

上市(房地产)公司收入确认 及购并相关会计问题的探讨

□ 苏新龙 徐舒韵

目前,在收入确认方面,房地产开发企业的会计政策不统一。本文拟在对房地产收入确认的会计政策进行探讨的基础上,通过房地产上市公司会计实务案例与购并案例,进一步分析由于收入确认的会计政策变更而进行的追溯调整,并呼吁有关房地产会计的专业核算办法尽快出台,以规范房地产上市公司会计确认、计量、记录与报告。

一、上市(房地产)公司的收入确认问题

房地产开发企业销售收入确认由于各房地产企业具体情况的不同而存在差异。而现行会计制度,对房地产开发收入的确认都仅仅是一种原则性的规定,没有如制造企业销售收入的确认来得明确。《企业会计制度》第九十七条“房地产开发企业自行开发商品房对外销售收入的确定,按照销售商品收入的确认原则执行;如果符合建造合同的条件,并且有不可撤销的建造合同的情况下,也可按照建造合同收入确认的原则,按照完工百分比法确认房地产开发业务的收入”。而《企业会计制度》对商品销售收入的规定则在第八十五条:“销售商品的收入,应当在下列条件均能满足时予以确认:(一)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;(二)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;(三)与交易相关的经济利益能够流入企业;(四)相关的收入和成本能够可靠地计量”(《企业会计准则——收入》也有同样规定)。由于不同企业对“主要风险与报酬”等标准理解的不同,导致了房地产收入的确认有较大的差异。

第一种观点体现在《房地产开发企业会计制度》中的分期收款销售方式:“对土地和商品房采取分期收款销售办法的,可按合同规定的收款时间分次转入收入”,具体会计实务中略有不同,它不是“合同规定的收款时间”,而是分期“实际收到售房款时间”。这种观点认为,当签订《房屋预售合同》与收到预售房款后并前往政府土地与房屋产权部门办理预先登记备案后,该商品房的所有权就已经登记在案。房地产商对该商品房仅仅是代建(没有继续管理权),房地产

商对该商品房的主要风险与报酬已经转移(该商品房是升值还是贬值都与房地产开发公司无关,房地产开发公司不能将该套商品房二次销售),与交易相关的经济利益已经流入企业(预收房款),而相关的成本也可根据预算进行可靠确认。因此该观点认为,不管是“期房”还是“现房”,只要符合上述条件,收入即可予以确认,税务部门也是根据预收房款征收营业税(有些地方甚至预征企业所得税)。这种收入确认标准类似于《房地产开发企业会计制度》中的分期收款销售收入的确认。笔者认为,该观点尚不符合收入确认的原则(除了“现房”可确认收入外),尤其是成本根据预算(并未实际发生或大部分尚未发生)进行确认不可靠,故该观点有提前确认收入之嫌。

第二种观点认为,商品房预售开具的是“商品房预售专用发票”,仅仅标志着房地产企业预收了房款,相当于企业的“预收账款”,并不代表销售已经实现。而当商品房交付业主后的一段时间内,业主在办理产权时,还需经专业测量部门对商品房进行实地测量,按所测量的实际面积进行销售款的实际结算(多退少补),开具“正式售房发票”,此时会计意义上的销售收入才能确认。《房地产开发企业会计制度》中规定“已将发票结算账单提交给买主时,作为销售实现”即是这一观点的体现。

第三种观点认为,在第二种观点所阐述条件的基础上,商品房的产权还要过户到业主名下,才视为商品房的所有权已经转移,会计上才可确认收入。

笔者认为,当商品房已经交付业主时,企业已将商品所有权的主要风险与报酬转移给业主,由于商品房已经竣工并交付使用,工程成本也可可靠地计量,即可确认收入。如果待正式开具发票或办理商品房产权证,显然不符合会计上的实质重于形式原则。因此,第二种与第三种观点有推迟确认收入之嫌。

第四种观点(胡少先,2002)认为:房地产企业的收入实现,应具备以下四个条件:(1)工程已经竣工并验收合格;(2)具有经购买方认可的结算通知书;(3)履行了销售合同规定

的义务,且价款已经取得或确信可以取得;(4)成本能够可靠地计量。

第五种观点则介于第一种观点与第四种观点之间,认为“具有经购买方认可的结算通知书”这一标准的取得同样须耗费时日,往往业主已经入住(即商品房的风险与报酬已经转移)很久,工程结算通知书尚未取得。而且,“结算通知书”只是房地产开发商与建造承包商之间的财务关系,与业主关系不大,只要房地产开发商保证按时按质按量交房(允许有点误差,多退少补),并已经全部或大部分收取了房款,而且商品房的主体工程已经完成(该观点又有许多看法,如工程基本完工、主体工程完工、竣工或基本竣工等等),成本可以可靠确认,即可确认商品房的销售收入。

