

房地产会计实务及涉税

第一篇 房地产会计实务

第一章 开发产品成本

为了加强开发产品成本的管理,降低开发过程耗费的活劳动和物化劳动,提高企业经济效益,必须正确核算开发产品的成本,在各个开发环节控制各项费用支出。

要核算开发产品的成本,必须明确开发产品成本的种类和内容。开发产品成本是指房地产开发企业在开发过程中所发生的各项费用支出。开发产品成本按其用途,可分为如下四类:

一、土地开发成本指房地产开发企业开发土地(即建设场地)所发生的各项费用支出。

二、房屋开发成本指房地产开发企业开发各种房屋(包括商品房、出租房、周转房、代建房等)所发生的各项费用支出。

三、配套设施开发成本指房地产开发企业开发能有偿转让的大配套设施及不能有偿转让、不能直接计入开发产品成本的公共配套设施所发生的各项费用支出。

四、代建工程开发成本指房地产开发企业接受委托单位的委托,代为开发除土地、房屋以外其他工程如市政工程等所发生的各项费用支出。

以上四类开发产品成本,在核算上将其费用分为如下六个成本项目:

一、土地征用及拆迁补偿费或批租地价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,或采用批租方式取得土地的批租地价。

二、前期工程费指土地、房屋开发前发生的规划、设计、可行性研究以及水文地质勘察、测绘、场地平整等费用。

三、基础设施费指土地、房屋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。

四、建筑安装工程费指土地房屋开发项目在开发过程中按建筑安装工程施工图施工所发生的各项建筑安装工程费和设备费。

五、配套设施费指在开发小区内发生,可计入土地、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、派出所、幼托、消防、自行车棚、公厕等设施支出。

六、开发间接费指房地产开发企业内部独立核算单位及开发现场为开发房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。

以上可以看出:构成房地产开发企业产品的开发成本,相当于工业产品的制造成本和建筑安装工程的施工成本。如要计算房地产开发企业产品的完全成本,还要计算开发企业(公司本部)行政管理部门为组织和管理开发经营活动而发生的管理费用、财务费用,以及为销售、出租、转让开发产品而发生的销售费用。管理费用、财务费用和销售费用,也叫期间费用。它们绝大部分都是经营期间的费用开支,与开发工程量的关系并不十分密切,如果将期间费用计入开发产品成本,在开发产品开发和

销售、出租、转让不同步的情况下，就会增加开发产品的成本，特别是在开发房地产滞销时期，将滞销期间发生的管理费用、财务费用和销售费用计入当期开发产品成本，就会使企业造成大量的潜亏，不能及时反映企业的经营状况。同时，将期间费用计入开发产品成本，不但要增加核算的工作量，也不利于正确考核企业开发单位的成本水平和成本管理责任。因此，现行会计制度中规定将期间费用计入当期损益，不再计入开发产品成本，也就是说，房地产开发企业开发产品只计算开发成本，不计算完全成本。

第一节 自营开发工程成本的核算

房地产开发企业的基础设施和建筑安装等工程的施工，可以采用自营方式，也可采用发包方式进行。

采用自营方式进行的基础设施和建筑安装（包括装饰）等工程，如果工程规模不大，在施工过程中发生的各项工程费用，可直接计入有关开发成本的核算对象，记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“银行存款”、“库存材料”、“应付工资”等账户的贷方，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 XXX
 贷：银行存款 XXX
 库存材料 XXX
 应付工资 XXX

如果工程规模较大，由企业所属施工单位进行内部核算的，可根据需要设置“工程施工”账户，用来核算和归集自营工程费用，并按工程施工成本核算对象和成本项目设置工程施工成本明细分类账进行工程成本明细分类核算。

一、自营工程成本核算的对象和项目

由于开发企业基础设施、建筑安装等工程具有多样性和固定性的特点，每一工程几乎都有它的独特形式和结构，需要一套单独的设计图纸，在建设它时，要采用不同的施工方法和施工组织。即使采用相同的标准设计，也由于必须在指定的地点建造，以致它们的地形、地质、水文等自然条件和交通、材料资源等社会条件不同，在建造时，往往也需要对设计图纸以及施工方法、施工组织等作适当改变。工程的这些特点，使工程施工具有个体性。因此，基础设施、建筑安装等工程的施工属于单件生产，在对工程组织成本核算时，必须采用定单成本核算法，即按照各项工程进行分别核算成本的方法。凡是可以直接计入各项工程的生产费用，应直接计入各项工程成本；凡是不能直接计入各项工程而应由有关工程共同负担的生产费用，要先按照发生地点先行归集，然后按照一定的标准，定期分配计入有关工程成本。

按定单成本核算法核算工程成本，必须确定工程成本计算的对象。工程成本核算的对象，通常是具有工程预算的单位工程。因为单位工程是编制工程预算、工程进度计划的对象。根据单位工程来组织工程成本核算，便于反映工程预算的执行结果，分析工程成本超降的原因，及时反映施工活动的经济效益。为了简化工程成本核算手续，对于：（1）在同一施工地点、同一结构类型、开竣工时间相接的各个单位工程；（2）在同一工地上施工的几个预算造价很小的工程，也可把它们成本合并核算，然后按照各该单位工程预算造价的比例，算得各该单位工程的实际成本。

为了便于核算各项工程成本和分清工程成本超降的原因，必须对生产费用按照经济用途加以分类。施工单位的生产费用按照它的经济用途，一般应分为下列成本项目：

1. 材料费指在施工过程中所耗用的构成工程实体的材料、结构件的实际成本以及周转材料的摊销和租赁费用。

2. 人工费指直接从事工程施工工人（包括施工现场制作构件工人，施工现场水平、垂直运输等辅助工人，但不包括机械施工人员）的工资、奖金、津贴和职工福利费。

3. 机械使用费指在施工过程中使用自有施工机械所发生的费用，包括机上操作人员工资，职工福利费，燃料动力费，机械折旧、修理费，替换工具及部件费，润滑及擦拭材料费，安装、拆卸及辅助设施费，养路费，牌照税，使用外单位施工机械的租赁费，以及按照规定支付的施工机械进出场费。

4. 其他直接费指现场施工用水、电、蒸汽费，冬雨季施工增加费，夜间施工增加费，土方运输费，材料二次搬运费，生产工具用具使用费，工程定位复测费，工程点交费，场地清理费等。

5. 施工间接费指施工单位为组织和管理工程施工所发生的全部支出，包括施工单位管理人员工资、职工福利费、办公费、差旅交通费、行政管理用固定资产折旧修理费、低值易耗品摊销、财产保险费、劳动保护费、民工管理费等。如搭建有为工程施工所必需的生产、生活用的临时建筑物、构筑物及其他临时设施，还应包括临时设施摊销费。

上述材料费、人工费、机械使用费和其他直接费，由于直接耗用于工程的施工过程，叫做直接费，可以直接记入“工程施工”账户和各项工程成本。施工间接费由于属于组织和管理工程施工所发生的各项费用，要按照一定标准分配计入各项工程成本，叫做间接费，在核算上应先将它记入“施工间接费用”账户，然后按照一定标准分配计入各项工程成本。

二、材料费的核算

各项工程耗用的主要材料和结构件，通常通过“领料单”、“退料单”。“已领未用材料清单”、“大堆材料耗用单”等材料凭证汇总计算。“已领未用材料清单”是对下月需要继续使用的月末施工现场存料，在月末由各施工队组按各项工程用料分别盘点后填制，应从当月领用材料总额中减去借以计算该月材料耗用额的材料凭证。大堆材料是指砖、瓦、砂、石等材料。这些材料常有几个单位工程共同耗用，领用次数又多，很难在领用时逐一加以点数，往往采用“算两头、轧中间”的办法，来定期计算其实际用量。即对进场的大堆材料进行点数后，日常领用时不必逐笔办理领料手续，月末先计算定额耗用量。

本月定额耗用量 = Σ (本月完成工程量 × 材料消耗定额)

再通过盘点求得实际耗用量，差异数量和差异分配率：

本月实际耗用量 = 月初结存数量 + 本月收入数量 - 月末盘点数量

差异数量 = 本月实际耗用量 - 本月定额耗用量

差异分配率 = 差异数量 ÷ 本月定额耗用量 × 100%

然后求得各项工程实际耗用大堆材料数量和计划价格成本：

某项工程实际耗用大堆材料数量 = 该工程定额耗用量 × (1 ± 差异分配率)

某项工程实际耗用大堆材料的计划价格成本 = 该工程实际耗用大堆材料数量 × 计划单价

施工队组在施工过程中领用的周转材料，如模板、跳板、脚手架木等，一般可在领用时填制“领料单”，先将其成本记入各项工程成本。于工程完工时，再填制“退料单”将实际盘存数冲减工程成本。对租赁的周转材料，其租赁费可根据租赁费用账单记入各项工程成本。

三、人工费的核算

工程成本中的人工费，对计件工人的工资，可直接根据“工程任务单”中工资总额汇总计入各项工程的成本，职工福利费可按工资的比例（目前为 14%）计入各项工程的成本。

“工程任务单”是施工员根据施工作业计划于施工前下达给工人班组的具体工作通知，也是用以记录实际完成工程数量、计算奖金或计件工资的凭证。通常于施工前由施工员会同定额员根据施工作业计划和劳动定额，参照施工图纸，分别工人班组签发。任务单中工程完工后，施工员应根据工程任

务单中规定的各项条件进行检查，并会同质量检查员进行验收，评定质量等级。实际验收数量与签发的工程数量有出入时，应查明原因并经领导批准后才能结算。每月签发的工程任务单，应于月末全部进行结算。如某些工程尚未全部完工，即将其完工部分按估计数进行结算，未完工部分可结合下月施工作业计划中的工程任务，再签发给原来的班组，使当月完成的工程和当月应发的工资奖金于当月结算。

对计时工人的工资和职工福利费，可根据按工程项别汇总的工时汇总表中各项工程耗用的作业工时总数和各该施工单位的平均工资率计算。所谓施工单位平均工资率，就是以月份内各该施工单位建筑安装工人作业工时总和，除建筑安装工人工资和职工福利费总额所得的商数，它的计算公式如下：

$$\text{某施工单位平均工资率（元/时）} = \frac{\text{月份内施工单位建筑安装工人工资和职工福利费总额（元）}}{\text{月份内该施工单位建筑安装工人作业工时总和（时）}}$$

