

高级会计师考试高级财务会计总复习(2) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/219/2021\\_2022\\_\\_E9\\_AB\\_98\\_E7\\_BA\\_A7\\_E4\\_BC\\_9A\\_E8\\_c48\\_219285.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/219/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_219285.htm)

## 一、房地产业概述 (

(一)房地产业的内容及分类 区分房地产开发和经营各自包括的内容。(二)房地产业的营运 生产过程和流通过程。(三)房地产业的特点 房地产业作为一个独立行业，具有以下主要的特点。1.房地产开发产品的单件性。2.房地产物质形态的不可移动性。3.房地产业是城市型产业。4.房地产商品生产的周期长。5.房地产商品的开发大都需要举债经营。6.房地产市场与多种行业经济联系紧密。

## 二、房地产会计的账务处理原则

(一)开发产品成本采用制造成本法核算(二)营业收入要根据不同的经营方式进行确认 营业收入要根据不同经营方式具体确认。一般说来有以下方式：(1)对房地产开发企业开发的土地及商品房，在所有权移交后将结算账单提交给买方并得到认可时，即确认为营业收入的实现，(2)代建房屋及代理其他工程在工程竣工验收办妥交接手续，价款结算账单经委托单位验证后，即确认为营业收入的实现；(3)出租房屋时，承租方根据合同规定，在付租日期交纳了租金后，出租方即确认为营业收入的实现；(4)以赊销或分期收款方式销售的开发产品，以本期收到的价款或按合同约定的本期应收价款，确认为营业收入的实现。(三)土地使用权要根据不同的开发目的进行不同的账务处理 涉及到的土地使用权有以下两种情况：一是企业为建设自用的办公用房、职工宿舍而获得的土地使用权，列为企业的无形资产进行核算；二是企业在从事开发项目的开发经营活动中获得的土地使用权，应该计入受益

开发产品的成本。(四)出租房产作为企业存货核算 房地产开发企业的出租开发产品，作为企业的存货进行核算，在报表上流动资产存货中列示。(注意其实作为商品房的开发产品也应该作为存货)(五)建房贷款利息作为资本性支出

## 第二节 房地产开发成本费用的核算

### 一、房地产开发的一般业务程序(仅作一般了解)

分为四个阶段 1、投资决策分析阶段；2、项目前期工作阶段；3、前期建设阶段；4、房屋租售阶段

### 二、房地产开发成本费用核算对象的确定(仅作一般了解)

### 三、房地产开发成本的核算

#### (一)房地产开发成本核算的内容

房地产开发成本是指房地产企业在开发产品过程中形成的各项费用支出的合计数额。开发成本按用途分类四类进行二级明细核算

类别	内容
土地(建设场地)开发项目成本费用支出	包括土地(即建设场地)开发发生的各项直接费用和开发间接费用支出
房屋建设项目成本费用支出	指开发建设各种房屋(包括商品房、周转房、出租房、待建房等)发生的各项费用支出。包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、公共配套设施费等
配套设施工程项目成本费用支出	指开发建设城市规划中的大型配套设施发生的各项费用支出
代建工程项目成本费用支出	指受单位委托代为开发建设的，除建设场地、住宅等房屋以外的各种工程发生的开发建设费用

在按以上四类房地产开发产品的成本费用支出进行分类核算的基础上，又可进一步将工程中各项费用归为以下六个成本项目设专项进行明细核算

项目	内容
土地征用及拆迁补偿费	是指因开发房地产而征用土地所发生的各项费用，包括征地费、安置费，以及原有建筑物的拆迁补偿费
前期工程费	是指房地产在开发前发生的规划、设计、可行性研究以及水

文地质勘察、测绘、地地平整等费用 基础设施费 是指房地产在开发过程中发生的供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、照明、绿化、环卫设施，以及道路等基础设施费用 建筑安装工程费 是指房地产开发项目在开发过程中施工所发生的各项建筑安装工程和设备费 配套设施费 是指在开发小区内发生，可记入土地、房屋开发成本的不能有偿转让的公共配套设施费用，如锅炉房、水塔、居委会等设施的支出 开发间接费 是指房地产开发企业内部独立核算单位及开发现场为开发地产而发生的各项间接费用，包括现场管理机构人员工资、福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等 以上6项目都属于制造成本的范畴。

