

# 房地产开发企业会计核算之我见

陈光明

(江苏盱眙县社会医疗保险管理处 江苏盱眙 211702)

**【摘要】** 本文根据会计准则、会计制度的相关规定,结合实践分析研究了房地产开发企业的会计制度适用、应增设的会计科目、开发成本的计算和分摊等相关问题。

**【关键词】** 房地产开发企业 建筑成本 土地成本 面积比例法 估价修正法 售价比率法

1993年财政部印发了《房地产开发企业会计制度》,但近年来随着《小企业会计制度》、《企业会计制度》的颁发施行,基于旧企业会计制度体系的《房地产开发企业会计制度》适用空间越来越窄,加之房地产开发企业的会计核算在客观上存在一些复杂因素,因此随之产生了诸多问题。本文将对房地产开发企业的会计核算进行探讨。

## 一、会计制度的适用

我国现行会计制度除《农民专业合作社财务会计制度》外,共分为《小企业会计制度》、《企业会计制度》、现行企业会计准则和行业会计制度等四个会计制度体系。

1.《小企业会计制度》中涉及房地产开发企业会计核算的内容。所谓房地产开发行业中的小企业,是指不能同时满足从业人员数100人以上、年销售额1000万元以上两个条件的房地产开发企业。按照财政部和国家税务总局的规定,自2005年1月1日起,凡符合上述条件的包括房地产开发企业在内的各类小企业,除已按规定要求或规定程序执行《企业会计制度》或现行企业会计准则的企业外,都应执行《小企业会计制度》,不再执行1993年颁布的《房地产开发企业会计制度》。

2.《企业会计制度》中涉及房地产开发企业会计核算的内容。按照财政部的规定,《企业会计制度》于2001年起先后在股份有限公司和外商投资企业等单位施行,其他企业经批准也可以执行该制度。2006年财政部发布了现行的38项具体企业会计准则,规定自2007年1月1日起在上市公司范围内执行。据此,现有股份有限公司、外商投资企业中的房地产开发企业,除按规定执行现行企业会计准则的企业外,均应执行《企业会计制度》。

3.基于现行企业会计准则的会计制度涉及房地产开发企业会计核算的内容。现行企业会计准则及其应用指南,包括具体准则、对准则的解释、财务报表格式、会计科目和主要账务处理等,是一个完整的会计制度体系,暂在上市公司范围内执行。如果房地产开发企业为上市公司,或者按上市的母公司要求执行现行企业会计准则的,都应当执行基于现行企业会计准则的会计制度。

4.《房地产开发企业会计制度》中涉及房地产开发企业会计核算的内容。该制度是基于旧企业会计制度体系制定的。按照有关规定,房地产开发企业中的大中型企业,如果达不到执行现行企业会计准则的条件,也没有相关规定要求其执行新《企业会计制度》的,则仍可执行《房地产开发企业会计制度》。

## 二、应增设的会计科目

近年来已出台的会计制度中,都没有设置专门用于房地产开发企业的会计科目及核算办法,这给房地产开发企业的会计核算带来很大不便。但是,现行所有会计制度涉及会计科目设置的说明中都规定:在不影响对外提供统一财务会计报告的前提下,企业可以根据实际情况自行增设某些会计科目。根据这一规定,执行《小企业会计制度》、《企业会计制度》或现行企业会计准则的房地产开发企业,在执行各自适用的会计制度规定的基础上,可增设以下专门用于房地产开发企业会计核算的会计科目。

1.增设“开发成本”科目。该科目用于核算房地产开发的费用和成本,包括:①开支的拆迁补偿费、土地出让金或受让价款及相关税费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套设备费等;②开发采用出包方式的,根据预付给承包商的款项和工程进度估价的开发成本;③工程采用自营方式发生的各项成本费用;④分配应由开发产品承担的公共配套设施费、计提应上交有关部门管理的维修费和分摊的间接开发费用;⑤应予资本化计入产品成本的借款费用等;⑥结转开发完工并验收合格的房地产成本。

购入已拆迁平整的土地准备用于房地产开发的,可先记入“无形资产——土地使用权”科目,待开发时再以适当的分配方法分摊到“开发成本”的明细科目。

2.增设“开发间接费用”科目。该科目相当于工业企业的“制造费用”科目,核算为开发产品而发生的除应由行政管理部门承担的费用以外的各项间接费用。

3.增设“开发产品”科目。该科目用于核算已开发完工并验收合格的房地产。

4.增设“出租开发产品”科目。该科目用于核算用于出租经营但尚未转为固定资产的土地和房屋。

5. 增设“周转房”科目。该科目用于核算安置拆迁居民周转使用的房屋。

编制资产负债表时, 以上增设的5个会计科目的期末余额均应计入报表的“存货”项目。

### 三、房地产开发企业建筑成本、土地成本的计算和分摊

房地产开发企业的开发产品成本可划分为建筑成本和土地成本两大类, 即“开发产品成本=建筑成本+土地成本”。建筑成本构成比较复杂, 既包括前期费用和房屋建造成本, 又包括与开发产品相关的配套设施费用, 以及预提的商品房维修费、白蚁防治费等其他间接费用; 土地成本构成比较简单, 即取得用于开发的土地及土地使用权的全部支出。