用施工单位平均工资率乘各项工程耗用的工时，就可算得各项工程在某月份内应分配的人工费：
各项工程分配的人工费 = 该项工程耗用工时 × 施工单位平均工资率

四、机械使用费的核算

施工单位因采用机械化施工使用施工机械而发生的各项费用，应另行组织核算。因为使用施工机械而发生的机械使用费，是单独记入工程成本的“机械使用费”项目的。

机械使用费的内容，一般包括：

1. 人工费指机上操作人员的工资和职工福利费。
2. 燃料、动力费指施工机械耗用的燃料、动力费。
3. 材料费指施工机械耗用的润滑材料和擦拭材料等费用。
4. 折旧、修理费指对施工机械计提的折旧费、应计的修理费和租入机械的租赁费。
5. 替换工具、部件费指施工机械使用的传动皮带、轮胎、胶皮管、钢丝绳、变压器、开关、电线、电缆等替换工具和部件的摊销费和维修费。
6. 运输装卸费指将施工机械运到施工现场、运离施工现场和在工地范围内转移的运输、安装、拆卸及试车等费用，若运往其他施工现场，运出费用由其他施工现场的工程成本负担。
7. 辅助设施费指为使用施工机械建造、铺设的基础、底座、工作台、行走轨道等费用。施工机械的辅助设施费，如数额较大，可先记入“待摊费用”账户，然后按照现场施工期限分次从“待摊费用”账户转入“工程施工——机械使用费”账户，摊入各月工程成本。
8. 养路费、牌照税指为施工机械如铲车、压路机等缴纳的养路费和牌照税。
9. 间接费指机械施工队组织机械施工、管理机械发生的费用和停机棚的折旧、修理费。

至于施工机械所加工的材料，如搅拌混凝土时所用的水泥、砂、石等，应记入工程成本的“材料费”项目；为施工机械担任运料、配料和搬运成品工人的工资，应记入工程成本的“人工费”项目；土建施工队因组织机械施工而发生的有关管理费，一般应记入“施工间接费用”的有关项目，不列作施工机械使用费。

机械使用费的总分类核算，应先在“工程施工——机械使用费”账户进行。施工单位发生的各项机械使用费，都要自“库存材料”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“应付工资”、“应付福利费”、“银行存款”、“累计折旧”、“待摊费用”等账户的贷方转入“工程施工——机械使用费”账户的借方，作如下分录入账：

借：工程施工——机械使用费 19000

贷：库存材料	1100
低值易耗品	150
材料成本差异	25
应付工资	4000
应付福利费	560
银行存款	2165
累计折旧	8000
待摊费用	3000

机械使用费的明细分类核算，对大型机械可按各机械分别进行；对中型机械一般可按机械类别进行。至于那些没有专人使用的小型施工机械，如打夯机、卷扬机、砂浆机、钢筋木工机械等的使用费，可合并计算它们的折旧、修理费。

机械使用费的分配，一般都以施工机械的工作台时（或工作台班或完成工作量）为标准。各施工机械对各项工程施工的工作台时，可以根据各种机械的使用记录，在“机械使用月报”中加以汇总。

根据机械使用费明细分类账记录的机械使用费合计数和机械使用月报中各项工程的工作台时，就可通过下列算式将机械使用费进行分配。

某项工程应分配的机械使用费 = 该项工程使用机械的工作台时 × 机械使用费合计 ÷ 机械工作台时合计

对于各种中型机械的机械使用费的核算，也可不分机械种类进行。在这种情况下，对于各项工程应分配的机械使用费，可在月终根据机械使用月报中各种机械的工作台时合计分别乘该种机械台时费计划数，求得当月按各种机械台时费计划数计算的机械使用费合计，然后与当月实际发生的机械使用费合计数比较，求得机械使用费实际数对按台时费计划数的百分比，再将各项工程按台时费计划数计算的机械使用费进行调整。

某项工程应分配的机械使用费 = Σ （该工程使用机械的工作台时 × 机械台时费计划数） × 实际发生的机械使用费 ÷ Σ （机械工作台时合计 × 该机械台时费计划数）

现举例说明它的分配计算方法如下：

（一）先确定各种施工机械每个台时费计划数

施工机械台时费计划数的计算，可参照以往核算资料确定，也可根据施工机械原值、折旧率，随机驾驶人员工资、估计年工作台时等资料加以计算。设例中：0.5 立方米履带挖土机的台时费计划数为 20 元，0.4 立方米混凝土搅拌机的台时费计划数为 8 元。

（二）求出各种施工机械按台时费计划数计算的机械使用费合计

设例中：

0.5 立方米履带挖土机

290 台时 × 台时费计划数 20 元 5 800 元

0.4 立方米混凝土搅拌机

300 台时 × 台时费计划数 8 元 2 400 元

其他施工机械 11 800 元

按台时费计划数计算的机械使用费合计 20 000 元

（三）根据机械使用费明细分类账汇总计算实际发生的机械使用费，设例中计 19 000 元

（四）计算机械使用费实际数对按台时费计划数计算的百分比，设例中为

$$19000 \text{ 元} / 20000 \text{ 元} \times 100\% = 95\%$$

(五) 将各项工程按台时费计划数计算的机械使用费按实际数加以调整

如 101 商品房建筑工程按各机械工作台时和按台时费计划数计算的机械使用费合计数为 9 000 元, 则应分配的机械使用费为:

$$9000 \text{ 元} \times 95\% = 8550 \text{ 元}$$

对于分配于各项工程成本的机械使用费, 应自“工程施工——机械使用费”账户的贷方转入“工程施工”账户的借方, 并记入各项工程成本的“机械使用费”项目:

借: 工程施工 19 000

贷: 工程施工——机械使用费 19 000

对于小型施工机械的折旧、修理费, 可于月末按各项工程的工料费或工作量的比例, 分配计入各项工程成本的“机械使用费”项目。

五、其他直接费的核算

工程成本中的“其他直接费”, 是指在施工现场直接发生但不能记入“材料费”、“人工费”和“机械使用费”项目的其他直接发生的费用, 主要包括:

1. 施工过程中耗用的水、电、风、汽费;
2. 冬、雨季施工费包括为保证工程质量, 采取保温、防雨措施所需增加的材料、人工和各项设施费用;
3. 因场地狭小等原因而发生的材料搬运费;
4. 土方运输费。

此外, 还包括生产工具用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费、场地清理费等。

施工单位在现场耗用的水、电、风、汽和运输等劳务, 可按实际结算数记入“工程施工”账户的借方和有关工程成本的“其他直接费”项目。如用银行存款为某项工程支付土方运输费 2 000 元, 应作:

借: 工程施工 2 000

贷: 银行存款 2 000

对于不能直接记入各项工程成本的水、电、风、汽等劳务费用, 可在月终根据各项工程的实际耗用量, 将各项劳务费用分配于各有关工程成本。

根据水、电、风、汽、运输费用分配表, 就可将各项工程分配的水、电、风、汽和材料二次搬运费等计入各项工程成本的“其他直接费”项目。

对于施工现场发生的各项冬、雨季施工费以及工程定位复测费、工程点交费、场地清理费、检验试验费等其他直接费, 凡能直接计入各项工程成本的, 应直接计入; 不能直接计入各项工程成本的, 应先行汇总登记, 然后按照一定标准将它分配计入有关工程成本。

六、施工间接费用的核算

工程成本中除了上文所说的各项直接费外, 还包括施工单位组织施工、管理所发生的各项费用。这些费用, 虽为组织施工、管理所必需, 但是不能确定其为某项工程成本所应承担, 因而无法将它直

接计入各项工程成本。为了简化核算手续，都将它先记入“施工间接费用”账户，然后将它分配计入各项工程成本。

施工间接费用的内容，一般包括：

1. 管理人员工资指施工单位管理人员的工资、工资性津贴、补贴等。
2. 职工福利费指按照施工单位管理人员工资总额的一定比例（目前为14%）提取的职工福利费。
3. 折旧费指施工单位施工管理使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等的折旧费。
4. 修理费指施工单位施工管理使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等的经常修理费和大修理费。
5. 工具用具使用费指施工单位施工管理部门使用不属于固定资产的工具、器具和检验、试验、消防用具等的购置，摊销和修理费。
6. 办公费指施工单位管理部门办公用的文具、纸张、账表、印刷、邮电、书报、会议、水电、烧水和集体取暖用煤等的费用。
7. 差旅交通费指施工单位职工因公出差、调动工作的差旅费、外勤补助费、市内交通和误餐补助费、上下班交通补贴、职工探亲路费、职工离退休退职一次性路费、工伤人员就医路费，以及施工单位管理部门使用的交通工具的油料、燃料、养路费、牌照费等。
8. 劳动保护费指用于施工单位职工的劳动保护用品和技术安全设施的购置、摊销和修理费，供职工保健用的解毒剂、营养品、防暑饮料、洗涤肥皂等物品的购置费和补助费以及工地上职工洗澡、饮水的燃料费等。
9. 其他费用指上列各项费用以外的其他间接费用。

施工单位发生的间接费用，在总分类核算上，应在“施工间接费用”账户进行。发生的各项施工间接费用，都要自“库存材料”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“应付工资”、“应付福利费”、“银行存款”、“现金”、“累计折旧”、“待摊费用”等账户的贷方转入“施工间接费用”账户的借方。

借：施工间接费用	21538
贷：库存材料	1900
低值易耗品	600
材料成本差异	50
应付工资	8500
应付福利费	1190
银行存款	2900
现金	298
累计折旧	4600
待摊费用	1500

如施工单位搭建有为进一步施工所必需的生产和生活用的临时宿舍、仓库、办公室等临时设施，应将其搭建支出先记入“递延资产”账户，然后分月摊销记入“施工间接费用”账户。

施工间接费用的明细分类核算，应按施工单位设置“施工间接费用明细分类账”，将发生的施工间接费用按明细项目分栏登记。

每月终了，应对施工间接费用进行分配。为了便于将施工间接费用的实际水平与定额比较，以考核施工间接费用的节约或超支情况，施工间接费用在各项建筑安装工程之间的分配，可按照各项工程的施工间接费用定额（即为直接费或人工费的百分比，建筑工程一般按直接费的百分比，水电安装工程、

设备安装工程按人工费的百分比)所计算的施工间接费的比例进行分配。

某项工程本期应分配的施工间接费用 = 本期实际发生的施工间接费用 × 该项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 该项工程规定的施工间接费用定额 ÷ Σ [各项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 各项工程规定的施工间接费用定额]

