开发经营基金”;除了经同级财政部门批准拨入部门收回投资外,“开发经营基金”一律不得减少。从一定意义上讲,旧制度在“开发经营基金”管理上已基本体现了资本保全原则的要求。但是,由于旧制度在制定时,社会主义市场经济作为我国经济体制改革的目标模式尚未确立,所以它难免带有计划经济的色彩,在整个资金管理上资本保全原则并未得到充分体现。例如,旧制度中仍保留着“专用基金”;当年提取的折旧数额还要作为基数计交“能源交通重点建设基金”和“预算调节基金”;资金使用原则上仍然要求“专款专用”,等等。

新制度将企业的资金来源按筹资渠道和形成基础划分为所有者权益和负债两大类。各方投资者投入企业的资金以及由这些资金增值等原因形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润构成企业的净资产,代表着投资者(所有者)在企业的权益(即所有权),在企业存续期内,供企业长期使用。企业借入的资金和应付未付的款项构成企业的负债,代表债权人对企业的要求权,不归企业永久性使用,必须按期归还或偿付。为了适应建立企业资本金制度的需要,新制度确立了资本

保全的核算要求。

(四)改革成本管理制度,实行制造成本法

旧制度在成本核算上采用完全成本法,即将开发经营过程中发生的各种费用(包括管理费用)全部计入企业开发经营成本。这种做法与会计上的配比原则不相符合。

新制度要求核算开发产品成本使用制造成本法,将开发经营过程中发生的费用分为直接费用、开发间接费用(建造费用)和期间费用三类。将当期发生的管理费用和销售费用直接计入当期损益,以大大简化成本核算,真实反映当期经营状况。同时,根据市场经济条件下存在经营风险的情况,允许企业按应收帐款的一定比例计提坏帐准备金,允许企业存货采用后进先出法核算等,体现了国际通行的会计稳健原则,以有助于增强企业市场意识和风险意识。改进研究开发支出,允许企业一次或者分期摊入成本费用,且不受比例限制,这比旧制度提取基金的办法更有利于鼓励企业科技进步。

从成本构成角度比较,制造成本法和完全成本法下相同的项目是:土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建安工程费、公共配套设施费;不同之处是:制造成本法下增设了“开发间接费用”项目,而取消了完全成本法下的“利息支出”和“管理费用”项目。

(五)改革利润的计算与分配方法,实现利润分配规范化

1. 改革利润总额的构成

旧制度规定,开发企业的利润总额等于建设场地利润、商品房销售利润、代建房结算利润、配套设施销售利润、代建工程结算利润、房屋经营利润、其他销售利润之和,加上营业外

收入,减去营业外支出。这样的规定对开发企业利润的反映并不完整。

新制度规定,企业的利润由营业利润、投资净收益和营业外收支净额构成。营业利润等于经营收入减经营成本、销售费用和销售税金及附加。投资净收益等投资收益(包括对外投资分得的利润、股利、债券利息、投资到期收回或中途转让取得款项高于帐面价值的差额,以及按照权益法核算的股权投资在被投资单位增加的净资产中所拥有的数额等)减去投资损失(包括对外投资分担的亏损,投资到期收回或者中途转让取得款项低于帐面价值的差额,以及按照权益法核算的股权投资在被投资单位减少的净资产中所分担的数额等)。营业外收支净额为营业外收入减去营业外支出。显然,新制度下利润的反映更为全面。

2. 允许企业税前补亏

旧制度规定企业年度内发生的亏损作为未弥补亏损反映,经财政部门批准后,视不同的情况予以处理,或由财政弥补,或由企业以后年度利润弥补。

新制度改革的补亏办法,规定企业发生的年度亏损,可以用盈余公积金弥补,也可以用下一年度的税前利润等弥补;下一年度利润不足弥补的,可以在5年内延续弥补。

3. 取消企业税后留利分配形成专用基金的办法

旧制度规定企业的税后利润,应当根据主要用于开发经营的原则,建立各种专用基金,包括生产发展基金、后备基金、职工福利基金和职工奖励基金,如有新产品试制任务,企业还要增设“新产品试制基金”。各项基金的具体比例以及生产发展基金用于补充自有资金的尺度由主管部门与建设银行共同商定。

而新制度规定,开发企业的利润分配顺序为:①补偿被没收财物损失,支付各种税收的滞纳金和罚款;②弥补企业以前年度亏损;③提取法定盈余公积金。法定盈余公积金,按税后利润扣除前两项后的10%提取;④提取公益金;⑤向投资者分配利润。例如股份企业,即为:支付优先股股利;提取任意盈余公积金;支付普通股股利。

(六)建立新的会计报表体系和财务评价指标体系

旧制度规定,开发企业应对外编报的会计报表共有九种,有资产负债表、应上交及应弥补款项明细表、利润表、利润分配表、主要开发产品(工程)销售利润明细表等。不同组织形式的房地产开发企业的报表种类、格式、项目分类和指标口径等方面都不一致。

新制度规定,开发企业对外报表为资产负债表、损益表、财务状况变动表和利润分配表,而且报表的统一性与横向可比性都大大提高了。此外,新制度还确立了一个新的财务评价指标体系,该体系由①偿债能力指标——流动比率和速动比率;②营运能力指标——存货周转率;③盈利能力指标——资本金利润率、销售利税率、净值报酬率等三类指标构成。新制度采用了国际通行的会计报表体系,使我国会计与国际会计惯例靠拢迈出了很大一步。

第三章 房地产开发企业会计核算的特点

以开发经营资金及其运动过程为对象的开发企业会计是一门独具特色的专业会计。随着我国房地产开发事业的兴旺发展,它将在我国经济建设中发挥越来越大的作用,并将成为