(二)房地产开发成本核算的方法 (三)房地产开发成本的归集及其核算的科目设置 房地产开发的成本应按照不同的开发项目及其成本核算的各自特点，分别按土地、房屋、配套设施和代建工程进行归类核算。

1、 房地产开发成本的归集 可总结房地产开发成本的归集方法如表所示：

成本类别	归集原则	说明
房屋开发建造成本	按房地产开发类别归集	对于企业在房屋开发核算过程中发生的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费，如成本核算对象可被清楚地分开，则应直接计入所归类立项的各自成本项目；如无法分开，可先汇集核算，待土地开发完成后，用于房屋建设时，再采用一定的方法分析结转计入各自的成本项目。
土地开发成本	可分别按每一独立的开发项目，或按一定区域，或地块进行归集	土地开发成本包括直接费用和间接费用。土地开发成本中的直接费用包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费，建筑安装工程费、配套设施费等，均应直接计入土地开发成本。开发

间接费用包括企业内部独立核算单位为开发土地而发生的各项费用，应先单独进行汇集，期末再按照一定方法分配计入土地开发成本各成本项目。配套设施成本以开发区确定的成本核算对象为归集对象计入商品房成本的公共配套设施，应以开发区确定的成本核算对象为依据，计入商品房成本核算对象中。但在配套设施成本费用归集的过程中，应遵循以每一独立的配套设施为基本核算对象的原则进行成本归集，当开发区成本核算对象和各独立的配套设施竣工后，再将各配套设施的成本分摊计入各产品成本中。代建工程开发成本代建工程开发建设过程中发生的成本费用按已确定的成本核算对象进行代建工程开发成本的归集。

## 2、房地产开发成本的科目设置

(1)房屋开发建造成本核算的科目设置“开发成本”是成本类科目，用以核算企业在土地、房屋配套设施和代建工程过程中发生的各项费用。对于房屋开发建造，要设置“房屋开发”二级分类账。一般将房屋的开发建造按用途分为四类，还应在科目“房屋开发”二级科目下，按照房地产开发建设的用途，分设四个三级科目，即“开发成本--房屋开发(商品房)”、“开发成本--房屋开发(经营房)”、“开发成本--房屋开发(周围房)”、“开发成本--房屋开发(代建房)”进行明细分类核算。在三级科目中对开发的房屋产品成本分设“土地征用及拆迁补偿费”、“前期工程费”、“建筑安装工程费”、“基础设施建设费”、“配套设施费”和“开发间接费用”等六个成本项目专栏，进行明细核算。

(2)土地开发成本核算的科目设置土地开发成本依然设置“开发成本”科目进行核算。土地开发有两种不同的用途：一种是为了作开发后土地销售(即有

偿转让)，另一种是为了兴建商品房、出租房而开发的工程用土地。A、如是以销售为目的，通过“开发成本--土地开发”科目进行成本归集，开发完成后，将已归集的土地开发成本结转至“开发产品”帐户。B、如是为建商品房等而开发的工程用土地，则可将土地开发成本直接记入“开发成本--房屋开发”帐户中，不通过“开发成本--土地开发”帐户核算。C、土地开发的成本费用，若涉及到两个或两个以上的成本核算对象时，其发生的费用可先通过“开发成本--土地开发”帐户归集，待土地开发完成，再按一定标准分摊记入有关房屋建筑成本。D、土地开发成本项目一般划分为“土地征用及拆迁补偿费”、“前期工程费”两项。

(3)配套设施成本核算的科目设置。应设置“开发成本--配套设施开发成本”科目进行。

(4)代建工程开发成本的科目设置“开发成本--代建工程开发”科目进行核算，在该二级科目下，可按委托项目进行三级核算，在三级科目中设置专项对六个成本项目分别归集核算。