在实际核算工作中,对于施工间接费用的分配,往往先计算本期实际发生的施工间接费用对按施工间接费用定额计算的施工间接费用的百分比,再将各项工程按定额计算的施工间接费用进行调整,即将上列算式改为:

某项工程本期应分配的施工间接费用 = [该项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 该项工程本期该项工程规定的施工间接费用定额] × 本期实际发生的施工间接费用 ÷ Σ [各项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 各项工程规定的施工间接费用定额]

如某施工单位在 1998 年 7 月份计发生施工间接费用 20 538 元,各项工程在 7 月份内发生的直接费和它们的施工间接费用定额如下:

101 商品房建筑工程 直接费 141 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

102 商品房建筑工程 直接费 126 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

151 出租房建筑工程 直接费 59 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

则各项工程在 7 月份应分配的施工间接费用如下:

101 商品房建筑工程:

$$\begin{aligned} & 141000 \text{ 元} \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div (141000 \text{ 元} \times 6\% + 126000 \text{ 元} \times 6\% + 59000 \text{ 元} \times 6\%) \\ & = 8460 \text{ 元} \times 20538 \text{ 元} / 19560 \text{ 元} \\ & = 8460 \text{ 元} \times 105\% = 8883 \text{ 元} \end{aligned}$$

102 商品房建筑工程:

$$126000 \text{ 元} \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div 19560 \text{ 元} = 7560 \text{ 元} \times 105\% = 7938 \text{ 元}$$

151 出租房建筑工程:

$$59000 \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div 19560 \text{ 元} = 3540 \text{ 元} \times 105\% = 3717 \text{ 元}$$

对于分配于各项工程成本的施工间接费用,应自“施工间接费用”账户的贷方转入“工程施工”账户的借方,并记入各项工程成本的“施工间接费”项目:

借: 工程施工 20 538

贷: 施工间接费用 20 538

七、自营工程成本核算程序小结

为了核算各项自营工程的实际成本,会计部门在接到施工部门的开工报告后,即要根据前述有关成本核算对象的说明,为各该单位工程或同类工程开设“工程施工成本明细分类账”,用以记录各项

工程的成本。同时不论工程施工期限的长短，都须等到工程完工记入各项应计成本以后，工程成本明细分类账的记录方为完整。

工程施工成本明细分类账中各成本项目的实际成本，根据上述耗用材料分配表、人工费分配表、机械使用费分配表、水电风汽运输费用分配表、施工间接费用分配表等记入。对于月份内各项工程发生的实际成本，应在月终将它自“工程施工”账户的贷方转入“开发成本”账户的借方：

借：开发成本 XXX

贷：工程施工 XXX

根据上文所述，现将自营工程成本核算程序归纳如下：

1. 根据开工报告，确定工程成本核算对象，开设工程施工成本明细分类账；
2. 按工程成本核算对象和成本项目汇总分配材料、人工、折旧等费用；
3. 分配机械使用费、其他直接费和施工间接费；
4. 计算各月施工工程实际成本；
5. 根据完工报告，结算工程施工成本明细分类账中的实际总成本，并与预算成本对比分析。

第二节 发包开发工程及其价款结算的核算

房地产开发企业的基础设施和建筑安装等工程的施工，如不采用自营方式，可以采用发包方式。对发包的基础设施和建筑安装工程，一般采用招标、议标方式，通过工程公开招标或邀请施工企业议标，将工程发包给施工企业的，按工程标价进行结算。开发企业要根据工程承包合同条例的规定，同承包工程的施工企业签订工程承包合同。承包合同是发包开发企业和承包施工企业为了完成承发包工程，根据批准的设计文件和中标标函内容所签订，明确双方相互权利、义务关系的协议。它一般应具备以下主要内容：（1）工程名称和地点；（2）工程范围和工程内容；（3）开、竣工日期；（4）工程质量、保修期及保修条件；（5）工程造价；（6）工程价款的支付、结算及交工验收办法；（7）设计文件和技术资料提供日期；（8）材料、设备的供应和进场期限；（9）双方相互协作事项和违约责任等。开发企业应将承包合同副本送开户银行作为结算工程价款的依据。

一、工程价款结算的办法

开发企业与施工企业在工程承包合同中规定的工程价款的结算，应根据国家有关工程价款结算办法，结合当地的有关规定具体确定。从目前各个地区所采用的工程价款结算办法来看，归纳起来，主要有如下三种。

1. 按月结算就是按照每月实际完成的分部分项工程进行结算。因为建筑安装工程等虽具有个体性的特点，但不同的工程，都是由一定的分部分项工程构成的。每一个分部分项工程，都有一定的施工内容、质量标准和统一的计量单位，并在短期内可以完成。国家为了管理工程造价而制订的工程预算定额和地区预算造价，都是以分部分项工程为基础的。因此，根据经验收合格的各月份的已完分部分项工程的工程数量和预算单价等计算的工程造价，就是各该月份应结算和支付的工程款。如果招标出包工程，工程标价与工程造价不同时，应按工程标价占工程预算造价的百分比进行调整计算。在具体做法上，各个地区也不尽相同，目前一般都实行月中预付、月终结算，即在月中按照当月施工计划所列的工作量一半预付，月末（实际为下月初）按照各工程当月实际完成工作量（即预算造价或调整计算后的工程标价）扣除月中预付款后进行结算。

2. 分段结算就是将一个单位工程按形象进度划分为几个阶段（部位），如基础、结构、装饰、竣

工等；按照完成阶段，分段验收结算工程价款。分段结算也可按月预付工程款，即在月中按照当月施工计划工作量预付，于工程阶段完成验收后按分段工程预算造价或调整计算后的工程标价扣除预付款后进行结算。

3. 竣工一次结算开发项目或单项工程施工工期在 12 个月以内，或者工程承包合同价值较小的，可以实行工程价款每月月中预支、竣工后一次结算。即在工程开工后，每月按当月施工计划所列工作量预付工程款，于工程竣工验收后按工程承包合同价值扣除预付工程款后进行结算。

不论采用何种结算办法，施工期间结算的工程价款一般都不得超过承包工程合同价值的 95%。结算双方可以在 5% 的幅度内协商确认尾款比例，并在工程承包合同中订明。尾款应专户存入银行，候工程竣工验收后清算。但如承包施工企业已向开发企业出具履约保函或有其他保证的，可以不留工程尾款。

由承包施工企业储备工程施工所需主要建筑材料、结构件时，发包开发企业可根据承包施工企业的要求，在签订工程承包合同后按年度发包工程总值的一定比例向承包施工企业预付备料款，于后期以抵充工程价款的形式陆续扣回。

在实际工作中，预付备料款的额度和扣回办法，在各个地区并不完全相同，当材料储备天数为 4 个月、材料费比重占工程造价 75% 的情况下，预付备料款的额度应为当年工程价值的 25%。在累计已完工程价值达到当年发包工程价值的 50% 时，就可将超过发包工程价值 50% 部分的工程价款的 50%，抵作预付备料款扣回。这样，到工程完工，扣回相当于发包工程价值 25% (50% X 50%) 的全部预付备料款。不过随着生产资料的开放，施工所需的建筑材料、结构件，一般均可从当地市场随时采购，今后也就没有必要再预付备料款了。

二、应付工程款和预付备料款、工程款的核算

开发企业与施工企业有关发包工程款和预付备料款、工程款的核算，应在“应付账款——应付工程款”和“预付账款——预付承包单位款”两个账户进行。开发企业按照规定预付给承包施工企业的备料款和工程款，应记入“预付账款——预付承包单位款”账户的借方；按照工程价款结算账单应付给承包施工企业的工程款，应记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“应付账款——应付工程款”账户的贷方。如有扣除应付工程款的预付备料款和预付工程款时，应将扣回的预付备料款和预付工程款记入“预付账款——预付承包单位款”账户的贷方，“应付账款——应付工程款”账户的贷方仅记减去扣回预付备料款和预付工程款后的应付账款。支付工程款时，记入“应付账款——应付工程款”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。

如上述某开发企业某项发包工程年度合同总值为 600 000 元，按照合同规定开工前应付预付备料款 150 000 元，则在用银行存款支付时，应作如下分录入账：

借：预付账款——预付承包单位款 150 000
贷：银行存款 150 000

9 月份根据施工企业当月施工计划所列工作量的二分之一即 35 000 元，用银行存款预付工程款时，应作：

借：预付账款——预付承包单位款 35 000
贷：银行存款 35 000

10 月初根据施工企业提出 9 月份工程价款结算账单中的已完工程价值为 75 000 元，减去应扣回预付备料款 18 000 元。月中预付工程款 35 000 元，尚应支付工程款 22 000 元 (75 000 元 - 18 000 元 - 35 000 元)，应作：

借：开发成本 75 000
贷：预付账款——预付承包单位款 53 000
应付账款——应付工程款 22 000

用银行存款支付应付工程款时，应作：
借：应付账款——应付工程款 22 000
 贷：银行存款 22 000

第三节 开发间接费用的核算

一、开发间接费用的组成和核算

开发间接费用是指房地产开发企业内部独立核算单位在开发现场组织管理开发产品而发生的各项费用。这些费用虽也属于直接为房地产开发而发生的费用，但它不能确定其为某项开发产品所应承担，因而无法将它直接记入各项开发产品成本。为了简化核算手续，将它先记入“开发间接费用”帐户，然后按照适当分配标准，将它分配记入各项开发产品成本。

为了组织开发间接费用的明细分类核算，分析各项费用增减变动的的原因，进一步节约费用开支，开发间接费用应分设如下明细项目进行核算：

1. 工资 指开发企业内部独立核算单位现场管理机构行政、技术、经济、服务等人员的工资、奖金和津贴。
2. 福利费 指按上项人员工资总额的一定比例（目前为14%）提取的职工福利费。
3. 折旧费 指开发企业内部独立核算单位使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等提取的折旧费。
4. 修理费 指开发企业内部独立核算单位使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等发生的修理费。
5. 办公费 指开发企业内部独立核算单位各管理部门办公用的文具、纸张、印刷、邮电、书报、会议、差旅交通、烧水和集体取暖用煤等费用。
6. 水电费 指开发企业内部独立核算单位各管理部门耗用的水电费。
7. 劳动保护费 指用于开发企业内部独立核算单位职工的劳动保护用品的购置、摊销和修理费，供职工保健用营养品、防暑饮料、洗涤肥皂等物品的购置费或补助费，以及工地上职工洗澡、饮水的燃料等。
8. 周转房摊销 指不能确定为某项开发项目安置拆迁居民周转使用的房屋计提的摊销费。
9. 利息支出 指开发企业为开发房地产借入资金所发生而不能直接计入某项开发成本的利息支出及相关的手续费，但应冲减使用前暂存银行而发生的利息收入。开发产品完工以后的借款利息，应作为财务费用，计入当期损益。
10. 其他费用 指上列各项费用以外的其他开发间接费用支出。

