

关于回迁房的会计处理与 税务成本的分析

布 正 ■

以非货币性形式支付的拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出,尽管其行为具有特殊性,但笔者认为其会计处理适用《企业会计准则第7号——非货币资产交换》的规定,且开发产品的会计成本与计税成本有共同之处。

例:JN房地产开发公司开发项目占地100 000 m²,土地成本已发生并向当地国土局支付土地出让金7 500万元;另外,在本项目中需要按照1:2的面积比例,与拆迁户兑现回迁房800套(回迁房150m²/套)。

开发项目分三期进行建设。一期项目占地面积30 000m²,二期项目占地面积30 000m²,三期项目占地面积40 000m²。2010年5月,完成一期6栋900套共135 000m²的楼房建设,建安成本实际支出27 000万元(基础设施费、公共配套设施费等暂不计),一期有回迁房500套,剩余的300套回迁房分别在二、三期待建。假设一期商品房对外售价为4 000元/m²。请确定第一期完工开发产品的会计成本和计税成本(本例不考虑补价与相关税费)。

(一) 第一期完工开发产品的会计成本的确定

1. 支付土地出让金与发生的建安支出(单位:万元,下同)

借:开发成本——土地征用费及拆迁补偿费 7 500
贷:银行存款 7 500
借:开发成本——建筑安装工程费 27 000
贷:银行存款 27 000

2. 第一期回迁房500套与土地成本的账务处理

JN公司与被拆迁户的房产拆迁补偿行为符合《企业会计准则第7号——非货币资产交换》规定,假设该交换具有商业实质,且换入换出资产的公允价值能够可靠计量,则“应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本”,即:“换出资产”指JN公司建造的商品房;“换出资产的公允价值和应支付的相关税费”指JN公司建造的商品房的市场价值;“换入资产”指被拆迁户的房产,即土地征用及拆迁补偿需要支出的费用。

在交付该500套商品房给被拆迁户时,可做如下会计处理:

借:开发成本——土地征用及拆迁补偿费 30 000

贷:主营业务收入 30 000

注:30 000=500×150×4 000

3. 为完整反映开发成本,按照第一期项目销售单价预提

二、三期项目土地成本

借:开发成本——土地征用及拆迁补偿费 18 000

贷:其他应付款——土地征用及拆迁补偿费 18 000

注:18 000=300×150×4 000

4. 土地成本合计:7 500+30 000+18 000=55 500(万元)

第一期项目应分配土地成本=第一期项目占地面积÷总土地面积×总土地成本=30 000÷100 000×55 500=16 650(万元);可售建筑面积单位工程成本=成本对象总成本÷成本对象总可售面积=(16 650+27 000)÷135 000≈3 233(元/m²)。

5. 第一期完工开发产品的会计成本

借:开发产品——一期 43 650
贷:开发成本——土地征用及拆迁补偿费 16 650
开发成本——建筑安装工程费 27 000

6. 结转换出500套回迁房(开发产品)的主营业务成本

借:主营业务成本 24 250
贷:开发产品——一期 24 250

注:24 250=500×150×(16 650+27 000)÷13 500

(二) 第一期完工开发产品的计税成本的确定

笔者认为,第一期完工开发产品的计税成本亦可按照“换出商品房的公允价值和应支付的相关税费”来确定,即第一期完工开发产品的会计成本与计税成本是相等的,则可按此成本作为后期计算企业所得税、土地增值税的扣除项目。

理由如下:第一,反映了换出资产的真实价值。以“换出商品房的公允价值和应支付的相关税费”来确定换入土地计税成本,可以真实反映企业流出资产的真实价值。第二,资产换出的事实存在,真实发生。通过与被拆迁户签订拆迁补偿协议,按照拆迁补偿协议约定,JN公司向被拆迁户补偿商品房时,双方应履行好签字、登记、确认手续,确定各被拆迁户安置到各回迁房。

销售退回资产负债表日后调整事项的 所得税处理

周 萍 ■

资产负债表日后调整事项(以下简称调整事项)的会计处理原则是调整资产负债表日已编制的财务报表。对于年度财务报告而言,调整事项往往涉及所得税的会计处理问题,具体应调整报告年度的当期所得税还是递延所得税,则应视具体情况而定。本文仅以销售退回为例分析调整事项中所得税的会计处理。

一、报告年度所得税汇算清缴之前发生的销售退回的会计处理

如果报告年度的销售在资产负债表日后事项涵盖期间发生退回,而且发生销售退回时企业报告年度所得税汇算清缴尚未完成,企业应该调整报告年度的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额和应交所得税。

例1:甲公司在2009年12月1日销售一批商品给乙公司,商品价款为200万元,增值税税额为34万元,商品的成本为160万元。甲公司发出商品后确认销售收入,并结转成本。2009年年末该笔货款尚未收到,甲公司对应收账款按照1%的坏账率计提了坏账准备。2010年1月12日由于已售商品存在质量问题,该批货物被退回。发生销售退回时,甲公司尚未完成2009年度所得税汇算清缴。甲公司适用的所得税

税率为25%。假设甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积;该公司财务报告批准报出日为2010年3月22日。

该销售退回业务属于资产负债表日后调整事项,甲公司的会计处理是:编制有关调整分录,然后调整报告年度(2009年)财务报表中有关的数字。

1. 编制的调整分录如下(单位:万元,下同):

(1) 调整销售收入:

借:以前年度损益调整	200
应交税费——应交增值税(销项税额)	34
贷:应收账款	234

(2) 调整销售成本:

借:库存商品	160
贷:以前年度损益调整	160

(3) 调整坏账准备:

借:坏账准备(234×1%)	2.34
贷:以前年度损益调整	2.34

(4) 调整应交所得税:

应交所得税的调整额为:(200-160)×25%=10(万元)

这里应注意的是,尽管根据调整分录(3),调整减少了2009年的资产减值损失2.34万元,但计算应交所得税的调

如此,以“换出商品房的公允价值和应支付的相关税费”来确定换入资产(土地)的计税成本是可行的,在年终进行企业所得税汇算清缴,或开发项目进行土地增值税清算时可将此成本列为扣除项目。

(三) 第二、三期土地成本的确定

第二、三期土地成本的确定,可依照上述方法进行。

一般情况下,后开发的产品价格会高于第一期开发产品销售价格,因此后期土地成本仍会增加,开发总成本也同样增加。在重新确定新的土地成本后,则需对前期已售商品房、未售商品房及固定资产进行补结转成本处理。

综上,以非货币性形式支付的拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出,可按照《企业会计准则第7号——

非货币资产交换》的规定进行处理,正确反应房开公司投入与产出的同时,在成本计量方面,也能够减少会计与税收的差异。另外,在对该项业务进行处理时,需要注意以下几点:

(1) 回迁房与商品房的交换时间与交换价格的确定。JN公司换出商品房的会计处理,可以在房屋交付使用或交钥匙期间同期进行,同时以该时点JN公司近期同类开发产品市场销售价格确定换出资产的公允价值。(2) 上述业务处理未考虑相关税费,需要考虑的相关税费有营业税及相关附加、土地增值税;但因开发项目没有清算,在交换之时尚无法确定单套商品房最终应交纳的土地增值税。■

(作者单位:广西荣联普泰税务师事务所有限责任公司)

责任编辑 武献杰