(四)房地产开发成本核算的账务处理

1、房地产开发成本核算的一般账务处理程序

2.土地开发成本核算的账务处理。发生土地征用及补偿费、前期工程费、基础设施费和建筑安装工程费等直接费用时：借：开发成本--土地开发成本 贷：银行存款或应付账款 开发完毕验收时，按土地开发用途分别进行结转：借：开发产品--土地开发(用于土地销售之土地开发成本) 开发产品--房屋开发(用于房屋开发之土地开发成本) (注意这是教材的写法，我认为应该作为开发成本 - 房屋开发，原因是房屋开发肯定没有完工，我发现由教材主编李大诚教授主编的辅导材料上就把教材的这个会计分录修改了，所以我建议大家修改为后者) 贷：开发成

本--土地开发 3、 房屋开发成本核算的账务处理 成本发生时  
：开发完毕验收时 借：开发成本--房屋开发 借：开发产品--  
商品房 贷：银行存款或应付账款 贷：开发成本--土地开发成  
本 四、 房地产开发期间费用的核算 (一)房地产开发期间费用  
核算的科目设置 与一般工业企业没有本质区别 (二)房地产开  
发期间费用核算的账务处理 第三节 房地产开发产品销售的核  
算 一、 房地产销售收入确认的一般原则 确认房地产收入应该  
考虑两个重要因素：一是要根据客户的资信程度，并以定金  
与售价的百分比作为参考，评价其在房地产上首次或继续投  
资的情况，二是要评价房地产企业对已售出的房产和地产的  
权利和义务关系的履约程度。 二、 房地产销售收入确认的方  
法 (一)完全应计法即销售法，是指在房地产开发产品的所有  
权已经转移并满足以下条件收到款项时，即确认为销售收  
入的方法。采用完全应计法的适用条件应该是：A、 试用期满  
；B、 付款可靠；C、 应收账款收回的把握性强；D、 卖方应  
尽义务大部分完成。完全应计法下房地产销售的应收账款应  
以净现值表示。应收账款的净现值等于房地产商品的现行市  
场价格。在房地产销售业务中，应收账款实际上是由两部分  
组成：一部分是本金，另一部分是利息。所以，完全应计法  
就是在销售时确认房地产的销售收入，而在收款期内确认利  
息收入的一种会计处理方法。(二)完工百分比法 采用完工百  
分比法确定收入的使用条件除因所开发项目尚未完工而与完  
全应计法不同外，其余的前提条件与完全应计法基本相同。  
但其在确认收入的方式上却与完全应计法有明显的区别。其  
区别在于，在完工百分比法中销售收入是随着工程项目的完  
工进度逐期确认。而在利息收入的确认上则与完全应计法相

同。对于某一项工程的完工程度，通常是以已发生成本占预计总成本的比例来估定的。

(三)分期收款法 当某项房地产交易实质上已经完成，但却因客户初期交款不足等原因而无法合理估计收款情况时，可采用分期收款法确认该项房地产交易的销售收入。

1. 应收账款的计价 采用分期收款要求在收到货款时确认销售收入；应以本金和利息之和计算应收账款。

2. 开发成本的预计 分期收款法在利润计算上是将总收入和总成本之差(毛利)递延，因此，在销售时就应确定总成本，而实际上总成本在销售时并未全部发生，因而必需预计以后发生的开发成本。

三、房地产开发产品销售核算的科目设置

1、“经营收入”核算房地产企业对外转让、销售和出租开发产品等取得的经营收入。同时，按照“土地转让收入”、“商品房销售收入”、“配套设施销售收入”、“代建工程结算收入”、“出租产品租金收入”等设置明细分类账。

2、“经营成本”核算企业对外转让、销售、结算和出租开发产品等应结转的经营成本。同时，按经营成本的种类，包括“土地转让成本”、“商品房销售成本”、“配套设施销售成本”、“代建结算成本”、“出租产品经营成本”等设置明细账。

3、“其他业务收入”核算主营业务以外的其他业务收入，包括商品房售后服务收入、材料销售收入、无形资产转让收入、固定资产出租收入。

4、“其他业务支出”核算企业发生的与其他业务收入相关的成本、费用、经营税金及附加等。

5、“经营税金及附加”