从上述开发间接费用的明细项目中，可以看出它与土地征用及拆迁补偿费、建筑安装工程费等变动费用不同，它属于相对固定的费用，其费用总额并不随着开发产品量的增减而成比例的增减。但就单位开发产品分摊的费用来说，则随着开发产品量的变动而成反比例的变动，即完成开发产品数量增加，单位开发产品分摊的费用随之减少；反之，完成开发产品数量减少，单位开发产品分摊的费用随之增加。因此，超额完成开发任务，就可降低开发成本中的开发间接费。

开发间接费用的总分类核算，在“开发间接费用”账户进行。企业所属各内部独立核算单位发生的各项开发间接费用，都要自“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”、“递延资产”、“银行存款”、“周转房——周转房摊销”等账户的贷方转入“开发间接费用”账户的借方，作如下分录入账：

借：开发间接费用	41 600
贷：应付工资	8 000
应付福利费	1 120
累计折旧	10 000
递延资产	3 500
银行存款	8 480
周转房——周转房摊销	10 500

必须指出，如果开发企业不设置现场管理机构而由企业（即公司本部）定期或不定期地派人到开发现场组织开发活动，其所发生的费用，除周转房摊销外，其他开发间接费可记入企业的管理费用。

开发间接费用的明细分类核算，一般要按所属内部独立核算单位设置“开发间接费用明细分类账”，将发生的开发间接费用按明细项目分栏登记。

二、开发间接费用的分配

每月终了，应对开发间接费用进行分配，按实际发生数计入有关开发产品的成本。开发间接费用的分配方法，企业可根据开发经营的特点自行确定。不论土地开发、房屋开发、配套设施和代建工程，均应分配开发间接费用。为了简化核算手续并防止重复分配，对应计入房屋等开发成本的自用土地和不能有偿转让的配套设施的开发成本，均不分配开发间接费用。这部分开发产品应负担的开发间接费用，可直接分配计入有关房屋开发成本。也就是说，企业内部独立核算单位发生的开发间接费用，可仅对有关开发房屋、商品性土地、能有偿转让配套设施及代建工程进行分配。开发间接费用的分配标准，可按月份内各项开发产品实际发生的直接成本（包括土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套设施费）进行，即：

某项开发产品成本分配的开发间接费 = 月份内该项开发产品实际发生的直接成本 × 本月实际发生的开发间接费用 ÷ 应分配开发间接费各开发产品实际发生的直接成本总额

如某房地产开发企业某内部独立核算单位在 1998 年 5 月份共发生了开发间接费用 41 600 元，应分配开发间接费各开发产品实际发生的直接成本如下：

开发产品编号名称	直接成本
101 商品房	50 000
102 商品房	120 000
151 出租房	75 000
181 周转房	70 000
201 大配套设施——商店	80 000
301 商品性土地	125 000
合 计	520 000

根据上列公式，即可为各开发产品算得 5 月份应分配的开发间接费：

101 商品房：	$50000 \text{ 元} \times 41600 \text{ 元} \div 520000 \text{ 元} = 50 000 \text{ 元} \times 8\% = 4 000 \text{ 元}$
102 商品房：	$120 000 \text{ 元} \times 8\% = 9 600 \text{ 元}$
151 出租房：	$75 000 \text{ 元} \times 8\% = 6 000 \text{ 元}$
181 周转房：	$70 000 \text{ 元} \times 8\% = 5 600 \text{ 元}$
201 大配套设施：	$80 000 \text{ 元} \times 8\% = 6 400 \text{ 元}$
301 商品性土地：	$125 000 \text{ 元} \times 8\% = 10 000 \text{ 元}$

根据上面计算，就可编制有如图表 5-10 所示的开发间接费用分配表：

开发间接费用分配表

2000 年 5 月

单位：元

开发项目编号名称	直接成本	分配开发间接费
101 商品房	50 000	4 000
102 商品房	120 000	9 600
151 出租房	75 000	6 000
181 周转房	70 000	5 600
201 大配套设施	80 000	6 400
301 商品性土地	125 000	10 000
合 计	520 000	41 600

根据开发间接费用分配表，即可将各开发产品成本分配的开发间接费记入各开发产品成本核算对象的“开发间接费”成本项目，并将它记入“开发成本”各二级账户的借方和“开发间接费用”账户的贷方，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 25 200
 开发成本——配套设施开发成本 6 400
 开发成本——商品性土地开发成本 10 000
 贷：开发间接费用 41 600

第四节 土地开发成本的核算

一、土地开发支出划分和归集的原则

房地产开发企业开发的土地，按其用途可将它分为如下两种：一种是为了转让、出租而开发的商品性土地（也叫商品性建设场地）；另一种是为开发商品房、出租房等房屋而开发的自用土地。前者是企业的最终开发产品，其费用支出单独构成土地的开发成本；而后者则是企业的中间开发产品，其费用支出应计入商品房、出租房等有关房屋开发成本。现行会计制度中设置的“开发成本——土地开发成本”科目，它的核算的内容，与企业发生的土地开发支出并不完全对口，原则上仅限于企业开发各种商品性土地所发生的支出。企业为开发商品房、出租房等房屋而开发的土地，其费用可分清负担对象的，应直接计入有关房屋开发成本，在“开发成本——房屋开发成本”科目进行核算。如果企业开发的自用土地，分不清负担对象，应由两个或两个以上成本核算对象负担的，其费用可先通过“开发成本——土地开发成本”科目进行归集，待土地开发完成投入使用时，再按一定的标准（如房屋占地面积或房屋建筑面积等）将其分配计入有关房屋开发成本。如果企业开发商品房、出租房使用的土地属于企业开发商品性土地的一部分，则应将整块土地作为一个成本核算对象，在“开发成本——土地开发成本”

账户中归集其发生的全部开发支出，计算其总成本和单位成本，并于土地开发完成时，将成本结

转到“开发产品”账户。待使用土地时，再将使用土地所应承担的开发成本，从“开发产品”账户转入“开发成本——房屋开发成本”帐户，计入商品房、出租房等房屋的开发成本。

二、土地开发成本核算对象的确定和成本项目的设置

（一）土地开发成本核算对象的确定

为了既有利于土地开发支出的归集，又有利于土地开发成本的结转，对需要单独核算土地开发成本的开发项目，可按下列原则确定土地开发成本的核算对象：

1. 对开发面积不大、开发工期较短的土地，可以每一块独立的开发项目为成本核算对象；
2. 对开发面积较大、开发工期较长、分区域开发的土地，可以一定区域作为土地开发成本核算对象。

成本核算对象应在开工之前确定，一经确定就不能随意改变，更不能相互混淆。

（二）土地开发成本项目的设置

企业开发的土地，因其设计要求不同，开发的层次、程度和内容都不相同，有的只是进行场地的清理平整，如原有建筑物、障碍物的拆除和土地的平整；有的除了场地平整外，还要进行地下各种管线的铺设、地面道路的建设等。因此，就各个具体的土地开发项目来说，它的开发支出内容是不完全相同的。企业要根据所开发土地的具体情况和会计制度规定的成本项目，设置土地开发项目的成本项目。对于会计制度规定的、企业没有发生支出内容的成本项目，如建筑安装工程费，配套设施费，可不必设置。根据土地开发支出的一般情况，企业对土地开发成本的核算，可设置如下几个成本项目：

（1）土地征用及拆迁补偿费或土地批租费；（2）前期工程费；（3）基础设施费；（4）开发间接费。其中土地征用及拆迁补偿费是指按照城市建设总体规划进行土地开发所发生的土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费，及有关地上、地下物拆迁补偿费等。但对拆迁旧建筑物回收的残值应估价入账并冲减有关成本。开发土地如通过批租方式取得的，应列入批租地价。前期工程费是指土地开发项目前期工程发生的费用，包括规划、设计费，项目可行性研究费，水文、地质勘察、测绘费，场地平整费等。基础设施费是指土地开发过程中发生的各种基础设施费，包括道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通讯等设施费用。开发间接费指应由商品性土地开发成本负担的开发间接费用。土地开发项目如要负担不能有偿转让的配套设施费，还应设置“配套设施费”成本项目，用以核算应计入土地开发成本的配套设施费。

三、土地开发成本的核算

企业在土地开发过程中发生的各项支出，除可将直接计入房屋开发成本的自用土地开发支出在“开发成本——房屋开发成本”帐户核算外，其他土地开发支出均应通过“开发成本——土地开发成本”帐户进行核算。为了分清转让、出租用土地开发成本和不能确定负担对象自用土地开发成本，对土地开发成本应按土地开发项目的类别，分别设置“商品性土地开发成本”和“自用土地开发成本”两个二级帐户，并按成本核算对象和成本项目设置明细分类账。对发生的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费等土地开发支出，可直接记入各土地开发成本明细分类账，并记入“开发成本——商品性土地开发成本”、“开发成本——自用土地开发成本”帐户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”等帐户的贷方。发生的开发间接费用，应先在“开发间接费用”帐户进行核算，于月份终了再按一定标准，分配计入有关开发成本核算对象。应由商品性土地开发成本负担的开发间接费，应记入“开发成本——商品性土地开发成本”帐户的借方和“开发间接费用”帐户的贷方。

现举例说明土地开发成本的核算如下：

如某房地产开发企业在某月份内，共发生了下列有关土地开发支出：

	商品性土地	自用土地
支付征地拆迁费	78 000 元	72 000 元
支付承包设计单位前期工程款	20 000 元	18 000 元
应付承包施工单位基础设施款	25 000 元	18 000 元
分配开发间接费	10 000 元	
合 计	133 000 元	108 000 元

则在用银行存款支付征地拆迁费时，应作：
借：开发成本——商品性土地开发成本 78 000
 开发成本——自用土地开发成本 72 000
 贷：银行存款 150 000

用银行存款支付设计单位前期工程款时，应作：
借：开发成本——商品性土地开发成本 20 000
 开发成本——自用土地开发成本 18 000
 贷：银行存款 38 000

将应付施工企业基础设施工程款入账时，应作：
借：开发成本——商品性土地开发成本 25 000
 开发成本——自用土地开发成本 18 000
 贷：应付账款——应付工程款 43 000