第六种观点与第五种观点基本类似,但要求房地产开发企业与业主办理入住(或交房)手续,或商品房办理竣工验收手续,或基本具备交房条件,或发出交房通知书等等。

笔者认为第五种观点或第六种观点来确认房地产的收入较为合适,且更倾向于第六种观点。

二、上市(房地产)收入确认会计政策变更问题

前已所述,上市(房地产)开发公司由于会计制度的不同,收入的会计政策可能会发生变更(即使执行同一会计制度,具体的收入确认标准也会不同)。假如某R上市公司持有下属控股子公司P房地产开发公司(以下简称P公司)80%的股权,P公司原执行《股份有限公司会计制度》的“完工百分比法”。即,(1)有建造合同,并且合同是不可取消的;(2)买方累计付款超过销售价格的一定比例(一般为50%);(3)其余应收款项能够收回;(4)开发项目的完成程度能够可靠地确定。但P公司2001年起执行《企业会计制度》,并采用上述收入确认的第六种观点确认收入,即P公司对房地产收入的会计确认为:(1)销售房款已全部收到或大部分收到(90%);(2)工程已经完工并经政府相关部门验收合格;(3)业主已前来办理交房手续或已发出交房通知书;(4)相关成本已能可靠计量。那么由于收入的会计政策变更是否采用追溯调整法?P公司按照《会计准则——会计政策、会计估计变更与会计差错更

正》及《企业会计制度》的有关要求进行追溯调整。具体如下:

截至2000年12月31日,P公司追溯调整前的资产负债表如表1:

表1
资产负债表
2000年12月31日
单位:元

名称	P公司调整前	P公司调整后	名称	P公司调整前	P公司调整后
资产			负债		
货币资金	25 442 484.43	25 442 484.43	短期借款	5 700 000.00	5 700 000.00
应收账款	13 345 960.00		应付账款	8 478 039.38	8 478 039.38
其他应收款	14 358 947.18	14 358 947.18	预收账款	490 509.03	13 836 469.03
坏账准备	1 400 350.83	576 692.83	应交税金	229 215.04	-2 419 958.02
应收款项净值	26 304 556.35	13 782 254.35	其他负债	329 008.68	329 008.68
预付账款	45 345 127.81	45 345 127.81	长期借款	65 000 000.00	65 000 000.00
存货	49 672 875.95	67 022 623.95	负债合计	80 226 772.13	90 923 559.07
流动资产合计	146 765 044.54	151 592 490.54	所有者权益		
长期投资	42 764 911.00	42 764 911.00	实收资本	100 000 000.00	100 000 000.00
固定资产原值	9 885 747.81	9 885 747.81	资本公积	2 642.79	2 642.79
累计折旧	979 626.52	979 626.52	未分配利润	18 206 661.91	12 337 320.97
固定资产净值	8 906 121.29	8 906 121.29			
无形资产			所有者权益合计	118 209 304.70	112 339 963.76
资产总额	198 436 076.83	203 263 522.83	负债及所有者权益合计	198 436 076.83	203 263 522.83

由于执行新的收入确认的会计政策,假设P公司全部应收账款13 345 960元已占确认收入的50%,即存在着26 691 920元不符合新的收入会计政策的确认标准,应予以追溯调整。该项收入已结转销售成本为17 349 748.00元,销售税金及附加为1 468 055.60元(相关营业税及附加均为营业收入的5.5%),所得税(原预交)为1 181 117.46元(设相关所得税率均为15%,下同),该应收账款已计提的坏账准备为823 658.00元。即采用追溯调整法对相关账户进行调整:

借:未分配利润	5 869 340.94
应交税金	2 649 173.06
存货(或开发成本)	17 349 748.00
坏账准备	823 658.00
贷:应收账款	13 345 960.00
预收账款	13 345 960.00

追溯调整后的会计报表见表1资产负债表调整后相关项目。

对于R上市公司而言,由于P公司收入确认的会计政策变更导致其未分配利润的减少,R上市公司同样也作如下追溯调整(假设R上市公司的利润分配政策是按当年实现利润的10%计提盈余公积,5%计提公益金,下同):

借:未分配利润 3 991 151.84
 盈余公积 704 320.91
 贷:长期投资(P公司)
 4 695 472.75(5 869 340.94×80%)