四、房地产开发产品销售的账务处理

(一)土地转让和商品房销售的账务处理

1、交款提货的销售方式 在收到货款时：借：银行存款 贷：经营收入--土地转让收入 --商品房销售收入 同时或定期按土地开发

成本和商品房成本结转经营成本：借：经营成本--土地转让成本 --商品房销售成本 贷：开发成本--土地开发 --房屋开发

2、 预收货款的销售方式 3、 托收承付的销售方式 将开发产品交付客户使用，向银行办理托收时：借：银行存款 贷：经营收入--土地转让收入 --商品房销售收入 教材例题这个地方会计分录的明细科目写错了！

4、 分期收款的销售方式（1）在付出销售房产时，按转让及售出的土地或商品房的实际成本记账：借：分期收款开发产品--土地或商品房 贷：开发产品--土地或商品房（2）按照合同收款时，按合同规定收款的金额记账：（3）同时结转相应的成本 借：银行存款 借：经营成本--商品房或土地销售成本 贷：经营收入--土地转让收入或商品房销售收入 贷：分期收款开发产品--土地或商品房

（二）配套设施销售的账务处理 其收入应记入“经营收入”帐户的“配套设施销售收入”明细账，其账务处理与前相同（三）代建工程销售的账务处理 代建工程销售收入应在工程竣工验收并办妥交接手续时将代建工程价款结算单提交给委托单位确认后，记入“经营收入--代建工程销售收入”明细账。 第四节 房地产出租的核算 一、 房地产出租业务概述 房地产出租是土地出租与房屋出租的总称。土地出租是承租人以支付租金为代价取得土地使用权利，出租人按照合同，规定的期限和标准，将出租土地交付给承租人使用的行为。 二、 房地产出租业务核算的科目设置和账务处理（一）房地产出租业务核算的科目设置 1、 对于出租的开发产品，应设置“出租开发产品”科目核算。为核算出租开发产品的库存及损耗价值，下设“出租产品”和“出租产品摊销”两个二级明细科目进行核算。 2、 对于在出租经营过程中所发生的经营收入和经

营成本。可通过设置“经营收入”和“经营成本”科目进行核算。下设“出租产品经营收入”和“出租产品经营成本”二级科目进行明细核算。

(二)房地产出租业务的账务处理

1. 出租开发产品的账务处理 当房地产企业开发建成了用于出租的土地和房屋，应在签定出租合同、协议后，按土地和房屋的实际成本，借记“出租开发产品--出租产品”帐户，贷记“开发产品”帐户。

2.出租开发产品摊销的计算和账务处理。企业根据出租产品的账面原价(即实际成本)和预计的使用年限及预计残值，计算其价值损耗，按月计提出租开发产品的摊销额并计入经营成本。一般房地产开发企业出租开发产品摊销额的计算公式如下：
$$\text{出租开发产品月摊销率} = (1 - \text{估计净残值率}) / (\text{预计使用年限} \div 12)$$

当房地产开发企业的出租产品改变用途对外销售，结转对外销售的出租开发产品的成本时，应按其摊余价值，借记“经营成本”帐户，按其已计提累计摊销额，借记“出租开发产品--出租产品摊销”帐户，按出租开发产品原价，贷记“出租开发产品--出租产品”帐户。

3.出租开发产品修理的账务处理。出租开发产品发生的修理费应根据修理费金额的大小和用途分别作不同的会计处理，可以总结：
$$\begin{array}{l} \text{出租开发产品修理费的核算} \\ \text{发生期间} \\ \text{用途或金额大小} \\ \text{会计处理方法} \\ \text{出租期间} \\ \text{金额不大} \\ \text{直接借记“经营成本”帐户，} \\ \text{贷记“银行存款”等有关帐户} \\ \text{金额较大} \\ \text{先计入“待摊费用”进行归集，} \\ \text{再分期摊入“经营成本”} \\ \text{出租前} \\ \text{对所出租产品进行装饰及增添相关设施而发生的装饰工程支出} \\ \text{应先通过“开发成本”帐户进行归集，完工后，} \\ \text{结转工程的成本，} \\ \text{借记“出租开发产品”帐户，} \\ \text{贷记“开发成本”帐户} \\ \text{发生的修理费用} \\ \text{改变出租开发产品用途，作为商品房销售} \end{array}$$