分配应记入商品性土地开发成本的开发间接费用时，应作：
借：开发成本——商品性土地开发成本 10 000
 贷：开发间接费用 10 000

同时应将各项土地开发支出分别记入商品性土地开发成本、自用土地开发成本明细分类账。

四、已完土地开发成本的结转

已完土地开发成本的结转，应根据已完成开发土地的用途，采用不同的成本结转方法。为转让、出租而开发的商品性土地，在开发完成并经验收后，应将其实际成本自“开发成本——商品性土地开发成本”账户的贷方转入“开发产品——土地”账户的借方。假如上述开发企业商品性土地经开发完成并验收，加上以前月份开发支出共 1002 000 元，应作如下分录入账：

借：开发产品——土地 1002 000
 贷：开发成本——商品性土地开发成本 1002 000

为本企业房屋开发用的土地，应于开发完成把土地投入使用时，将土地开发的实际成本结转计入有关房屋的开发成本，结转计入房屋开发成本的土地开发支出，可采用分项平行结转法或归类集中结转法。分项平行结转法是指将土地开发支出的各项费用按成本项目分别平行转入有关房屋开发成本的对应成本项目。归类集中结转法是指将土地开发支出归类合并为“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”和“基础设施费”两个费用项目，然后转入有关房屋开发成本的“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”和“基础设施费”成本项目。凡与土地征用及拆迁补偿费或批租地价有关的费用，均转入有关房屋开发成本的“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”项目；对其他土地开发支出，包括前期工程费、基础设施费等，则合并转入有关房屋开发成本的“基础设施费”项目。经结转的自用土地开发支出，应将它自“开发成本——自用土地开发成本”账户的贷方转入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方。

假如上述开发企业自用土地在开发完成后，加上以前月份开发支出 540 000 元共 648 000 元。

这块土地用于建造 151 出租房和 181 周转房，其中 151 出租房用地 1500 平方米，181 周转房用地 1200 平方米，则单方自用土地开发成本为 240 元【648000 元 / (1500+1200)】，应结转 151 出租房开发成本的土地开发支出为 360 000 元 (240 元 × 1500)，结转 181 周转房开发成本的土地开发支出为 288 000 元 (240 元 × 1200)，在总分类核算上应作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 648 000

贷：开发成本——自用土地开发成本 648 000

如果自用土地开发完成后，还不能确定房屋和配套设施等项目的用地，则应先将其成本结转“开发产品——自用土地”账户的借方，于自用土地投入使用时，再从“开发产品——自用土地”账户的贷方将其开发成本转入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方。

第五节 配套设施开发成本的核算

一、配套设施的种类及其支出归集的原则

房地产开发企业开发的配套设施，可以分为如下两类：一类是开发小区内开发不能有偿转让的公共配套设施，如水塔、锅炉房、居委会、派出所、消防、幼托、自行车棚等；另一类是能有偿转让的城市规划中规定的大配套设施项目，包括：(1) 开发小区内营业性公共配套设施，如商店、银行、邮局等；(2) 开发小区内非营业性配套设施，如中小学、文化站、医院等；(3) 开发项目外为居民服务的给排水、供电、供气的增容增压、交通道路等。这类配套设施，如果没有投资来源，不能有偿转让，也将它归入第一类中，计入房屋开发成本。

按照现行财务制度规定，城市建设规划中的大型配套设施项目，不得计入商品房成本。因为这些大配套设施，国家有这方面的投资，或是政府投资，或国家拨款给有关部门再由有关部门出资。但在实际执行过程中，由于城市基础设施的投资体制，无法保证与城市建设综合开发协调一致，作为城市基础设施的投资者，往往在客观上拿不出资金来，有些能拿的也只是其中很少的一部分。因此，开发企业也只得将一些不能有偿转让的大配套设施发生的支出也计入开发产品成本。

为了正确核算和反映企业开发建设中各种配套设施所发生的支出，并准确地计算房屋开发成本和各种大配套设施的开发成本，对配套设施支出的归集，可分为如下三种：

1. 对能分清并直接计入某个成本核算对象的第一类配套设施支出，可直接计入有关房屋等开发成本，并在“开发成本——房屋开发成本”账户中归集其发生的支出；

2. 对不能直接计入有关房屋开发成本的第一类配套设施支出，应先在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行归集，于开发完成后再按一定标准分配计入有关房屋等开发成本；

3. 对能有偿转让的第二类大配套设施支出，应在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行归集。

由上可知，在配套设施开发成本中核算的配套设施支出，只包括不能直接计入有关房屋等成本核算对象的第一类配套设施支出和第二类大配套设施支出。

二、配套设施开发成本核算对象的确定和成本项目的设置

一般说来，对能有偿转让的大配套设施项目，应以各配套设施项目作为成本核算对象，借以正确计算各设施的开发成本。对这些配套设施的开发成本应设置如下六个成本项目：(1) 土地征用及拆迁补偿费或批租地价；(2) 前期工程费；(3) 基础设施费；(4) 建筑安装工程费；(5) 配套设施费；(6) 开发间接费。其中配套设施费项目用以核算分配的其他配套设施费。因为要使这些设施投入运转，有的也需要其他配套设施为其提供服务，所以理应分配为其服务的有关设施的开发成本。

对不能有偿转让、不能直接计入各成本核算对象的各项公共配套设施，如果工程规模较大，可以各项配套设施作为成本核算对象。如果工程规模不大、与其他项目建设地点较近、开竣工时间相差不多、并由同一施工单位施工的，也可考虑将它们合并作为一个成本核算对象，于工程完工算出开发总成本后，按照各该项目的预算成本或计划成本的比例，算出各配套设施的开发成本，再按一定标准，将各配套设施开发成本分配计入有关房屋等开发成本。至于这些配套设施的开发成本，在核算时一般可仅设置如下四个成本项目：（1）土地征用及拆迁补偿费或批租地价；（2）前期工程费；（3）基础设施费；（4）建筑安装工程费。由于这些配套设施的支出需由房屋等开发成本负担，为简化核算手续，对这些配套设施，可不再分配其他配套设施支出。它本身应负担的开发间接费用，也可直接分配计入有关房屋开发成本。因此，对这些配套设施，在核算时也就可不设置配套设施费和开发间接费两个成本项目。

三、配套设施开发成本的核算

企业发生的各项配套设施支出，应在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行核算，并按成本核算对象和成本项目进行明细分类核算。对发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费等支出，可直接计入各配套设施开发成本明细分类账的相应成本项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”账户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。对能有偿转让大配套设施分配的其他配套设施支出，应记入各大配套设施开发成本明细分类账的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本——XX”账户的借方和“开发成本——配套设施开发成本——XX”账户的贷方。对能有偿转让大配套设施分配的开发间接费用，应记入各配套设施开发成本明细分类账的“开发间接费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”账户的借方和“开发间接费用”账户的贷方。

对配套设施与房屋等开发产品不同步开发，或房屋等开发完成等待出售或出租，而配套设施尚未全部完成的，经批准后可按配套设施的预算成本或计划成本，预提配套设施费，将它记入房屋等开发成本明细分类账的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“预提费用”账户的贷方。因为一个开发小区的开发，时间较长，有的需要几年，开发企业在开发进度安排上，有时先建房屋，后建配套设施。这样，往往是房屋已经建成而有的配套设施可能尚未完成，或者是商品房已经销售，而幼托、消防设施等尚未完工的情况。这种房屋开发与配套设施建设的时间差，使得那些已具备使用条件并已出售的房屋应承担的配套设施费，无法按配套设施的实际开发成本进行结转和分配，只能以未完成配套设施的预算成本或计划成本为基数，计算出已售房屋应承担的数额，用预提方式记入出售房屋等的开发成本。开发产品预提的配套设施费的计算，一般可按以下公式进行：

某项开发产品预提的配套设施费 = 该项开发产品预算成本（或计划成本）× 配套设施费预提率

配套设施费预提率 = 该配套设施的预算成本（或计划成本）÷ 应负担该配套设施费各开发产品的预算成本（或计划成本）合计 × 100%

式中应负担配套设施费的开发产品一般应包括开发房屋、能有偿转让在开发小区内开发的大配套设施。

如某开发小区内幼托设施开发成本应由 101、102 商品房，151 出租房，181 周转房和 201 大配套设施商店负担。由于幼托设施在商品房等完工出售、出租时尚未完工，为了及时结转完工的商品房等成本，应先将幼托设施配套设施费预提计入商品房等的开发成本。假定各项开发产品和幼托设施的预算成本如下：

101 商品房 1000 000 元
102 商品房 900 000 元
151 出租房 800 000 元
181 周转房 800 000 元
201 大配套设施——商店 500 000 元

251 幼托设施 320 000 元

$$\begin{aligned} \text{则 幼托设施配套设施费预提率} &= 320000 \div (1000000+900000+800000+800000+500000) \times 100\% \\ &= 320000 \div 4000000 \times 100\% = 8\% \end{aligned}$$

各项开发产品预提幼托设施的配套设施费为：

- 101 商品房：1000 000 元 × 8% = 80 000 元
- 102 商品房：900 000 元 × 8% = 72000 元
- 152 出租房：800 000 元 × 8% = 64000 元
- 182 周转房：800 000 元 × 8% = 64000 元
- 201 大配套设施——商店：500 000 元 × 8% = 40 000 元

按预提率计算各项开发产品的配套设施费时，其与实际支出数的差额，应在配套设施完工时，按预提数的比例，调整增加或减少有关开发产品的成本。

现举例说明配套设施开发成本的核算如下：

如某房地产开发企业根据建设规划要求，在开发小区内负责建设一间商店和一座水塔、一所幼托。上述设施均发包给施工企业施工，其中商店建成后，有偿转让给商业部门。水塔和幼托的开发支出按规定计入有关开发产品的成本。水塔与商品房等同步开发，幼托与商品房等不同步开发，其支出经批准采用预提办法。上述各配套设施共发生了下列有关支出（单位：元）：

	201	251	252
	商店	水塔	幼托
	(元)	(元)	(元)
支付征地拆迁费	50 000	5 000	50 000
支付承包设计单位前期工程款	30 000	20 000	30 000
应付承包施工企业基础设施工程款	50 000	30 000	50 000
应付承包施工企业建筑安装工程款	200 000	245 000	190 000
分配水塔设施配套设施费	35 000		
分配开发间接费	55 000		
预提幼托设施配套设施费	40 000		

则用银行存款支付征地拆迁费时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本 105 000
贷：银行存款 105 000