三、收购的控股子公司因收入会计政策不同而引起的追溯调整

2000年12月31日,P公司以2 000万元向W公司收购目标公司Q房地产开发公司(以下简称Q公司,其资产负债表见表2)65%的股权。Q公司于1996年成立,1997年开始商品房预售,1997年度至2000年度期间,执行了行业会计制度——《房地产开发企业会计制度》,采用分期收款销售方式确认收入,即收到售房款时,直接记入收入,并缴纳营业税及预交所得税。预计所建房地产项目2001年下半年竣工验收并交房,1997年至2000年有关销售资料见表3。假设除收入确认的会计政策外,其他会计政策与P公司相同,由于Q公司为P公司所购并,按照有关会计法规的规定,需要进行追溯调整。问题在于如何进行追溯调整,是按P公司2000年度执行的会计政策调整,还是按2001年度执行的会计政策追溯调整?如果按2001年度执行新的收入的会计政策进行调整,P公司是调整未分配利润还是调整投资价差?

P公司认为,由于时点的不同,应分两步进行追溯调整:

(1)在购并日,Q公司应按P公司执行的原会计制度进行追溯调整,P公司按Q公司调整后的净资产与长期投资的差额计入投资价差;(2)2001年度Q公司再按P公司执行的新会

表2

Q公司资产负债表
 2000年12月31日

单位:元

名称	Q公司调整后	Q公司调整前	名称	Q公司调整后	Q公司调整前
资产			负债		
货币资金	5 030 869.71	5 030 869.71	短期借款		
应收账款	540 027.98	540 027.98	应付账款	208 680.57	208 680.57
其他应收款	3 401 959.66	3 401 959.66	预收账款	42 746 583.27	
坏账准备	781 601.23	781 601.23	应交税金	-2 935 970.09	
应收款项净值	3 160 386.41	3 160 386.41	其他负债	180 277.71	180 277.71
预付账款			长期借款		
存货	43 911 871.22	19 532 998.87	负债合计	40 199 571.46	388 958.28
流动资产合计	52 103 127.34	27 724 254.99	所有者权益		
长期投资			实收资本	22 000 000.00	22 000 000.00
固定资产原值	3 739 550.00	3 739 550.00	资本公积		
累计折旧	335 595.00	335 595.00	未分配利润	-6 692 489.12	8 739 251.71
固定资产净值	3 403 955.00	3 403 955.00			
无形资产			所有者权益合计	15 307 510.88	30 739 251.71
资产总额	55 507 082.34	31 128 209.99	负债及所有者权益合计	55 507 082.34	31 128 209.99

计政策进行追溯调整,P公司按Q公司调整后的净资产与账面长期投资的差额计入未分配利润。

(一)计算购并日P公司对Q公司的长期投资价差

在本案例中,Q公司4年间已确认的42 746 583.27元收入中,有800万元属于只占该套(幢)全部售房款的35%,其余均已按预售商品房面积的售房款100%收取。该800万元已结转的开发成本为4 662 492.80元,营业税金及附加为44万元,所得税为434 626.08元。即Q公司在2000年12月31日应作如下追溯调整分录:

借:未分配利润 2 462 882.12
 存货(或开发成本) 4 662 492.80
 应交税金 874 626.08
 贷:预收账款 8 000 000.00

单位:元

对于P公司而言,则应计算其对Q公司的投资价差:

(1)计算调整后Q公司的净资产:
 30 739 251.71 - 2 462 882.12 =
 28 276 369.59(元)

(2)计算P公司对Q公司投资享有的权益:
 28 276 369.59×65%=
 18 379 640.23(元)

(3)计算P公司对Q公司的长期投资价差:
 20 000 000.00 - 18 379 640.23 =

表3 Q公司1997—2000年有关销售资料

项目	1997年	1998年	1999年	2000年	合计
产品销售收入	16 816 839.27	10 636 307.00	8 218 047.00	7 075 390.00	42 746 583.27
销售税金及附加	903 905.11	571 701.50	441 720.00	377 444.73	2 294 771.34
产品销售成本	11 225 975.58	7 094 416.77	3 764 620.00	2 293 860.00	24 378 872.35
产品销售利润	4 686 958.58	2 970 188.73	4 011 707.00	4 404 085.27	16 072 939.58
产品销售费用	503 793.40	2 991.00	2 251.00	3 723.00	512 758.40
管理费用	1 993 240.56	1 586 862.56	1 134 479.12	931 614.00	5 646 196.24
财务费用	792 766.34	-3 432.46	-4 796.17	152 935.13	937 472.84
营业利润	1 397 158.28	1 383 767.63	2 879 773.05	3 315 813.14	8 976 512.10
所得税	756 757.76	319 089.21	295 920.46	295 920.46	1 667 687.89
净利润	640 400.52	1 064 678.42	2 583 852.59	3 019 892.68	7 308 824.21