建设一幢房屋或者在同一地块上建设若干幢房屋, 往往因用途不同、建筑结构不同甚至因楼层不同而有不同的售价。但是开发房地产的成本, 特别是土地成本往往是笼统的, 因此, 如何尽可能合理地计算和分摊完工产品的建筑成本和土地成本, 是房地产开发企业会计核算的一个难题。

如果开发的房屋用途相同、建筑结构也大致相同(如一个小区若干幢房屋都是成套住宅), 则可以采用按可计价销售的房屋面积比例计算和分摊建筑成本和土地成本。具体做法是: 将小区可出售房产连同归全体业主共有的道路、休闲场地等的全部开发成本(包括建筑成本和土地成本, 下同)之和, 除以可出售房屋的面积总和, 得出每平方米住宅的成本, 然后按各套住宅面积分摊产品成本。如果其中有少量房屋或其他可出售项目, 比如车库或车位, 采用统一的按面积分摊不尽合理, 则可通过估算方法, 将其估算的成本从总成本中剔除, 然后再按可出售成套住宅的面积分摊产品成本。这种成本分摊方法叫做可出售房屋面积比例法, 简称面积比例法。

但是, 面积比例法适用范围相对较小, 对于同一小区内开发的结构、用途不同的房屋, 此法并不适用。一般情况下, 对成片开发不同用途、不同结构的房屋, 建筑成本可采用估价修正法进行计算和分摊, 土地成本可采用售价比率法进行计算和分摊, 而且这两种方法应合并进行、分步实施。

第一步, 用估价修正法计算和分摊建筑成本。估价修正法是通过建筑成本的估算数额进行修正, 计算出各种不同结构房屋建筑成本的方法。这种方法应分步实施:

(1) 估算房屋单位建筑成本。房屋单位建筑成本是指每平方米可出售房屋应分摊的建筑成本, 应包括: ①房屋自身的建筑成本; ②应分摊小区内道路、围墙、休闲场地、休闲设施等附属设施的建筑成本; ③应分摊其他间接费用构成的开发成本等。单位建筑成本采用估算方法确定后, 再按可出售房屋面积估算出开发产品建筑总成本, 即: 开发产品估算的建筑总成本=∑(不同结构的房屋面积×该结构房屋估算的单位建筑成本); 如果可出售开发产品有少量项目单位建筑成本明显偏低或偏高, 也可按估算成本将其单独计算并从总成本中剔除。

(2) 计算修正系数。修正系数=已决算(或按合同及招标预算)的建筑总成本÷开发产品估算的建筑总成本。如果可出售开发产品中有少量项目是单独计算成本的, 应将已单独计

算的成本从“已决算的建筑总成本”中扣除。如果建筑总成本无法确定或预估, 则不计算修正系数, 而以上步骤中的“开发产品估算的建筑总成本”为建筑总成本。

(3) 计算不同结构房屋应分摊的建筑成本和单位建筑成本。各类结构的房屋建筑成本=该类房屋估算的建筑总成本×修正系数; 该类房屋单位建筑成本=该类房屋建筑成本÷该类房屋面积, 或该类房屋单位建筑成本=估算的单位建筑成本×修正系数。如果竣工决算或预算对不同结构的房屋直接建造成本反映得比较明确, 则在分摊时应只计算配套设施费、附属费用等间接费用, 且应根据具体情况选择采用面积比例法、估价修正法。

第二步, 采用售价比率法计算和分摊土地成本。售价比率法是以房屋单位售价为基础计算和分摊开发房屋土地成本的方法。通常, 房屋售价的高低除取决于房屋结构外, 更主要的是取决于房屋的地理位置, 同样结构的房屋, 门面房售价高于住宅房, 主要原因是门面房“地势好、地价高”。因此, 计算既有住宅用房又有商业用房的开发成本时, 采用售价比率法较为适宜。售价比率法也需分步实施(以同时开发住宅房和非住宅房为例):

(1) 应计算或预估不同结构、不同用途房屋的总售价和平均售价。

(2) 运用售价比率法计算非住宅房超额成本售价, 以剔除房屋结构对房屋售价的影响。运用售价比率法计算和分摊土地成本时, 应将开发的房屋划分为价格相对较低的住宅房和价格相对较高的非住宅房两大类, 将非住宅房高于住宅房的成本称为超额成本, 将与超额成本相对应的售价称为超额成本售价。超额成本售价=超额成本×(1+成本毛利率); 各类非住宅房超额成本售价=(该类非住宅房单位建筑成本-住宅房单位建筑成本)×该类非住宅房总面积×(全部房屋售价总额-全部房屋成本总额)。

(3) 计算土地成本比率。土地成本比率是指土地成本与剔除超额成本售价后的售价总额的比率。土地成本比率=占用土地的全部成本(土地使用权价值)÷(全部房屋售价总额-超额成本售价合计)×100%。

(4) 计算不同用途房屋应分摊的土地成本。住宅房应分摊的土地成本=该类房屋售价×土地成本比率; 非住宅房应分摊的土地成本=(该类房屋售价-该类房屋的超额成本售价)×土地成本比率。

以上各公式中的“售价”, 凡已售出或已用不变价预订售出的, 以实际售价或预订价为准; 尚未售出或虽已订出价格但可能有浮动的, 以预估售价为准; 第二步分摊土地成本公式中的房屋建筑成本应以第一步中计算的建筑成本为准; 全部房屋总成本应为建筑总成本和土地成本总额之和。

#### 主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
2. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2006. 北京: 人民出版社, 2007