用银行存款支付设计单位前期工程款时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本 80 000
贷：银行存款 80 000

将应付施工企业基础设施工程款和建筑安装工程款入账时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本 765 000
贷：应付账款——应付工程款 765 000

分配应记入商店配套设施开发成本的水塔设施支出时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本——商店 35 000
贷：开发成本——配套设施开发成本——水塔 35 000

分配应记入商店配套设施开发成本的开发间接费用时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本——商店 55 000
贷：开发间接费用 55 000

预提应由商店配套设施开发成本负担的幼托设施支出时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本——商店 40000
贷：预提费用——预提配套设施费 40000

同时应将各项配套设施支出分别记入各配套设施开发成本明细分类账。

四、已完配套设施开发成本的结转

已完成全部开发过程并经验收的配套设施，应按其完成情况和用途结转其开发成本：

1. 对能有偿转让给有关部门的大配套设施，如上述商店设施，应在完工验收后将其实际成本自“开发成本——配套设施开发成本”账户的贷方转入“开发产品——配套设施”账户的借方，作如下分录入账：

借：开发产品——配套设施 460000
贷：开发成本——配套设施开发成本 460000

配套设施有偿转让收入，应作为经营收入处理。

2. 按规定应将其开发成本分配计入商品房等开发产品成本的公共配套设施，如上述水塔设施，在完工验收后，应将其发生的实际开发成本按一定的标准（有关开发产品的实际成本、预算成本或计划成本），分配记入有关房屋和大配套设施的开发成本，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 265000
开发成本——配套设施开发成本 35000
贷：开发成本——配套设施开发成本 300000

3. 对用预提方式将配套设施支出记入有关开发产品成本的公共配套设施，如幼托设施，应在完工验收后，将其实际发生的开发成本冲减预提的配套设施费，作如下分录入账：

借：预提费用——预提配套设施费 320 000
贷：开发成本——配套设施开发成本 320 000

如预提配套设施费大于或少于实际开发成本，可将其多提数或少提数冲减有关开发产品成本或作追加的分配。如有关开发产品已完工并办理竣工决算，可将其差额冲减或追加分配于尚未办理竣工决算的开发产品的成本。

第六节 房屋开发成本的核算

一、开发房屋的种类及其核算对象和成本项目

房屋的开发，是房地产开发企业的主要经济业务。开发企业开发的房屋，按其用途可分为如下几类：一是为销售而开发的商品房；二是为出租经营而开发的出租房；三是为安置被拆迁居民周转使用而开发的周转房。此外，有的开发企业还受其他单位的委托，代为开发如职工住宅等代建房。这些房屋，虽然用途不同，但其所发生的开发费用的性质和用途，都大体相同，在成本核算上也可采用相同的方法。为了既能总括反映房屋开发所发生的支出，又能分门别类地反映企业各类房屋的开发支出，并便于计算开发成本，在会计上除设置“开发成本——房屋开发成本”账户外，还应按开发房屋的性质和用途，分别设置商品房、出租房、周转房、代建房等三级账户，并按各成本核算对象和成本项目进行明细分类核算。

企业在房屋开发过程中发生的各项支出，应按房屋成本核算对象和成本项目进行归集。房屋的成本核算对象，应结合开发地点、用途、结构、装修、层高、施工队伍等因素加以确定：

1. 一般房屋开发项目，以每一独立编制设计概（预）算，或每一独立的施工图预算所列的单项开发工程为成本核算对象。

2. 同一开发地点，结构类型相同的群体开发项目，开竣工时间相近，同一施工队伍施工的，可以合并为一个成本核算对象，于开发完成算得实际开发成本后，再按各个单项工程概预算数的比例，计算各幢房屋的开发成本。

3. 对于个别规模较大、工期较长的房屋开发项目，可以结合经济责任制的需要，按房屋开发项目的部位划分成本核算对象。

开发企业对房屋开发成本的核算，应设置如下几个成本项目：

（1）土地征用及拆迁补偿费或批租地价；（2）前期工程费；（3）基础设施费；（4）建筑安装工程费；（5）配套设施费；（6）开发间接费。其中土地征用及拆迁补偿费是指房屋开发中征用土地所发生的土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费，以及有关地上、地下物拆迁补偿费，或批租地价。前期工程费是指房屋开发前期发生的规划设计、项目可行性研究、水文地质勘察、测绘等支出。基础设施费是指房屋开发中各项基础设施发生的支出，包括道路、供水、供电、供气、排污、排洪、照明、绿化、环卫设施等支出。建筑安装工程费是指列入房屋开发项目建筑安装工程费施工图预算内的各项费用支出（包括设备费用）。配套设施费是指按规定应计入房屋开发成本不能有偿转让公共配套设施如锅炉房、水塔、居委会、派出所、幼托、消防、自行车棚、公厕等支出。开发管理费是指应由房屋开发成本负担的开发间接费用。

二、房屋开发成本的核算

（一）土地征用及拆迁补偿费或批租地价

房屋开发过程中发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价，能分清成本核算对象的，应直接计入有关房屋开发成本核算对象的“土地征用及拆迁补偿费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。
网址：<http://www.dichanlink.com>

房屋开发过程中发生的自用土地征用及拆迁补偿费，如分不清成本核算对象的，应先将其支出先通过“开发成本——自用土地开发成本”账户进行汇集，待土地开发完成投入使用时，再按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——自用土地开发成本”账户的贷方。

房屋开发占用的土地，如属企业综合开发的商品性土地的一部分，则应将其发生的土地征用及拆迁补偿费，先在“开发成本——商品性土地开发成本”账户进行汇集，待土地开发完成投入使用时，再按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——商品性土地开发成本”账户的贷方。如开发完成商品性土地已经转入“开发产品”账户，则在用以建造房屋时，应将其应负担的土地征用及拆迁补偿费记入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发产品”账户的贷方。

（二）前期工程费

房屋开发过程中发生的规划、设计、可行性研究以及水文地质勘察、测绘、场地平整等各项前期工程支出，能分清成本核算对象的，应直接记入有关房屋开发成本核算对象的“前期工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。应由两个或两个以上成本核算对象负担的前期工程费，应按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象的“前期工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。

（三）基础设施费

房屋开发过程中发生的供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、绿化、环卫设施以及道路等基础设施支出，一般应直接或分配记入有关房屋开发成本核算对象的“基础设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。如开发完成商品性土地已转入“开发产品”账户，则在用以建造房屋时，应将其应负担的基础设施费（按归类集中结转的还应包括应负担的前期工程费和开发间接费）计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发产品”账户的贷方。

（四）建筑安装工程费

房屋开发过程中发生的建筑安装工程支出，应根据工程的不同施工方式，采用不同的核算方法。采用发包方式进行建筑安装工程施的房屋开发项目，其建筑安装工程支出，应根据企业承付的已完工程价款确定，直接记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。如果开发企业对建筑安装工程采用招标方式发包，并将几个工程一并招标发包，则在工程完工结算工程价款时，应按各项工程的预算造价的比例，计算它们的标价即实际建筑安装工程费。

如某开发企业将两幢商品房建筑安装工程进行招标，标价为 1080 000 元，这两幢商品房的预算造价为：

101 商品房 630 000 元

102 商品房 504 000 元

合计 1134 000 元

则在工程完工结算工程价款时，应按如下方法计算各幢商品房的实际建筑安装工程费：

某项工程实际建筑安装工程费 = 工程标价 × 该项工程预算造价 ÷ 各项工程预算造价合计

设例中：

网址：<http://www.dichanlink.com>

101 商品房 $1080000 \text{ 元} \times 630000 \text{ 元} \div 1134000 \text{ 元} = 600000 \text{ 元}$

102 商品房 $1080000 \text{ 元} \times 504000 \text{ 元} \div 1134000 \text{ 元} = 480000 \text{ 元}$

采用自营方式进行建筑安装工程施的房屋开发项目，其发生的各项建筑安装工程支出，一般可直接记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“库存材料”、“应付工资”、“银行存款”等账户的贷方。如果开发企业自行施工大型建筑安装工程，可以按照本章第二节所述设置“工程施工”、“施工间接费用”等账户，用来核算和归集各项建筑安装工程支出，月末将其实际成本转入“开发成本——房屋开发成本”账户，并记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目。

企业用于房屋开发的各项设备，即附属于房屋工程主体的各项设备，应在出库交付安装时，记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“库存设备”账户的贷方。

（五）配套设施费

房屋开发成本应负担的配套设施费是指开发小区内不能有偿转让的公共配套设施支出。在具体核算时，应根据配套设施的建设情况，采用不同的费用归集和核算方法。

1. 配套设施与房屋同步开发，发生的公共配套设施支出，能够分清并可直接计入有关成本核算对象的，直接记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。如果发生的配套设施支出，应由

两个或两个以上成本核算对象负担的，应先在“开发成本——配套设施开发成本”账户先行汇集，待配套设施完工时，再按一定标准（如有关项目的预算成本或计划成本），分配记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——配套设施开发成本”账户的贷方。

2. 配套设施与房屋非同步开发，即先开发房屋，后建配套设施。或房屋已开发等待出售或出租，而配套设施尚未全部完成，在结算完工房屋的开发成本时，对应负担的配套设施费，可采取预提的办法。即根据配套设施的预算成本（或计划成本）和采用的分配标准，计算完工房屋应负担的配套设施支出，记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“预提费用”账户的贷方。预提数与实际支出数的差额，在配套设施完工时调整有关房屋开发成本。

（六）开发间接费

企业内部独立核算单位为开发各种开发产品而发生的各项间接费用，应先通过“开发间接费用”账户进行核算，每月终了，按一定标准分配计入各有关开发产品成本。应由房屋开发成本负担的开发间接费用，应自“开发间接费用”账户的贷方转入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方，并记入有关房屋开发成本核算对象的“开发间接费”成本项目。

三、房屋开发成本核算举例

如某房地产开发企业在某年度内，共发生了下列有关房屋开发支出（单位：元）：

	101 商品房	102 商品房	152 出租房	182 周转房
支付征地拆迁费	100 000	80 000		
结转自用土地征地拆迁费	75 000	75 000		
应付承包设计单位前期工程费	30 000	30 000	30 000	30 000
应付承包施工企业基础设施工程款	90 000		70 000	70 000
应付承包施工企业建筑安装工程款	600 000	480 000	450 000	450 000
分配配套设施费（水塔）	80 000	65 000	60 000	60 000
预提配套设施费（幼托）	80 000	72 000	64 000	64 000
分配开发间接费用	82 000	66 000	62 000	62 000