1 620 359.77(元)

则P公司应作如下调整分录:

借:长期投资(Q公司)——投资价差 1 620 359.77

贷:长期投资(Q公司)——投资成本 1 620 359.77

(二)间接控股子公司由于执行《企业会计制度》而追溯调整

按照P公司2001年度起执行新的收入确认标准,P公司认为,Q公司2001年度也应根据新会计政策进行再次追溯调整,追溯调整所影响的以前年度利润应冲减P公司及R公司以前年度的留存收益(含未分配利润及盈余公积)。由于Q公司以前确认的收入均不符合新的会计政策,除了2000年12月31日已调整了800万元转入“预收账款”外,其余34 746 583.27元还应全部转入预收账款,待工程竣工,经政府有关部门验收合格后或者交房时再确认为收入。

根据1997年至2000年Q公司的销售收入,重新计算应追溯调整的相关项目及金额:

营业(销售收入)转入预收账款:

34 746 583.27(元)

营业成本转入存货(开发成本):

24 378 872.35-4 662 492.80=19 716 379.55(元)

营业税金及附加转入应交税金:

2 294 771.34-440 000.00=1 854 771.34(元)

相关所得税转入应交税金:

$(34\ 746\ 583.27-19\ 716\ 379.55-1\ 854\ 771.34)\times 15\% =$

1 976 314.86(元)

影响的以前年度净利润:

34 746 583.27 -19 716 379.55 -1 854 771.34 -

1 976 314.86=11 199 117.52(元)

Q公司作如下追溯调整分录:

借:未分配利润 11 199 117.52

应交税金 3 831 086.20

存货(开发成本) 19 716 379.55

贷:预收账款 34 746 583.27

Q公司经过两次追溯调整,其2000年12月31日资产负债表中有项目与调整前的资产负债表项目有很大的差别(见表2)。

P公司按照持有Q公司的股权比例进行追溯调整7 279 426.39元(11 199 117.52×65%):

借:未分配利润 7 279 426.39

贷:长期投资(Q公司) 7 279 426.39

R公司同样进行追溯调整5 823 541.11元(7 279 426.39×80%),其中调整盈余公积582 354.11元,公益金291 177.06元,调整未分配利润4 950 009.94元。作如下调整:

借:未分配利润 4 950 009.94

盈余公积 873 531.17

贷:长期投资(P公司)

5 823 541.11

假设Q公司2001年下半年通过交房将原已追溯调整为“预收账款”的部分转为收入,即可为2001年度再“创造”700多万元利润。而P公司则享有580多万元的利润,再加上P公司本身会计政策变更而“增加”的利润580多万元,2001年度仅仅由于收入确认会计政策的变更即可为P公司“创造”1 000多万元的利润。

根据“财会字[1999]49号”《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定问题解答》,“因以前年度的存货和投资,有的已经消耗、出售或收回,有的仍然保留在相关的存货和投资账户内。为了便于计算和调整,在按补充规定进行追溯调整时,一律按1999年12月31日账面实存的存货和投资作为追溯调整的基础,已经消耗、出售或收回的存货和投资不再追溯调整”。该《问题解答》主要是明确1999年初上市公司实行存货、应收款项、长期投资、短期投资“四项资产减值准备”时所作的规定。其对于房地产收入确认的会计政策变更是否适用?笔者认为还有待商榷。假设该规定适用,则Q公司不应作上述调整(因Q公司2001年下半年交房)。

(作者单位:厦门大学会计系与会计发展研究中心)

河南大学财务处)

责任编辑 季建辉

·财会新书架·

会计与税法的差异比较 及纳税调整

会计制度与税法的差异是由会计目标与税法目标的分离所决定的,财务会计与税务会计有着不同的目标,前者以会计准则和会计制度为准绳,而后者惟税法是从,二者适度分离既是客观事实,同时也是人们的共识。

在实际工作中,会计与税法的差异给广大会计工作者和税务工作者带来了不便,他们须处理好会计收入与计税收入之间的关系,需将会计利润调整为企业应纳税所得额,企业的会计工作者还须对两者之间的差异进行会计处理。随之而来的问题是,我国现行的会计准则和会计制度与税法之间究竟存在哪些不一致?对这些不一致,会计上应如何做账务处理?这是实务工作者十分关心的问题,同时也关系着纳税人的合法权益和国家利益。本书正是应此而作,系统地分析了产生各种差异的根源,描述了差异的集中体现,提供了有关差异的会计处理与纳税处理的具体做法。

(东北财经大学出版社2003年9月版)

责任编辑 孙蕊