应列为销售费用，不得作为经营成本进行列支 第六章 企业合并会计（一）第六章、第七章、第八章在考试时候一共占40分。属于绝对重点！！第一节 企业合并会计概述 一、企业合并及其原因 企业合并是指两个或两个以上彼此独立的企业的联合，或者一个企业通过购买权益性证券资产、签订协议，或者以其他方式取得另一个或另几个企业的控制权的行为。企业合并的原因最主要的原因是为了扩大经营规模，提高经济效益。企业扩大经营规模有两种基本途径：一是内部扩展，二是外部扩展。外部扩展的企业合并具有如下优点：A、成本低；B、风险小（在一定程度上会消除竞争）；C、速度快；D、影响增大，地位提高。二、企业合并的方式主要有吸收合并、新设合并、控股合并。（一）吸收合并又称兼并，是指两个或两个以上的企业合并成为一个单一的企业，其中一个企业保留法人资格，其他企业的法人资格随着合并而消失。吸收合并通常由继续存在的企业以现金购买或用股票:)被合并企业的净资产，并由合并后的新企业继续经营原业务。（二）新设合并又称“创立合并”，是指两个或两个以上企业协议合并组成一个新的企业。新设合并通常由新设企业用股票:)原有企业的资产，原有企业的股东成为新企业的股东。（三）控股合并是指企业通过收购其他企业的股份或相互:)股票取得对方股份，达到对其他企业进行控制的一种合并形式。控股合并后，控股和被控股企业分别成为母公司和子公司之后，均继续存在并经营，且相互组成一个集团。三、企业合并会计的产生 企业合并会计是对企业合并的过程和结果进行会计核算和反映的程序和方法，它包括两部分内容：一是企业合并本身的账务处理；二是合并会计报表的编制。四、企业合

并会计的核算方法购买法、权益集合法。 第二节 企业合并购买法的账务处理 一、购买法核算的原则 1、购买法对企业合并进行核算就完全可以采用与购置普通资产相同的原则来处理。因此，在购买法下，一个企业在购买其他企业时应当按取得成本予以入帐。 2、购买法的程序和原则 第一，对所购企业的资产、负债进行确认和估价。首先要对被购买企业的资产和负债项目进行确认，对各项资产进行重新估价，确定其公允价值。 第二，确定购买成本。 A、用现金购买，其购买成本即为其实际支付的款项； B、以增发股票换取被购买企业的产权，则其购买成本为所发行股票的公允价值； C、购买企业以其发行的债券来支付，则其取得成本为债券的面值。（我认为：其实不准确，按照国际会计准则应该为债券发行价格。） D、在合并过程中，购买企业发生与合并直接有关的其他费用，比如法律费用、佣金等，对此也应当计入购买成本。 E、合并过程中发生的与合并有关的其他间接费用如股票、债券的发行费用，则不计入购买成本，应当计入期间费用。 第三，比较其购买成本和被购买企业净资产的公允价值。如果购买成本大于净资产的公允价值，则其差额，即为商誉，作为无形资产，直接计入“无形资产--商誉”科目，在一定的期间内摊销，摊入管理费用。如果购买成本小于净资产的公允价值，则其差额就是负商誉，通常有两种处理方法：第一种方法，是直接冲减非流动资产的公允价值。（我命名其为冲减法）被冲减的非流动资产包括固定资产、无形资产、递延资产等，不包括长期投资。在出现负商誉时，可以按比例冲减这类资产的价值，直到将其价值冲减为零。如这样处理仍不足以抵销负商誉，则将冲减后的剩余部分列作

递延贷项 - 负商誉，并按一定的期限分摊计入各期损益。第二种方法，将全部负商誉列作递延贷项 - 负商誉，在一定的期限内分摊，摊入管理费用。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)