则在用银行存款支付征地拆迁费时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 180 000

贷：银行存款 180 000

结转出租房、周转房使用土地应负担的自用土地开发成本时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 150 000

贷：开发成本——自用土地开发成本 150 000

将应付设计单位前期工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 120 000

贷：应付账款——应付工程款 120 000

将应付施工企业基础设施工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 305 000

贷：应付账款——应付工程款 305 000

将应付施工企业建筑安装工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 1980 000
贷：应付账款——应付工程款 1980 000

分配应由房屋开发成本负担的水塔配套设施支出时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 265 000
贷：开发成本——配套设施开发成本——水塔 265 000

预提应由房屋开发成本负担的幼托设施支出时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 280 000
贷：预提费用——预提配套设施费 280 000

分配应由房屋开发成本负担的开发间接费用时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 272 000
贷：开发间接费用 272 000

同时应将各项房屋开发支出分别记入各有关房屋开发成本明细分类账。

四、已完房屋开发成本的结转

房地产开发企业对已完成开发过程的商品房、代建房、出租房、周转房，应在竣工验收以后将其开发成本结转“开发产品”账户。会计人员应根据房屋开发成本明细分类账记录的完工房屋实际成本，记入“开发产品”账户的借方和“开发成本——房屋开发成本”账户的贷方。“开发产品”账户应按房屋类别分别设置商品房、代建房、出租房、周转房等二级账户，并按各成本核算对象进行明细分类核算。设例中，应将竣工验收的商品房、出租房、周转房的开发成本结转“开发产品”账户的借方，作如下分录入账：

借：开发产品 3 562 000
贷：开发成本——房屋开发成本 3 562 000

Word版文件来自:中国地产链
网址:<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载

一、代建工程的种类及其成本核算的对象和项目

代建工程是指开发企业接受委托单位的委托，代为开发的各种工程，包括土地、房屋、市政工程等。由于各种代建工程有着不同的开发特点和内容，在会计上也应根据各类代建工程成本核算的不同特点和要求，采用相应的费用归集和成本核算方法。现行会计制度规定：企业代委托单位开发的土地（即建设场地）、各种房屋所发生的各项支出，应分别通过“开发成本——商品性土地开发成本”和“开发成本——房屋开发成本”账户进行核算，并在这两个账户下分别按土地、房屋成本核算对象和成本项目归集各项支出，进行代建工程项目开发成本的明细分类核算。除土地、房屋以外，企业代委托单位开发的其他工程如市政工程等，其所发生的支出，则应通过“开发成本——代建工程开发成本”账户进行核算。因此，开发企业在“开发成本——代建工程开发成本”账户核算的，仅限于企业接受委托单位委托，代为开发的除土地、房屋以外的其他工程所发生的支出。

代建工程开发成本的核算对象，应根据各项工程实际情况确定。成本项目一般可设置如下几项：

(1) 土地征用及拆迁补偿费；(2) 前期工程费；(3) 基础设施费；(4) 建筑安装工程费；(5) 开发间接费。在实际核算工作中，应根据代建工程支出内容设置使用。

二、代建工程开发成本的核算

开发企业发生的各项代建工程支出和对代建工程分配的开发间接费用，应记入“开发成本——代建工程开发成本”账户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”、“库存材料”、“应付工资”、

“开发间接费用”等账户的贷方。同时应按成本核算对象和成本项目分别归类记入各代建工程开发成本明细分类账。代建工程开发成本明细分类账的格式，基本上和房屋开发成本明细分类账相同。

完成全部开发过程并经验收的代建工程，应将其实际开发成本自“开发成本——代建工程开发成本”账户的贷方转入“开发产品”账户的借方，并在将代建工程移交委托代建单位，办妥工程价款结算手续后，将代建工程开发成本自“开发产品”账户的贷方转入“经营成本”账户的借方。

如某开发企业接受市政工程管理部的委托，代为扩建开发小区旁边一条道路。扩建过程中，用银行存款支付拆迁补偿费 300 000 元，前期工程费 160 000 元，应付基础设施工程款 540 000 元，分配开发间接费用 80 000 元，在发生上列各项扩建工程开发支出和分配开发间接费用时，应作如下分录入账：

借：开发成本——代建工程开发成本	1080 000
贷：银行存款	460 000
应付账款——应付工程款	540 000
开发间接费用	80 000

道路扩建工程完工并经验收，结转已完工程成本时，应作如下分录入账：

借：开发产品——代建工程	1080 000
贷：开发成本——代建工程开发成本	1080 000

Word版文件来自:中国地产链

第一章 成本报表

网址:<http://www.dichanlink.com>

房地产开发企业除了编制以上各书所讲的会计报表外，还应根据企业本身管理上的需要，编制诸如在建开发产品成本表、已完开发产品成本表等成本报表。

全部免费下载

一、在建开发产品成本表

在建开发产品成本表是反映房地产开发企业或企业所属内部独立核算开发分公司年末在建开发产品的实际开发成本的成本报表，也是年末资产负债表资产方“在建开发产品”项目的明细报表，用以考核企业年末各项在建开发产品资金占用情况，了解企业各项开发产品的实际开发成本，检查各项开发产品开发成本的构成。

为了反映各项开发产品开发成本的构成，本表应采用棋盘式结构，纵向各行反映年末尚处于在建过程开发产品的类别和项目；横向各栏反映年末各类各项开发产品的开发成本。

在编制本表时，应按开发产品的类别和项目逐行填列。开发产品的类别，一般应分：商品性土地、自用土地、商品房、出租房、周转房、配套设施、代建工程等。在开发期内尚未确定其具体用途的房屋，均可在商品房一类反映。开发产品的项目，一般应以开发产品成本核算对象为依据。

本表一般应设置项目开工日期、计划开发面积、计划开发总成本、年初开发成本、本年发生开发成本、年末累计开发成本等栏。

“开工日期”栏填列在建开发产品的实际开工日期。

“计划开发面积”栏反映各项开发产品的计划开发面积。土地开发项目为场地面积；房屋等开发

项目为建筑面积，根据批准的开发产品开发计划确定的开发面积填列。

“计划开发总成本”栏根据企业制定的有关开发产品成本计划或预算填列。

“年初开发成本”栏根据上年本表“年末累计开发成本”栏数字填列。

“本年发生开发成本”栏所属“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”、“前期工程费”、“基础设施费”、“建筑安装工程费”、“配套设施费”、“开发间接费用”和“合计”各栏，分别反映各项在建开发产品本年实际发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费及应负担的配套设施费、开发间接费用和开发成本合计，根据开发产品设置的开发成本明细分类账各成本项目的本年发生额分类分项填列。

“年末累计开发成本”栏反映各项在建开发产品本年年末累计实际成本，根据按开发产品设置的开发成本明细分类账的年末余额分类分项填列。本栏数字应等于“年初开发成本”与“本年发生开发成本”合计数之和，本栏合计数应与年末资产负债表资产方“在建开发产品”项目期末数核对相符。

二、已完开发产品成本表

已完开发产品成本表是反映房地产开发企业或企业所属内部独立核算开发分公司在本年度内已完成全部开发过程、并已验收合格的开发产品的实际开发成本的成本报表。它是用以了解和检查在年度内已完开发产品的成本水平及成本构成情况，考核开发产品成本计划或预算的执行结果。

为了反映各项开发产品开发成本的构成，本表也应采用棋盘式的结构，纵向各行应按开发产品的类别和项目填列，反映当年已经完工的各类、各项开发产品，横向各栏按开发产品的成本项目和开工日期、开发面积、计划成本等设置，反映各项已完开发产品的实际成本及其构成等情况。填列本表的开发产品，应以开发产品成本核算对象为依据，并只限于本年完成全部开发过程、并已验收合格、合乎设计标准、可以按照合同规定的条件移交购房者、用地单位或委托单位，或者可作商品房对外销售、出租房对外出租、周转房周转使用的开发产品。

本表“开工日期”和“竣工日期”栏填列已完工开发产品的实际开工日期和实际竣工日期。

“实际开发面积”栏反映已完工开发产品的实际开发面积，土地开发项目填列场地面积，房屋等开发项目填列建筑面积。

“计划开发成本”栏根据企业制定的有关开发产品成本计划或预算填列。由于现行制度规定开发产品成本只计算开发过程中发生的开发成本，不计算开发产品在经营过程中发生的包括销售费用、管理费用、财务费用在内的完全成本。因此，表列的开发产品的计划成本的计算口径亦应是开发成本。如果计划、预算成本的计算口径不是开发成本，包括有项目借款利息等财务费用，则在填列时应加以剔除，以便对比分析。

“实际开发成本”栏所属“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”、“前期工程费”、“基础设施费”、“建筑安装工程费”、“配套设施费”、“开发间接费用”和“合计”各栏，分别反映各项已完工开发产品自开工至完工时为止实际发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套设施费、开发间接费用和开发成本合计。根据已完工开发产品开发成本明细分类账各成本项目的累计发生额及其合计数填列。

第三章 会计报表附注

房地产开发企业除定期编制会计报表向报表使用者提供会计信息外，还应本着充分披露的原则。

在会计报表之外，另用附注的方式，用文字对报表有关项目作必要的解释，来帮助报表使用者理解会计报表的内容。会计报表附注的内容，主要有以下几方面：

一、企业所采用的主要会计处理方法的说明

不同的会计处理方法，其所提供的会计信息的结果是有差别的。为使报表使用者正确评价企业的财务状况和经营成果，企业在编制会计报表时，应对所采用的主要会计处理方法及其变更加以说明。如：

短期投资，应说明其期末数的计价方法：按成本计价，还是按成本与市价孰低计价。

应收账款，应说明其对坏账采用直接转销法，还是采用备抵法；如采用备抵法，是采用应收账款余额百分比法，还是采用账龄分析法。

存货，应说明其平时收发按计划价格计价，还是按实际成本计价；如按实际成本计价，是采用先进先出法，还是采用后进先出法、移动平均法、全月一次加权平均法。

固定资产折旧，应说明其采用折旧是采用平均年限折旧法，还是采用双倍余额递减折旧法、年数总和折旧法；又采用平均年限折旧法时，是用个别折旧率，还是用分类折旧率。

长期股权投资，应说明其按成本法记账，还是按权益法记账，或哪些长期股权投资按成本法记账，哪些长期股权投资按权益法记账。

无形资产和递延资产，应说明其成本和摊销年限的确定依据。

房地产经营收入，包括土地转让收入、商品房销售收入、配套设施销售收入、代建工程结算收入、出租房租金收入、出租土地租金收入，应说明其确认原则。

所得税，应说明以应付税款法作为核算当期所得税费用的方法，还是以纳税影响会计法作为核算当期所得税费用的方法。

网址：<http://www.dichanlink.com>

会计中的一贯性原则，要求企业在不同会计期间采用相同的会计处理方法，否则，不同期间会计报表反映的会计信息，就无法进行比较。一贯性原则，并不等于说前后各期的会计处理方法永久不能变更。会计工作为了适应经济环境的变化而必须作出会计处理方法变更时，应在会计报表附注中说明变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响。当然，这种变更，也应在企业会计准则的允许范围之内。

二、报表中有关重要项目明细资料的列示

对会计报表中的一些重要项目，因报表格式的限制，未能详细列示，应在附注中列出明细资料。如：

短期投资，按各类投资列出成本价和市场价。

应收账款和其他应收款，按账龄分类列示，并注明持有本企业一定股权（如5%以上投资）单位的欠款额。

存货，按存货类会计科目列示。提取存货跌价准备的企业，还应列示各类存货可变现的净值。

待摊费用，如数额较大，应分项列示。

长期投资，按债券投资、股票投资、其他债权投资、其他股权投资分项列示账面余额和当年投资收益。

固定资产，按类别列示其原价、累计折旧和净值。

固定资产购建支出，按工程项目列示其预算数、期初数、本期增加数、本期转出数、期末数、工程进度和资金来源。

无形资产，按种类列示期初数、本期增加数、本期摊销数和期末数。

递延资产或长期待摊费用，按种类列示期初数、本期增加数、本期摊销数和期末数。

短期借款和长期借款，列示各笔借款的债权单位、借款金额、借款起讫日期、利率和借款条件。如有外币借款的企业，还应列示外币金额及折合率。

经营收入和经营成本，按土地转让、商品房销售、配套设施销售、代建工程结算、出租房屋、出租土地列示其收入和成本。

其他业务利润，如数额较大，按业务类别列示。

营业外收入和营业外支出，如数额较大，按收支项目列示。

三、非经常性项目损益的说明

非经常性项目损益是指企业在房地产开发经营活动中不是经常发生事项的损失或收益。如：固定资产转让，应说明其转让收入大于账面净值和有关税费后的净收益，或小于账面净值和有关税费后的净损失。收回长期投资，应说明收回长期投资大于账面投资的收益或小于账面投资的损失。

非常损失，应说明因自然灾害等非正常原因造成的各项资产账面净值减去保险赔偿款及残值后的净损失以及善后发生的各项清理费用。

其他数额较大的非经常性项目的损益，均应在会计报表附注中加以披露。

四、或有事项及其收益、损失的披露

或有事项是指在会计报表编制日已经存在的事项，它能否使企业获得收益或发生损失，有赖于未来一种或多种事项的发生或不发生而定，具有很大的不确定性。

或有事项按其发生可能性的大小及其收益或损失金额能否合理估计，有三种处理方式：确认入账；在会计报表附注中披露；不予反映。

或有事项发生的可能性，分为很有可能、有可能和很少可能三种情况。或有事项发生收益或损失的金额，分为能合理估计和不能合理估计两种情况。

对或有收益的披露，应遵循谨慎原则和收入实现原则予以处理。对或有损失，应遵循谨慎原则和充分披露原则予以处理。

一般说来，对很有可能获得收益的或有事项，不将其收益估计入账，但应在会计报表附注中披露。对有可能获得收益的或有事项，不将其收益估计入账，是否在会计报表附注中披露要特别谨慎。对很少可能获得收益的或有事项，不必在会计报表附注中披露。

对很有可能发生损失的或有事项，能估计损失金额的，应将其损失和负债同时估计入账；不能估计损失金额的，应在会计报表附注中充分加以披露。对有可能发生损失的或有事项，其损失和负债不估计入账，但应在会计报表附注中加以披露。对很少可能发生损失的或有事项，一般也应在会计报表附注中加以披露。

对于下列或有事项，应估计其可能发生的收益或损失的金额，并说明对未来结果的可能影响：

为其他企业负债提供的担保；

因票据贴现而承担的义务；

企业承担的其他责任；

有可靠证据证明的或有收益。

五、关联方关系及其交易的披露

关联方的交易，往往会影响企业的经营收入、经营成本、其他业务利润，对企业经营成果的真实性产生影响，所以也应在会计报表附注中加以披露。

会计中所指关联方，是指在财务和经营决策中，一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响的各方，以及两方或多方同受一方控制的各方。关联方关系主要指：（1）直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制，以及同受某一企业控制的两个或多个企业（如母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间）；（2）合营企业；（3）联营企业；（4）主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员；（5）受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。在存在控制关系的情况下，关联者如为企业时，不论他们之间有无交易，都应当在会计报表附注中披露如下事项：（1）企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册资本及其变化；（2）企业的主管业务；（3）所持股份或权益及其变动。

关联方交易是指关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。主要包括：（1）转让土地使用权；（2）承包工程；（3）购买或销售商品；（4）购买或销售除商品以外其他资产；（5）提供或接受劳务；（6）代理；（7）租赁；（8）提供资金（包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金）；（9）担保和抵押；（10）管理方面的合同；（11）研究与开发项目的转移；（12）许可协议；（13）关键管理人员报酬。在企业与关联方发生交易的情况下，企业应在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。这些要素一般包括：（1）交易的金额或相应比例；（2）未结算项目的金额或相应比例；（3）定价政策（包括没有金额或只有象征性金额的交易）。关联交易应当分别关联方以及交易类型予以披露。类型相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下，可以合并披露。

六、合并会计报表的说明 [网址:http://www.dichanlink.com](http://www.dichanlink.com)

企业集团如编制合并会计报表，除在会计报表附注中说明上述应附注的事项外，还应在会计报表附注中说明：

纳入合并会计报表合并范围的子公司名称、业务性质、母公司所持有的各类股权的比例；

纳入合并会计报表的子公司增减变动情况；

未纳入合并会计报表合并范围的子公司的名称、持股比例，未纳入合并会计报表合并范围的原因及其财务状况和经营成果的情况，以及在合并会计报表中对未纳入合并范围的子公司投资的处理方法；

纳入合并会计报表合并范围的非子公司（其他被投资公司）的名称、母公司持股比例以及纳入合并会计报表的原因。

子公司与母公司会计政策不一致时，在合并会计报表中的处理方法。在未进行调整直接编制合并会计报表时，应在合并会计报表中说明其处理方法；

纳入合并会计报表合并范围、经营业务与母公司业务相差很大的子公司的资产负债表和损益表等有关资料。

七、资产负债表日后事项的说明

资产负债表日后事项又称期后事项。它是指自年度资产负债表日至会计报表报出日之间所发生的事项。按其是否调整会计报表分为调整事项和非调整事项。

调整事项，是指在资产负债表日后发生的，所提供的新的证据有助于对资产负债表日存在情况的有关项目金额作出新的确认，而需要对会计报表作调整的事项。通常包括：已证实资产发生了减值；已确定获得或支付的赔偿；发现在资产负债表日或之前发生的舞弊和会计差错；发现在资产负债表日之前不符合企业会计准则作出的会计处理；由于税率变动，改变了资产负债表日及之前的税金和利润等。

非调整事项，是指在资产负债表日后发生的，并不影响资产负债表日存在情况，不需要对会计报表作出调整的事项。但对企业以后财务状况和经营成果将会产生重大影响的事项。如：对其他企业进行控股投资、发生重大筹资行为、资产遭受重大自然灾害损失、发生重大经营性亏损、与本企业有债务关系的企业不再持续经营、达成协议的债务重组事项以及资产重组事项等，都应在会计报表的附注中加以披露。

第二篇 房地产行业涉税介绍

房地产行业涉及税种：营业税 城市维护建设税 教育费附加 企业所得税 房产税 城镇土地使用税 车船使用税 印花税 契税 个人所得税 土地增值税

第一章 行业介绍及涉税事项

房地产业主要包括房地产开发与经营、房地产管理、房地产经济与代理。其主要涉税事项包括转让土地使用权和销售不动产。

一、转让土地使用权：是指土地使用者转让土地使用权的行为，土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。土地租赁，不按本涉税事项征税。

二、销售不动产：是指有偿转让不动产所有权的行为。

不动产，是指不能移动，移动后会引起性质，形状改变的财产。

本涉税事项的征收范围包括：销售建筑物或构筑物、销售其他土地附着物。

1、销售建筑物或构筑物

销售建筑物或构筑物，是指有偿转让建筑物或构筑物的所有权的行为。以转让有限产权或永久使用权方式销售建筑物，视同销售建筑物。

2、销售其他土地附着物

销售其他土地附着物，是指有偿转让其他土地附着物的所有权的行为。其他土地附着物，是指建筑物或构筑物以外的其他附着于土地的不动产。

单位将不动产无偿赠与他人，视同销售不动产。

在销售不动产时连同不动产所占土地的使用权一并转让的行为，比照销售不动产征税。

以不动产投资入股，参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税。在投资后转让股权的，也不征营业税。

不动产租赁，不按本涉税事项征税。

第二章 营业税

一、销售不动产的计税依据

1、 纳税人的营业额为纳税人销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。

2、 单位将不动产无偿赠与他人，其营业额比照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定确定。对个人无偿赠送不动产的行为，不应视同销售不动产征收营业税。

3、 营业税暂行条例实施细则第十五条规定：

纳税人销售不动产价格明显偏低而无正当理由的，主管税务机关有权按下列顺序核定其营业额：

- (1) 按纳税人当月提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定；
- (2) 按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定；
- (3) 按下列公式核定计税价格：

计税价格=营业成本或工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)

上列公式中的成本利润率，由省、自治区、直辖市人民政府所属税务机关确定。

二、其他具体规定如下：

1、 在合同期内房产企业将房产交给包销商承销，包销商是代理房产开发企业进行销售，所取得的手续费收入或者价差应按"服务业 代理业"征收营业税；在合同期满后，房屋未售出，由包销商进行收购，其实质是房产开发企业将房屋销售给包销商，对房产开发企业应按"销售不动产"征收营业税；包销商将房产再次销售，对包销商也应按"销售不动产"征收营业税。

2、 对合作建房行为应如何征收营业税

合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称乙方）提供资金，合作建房。合作建房的方式一般有两种：

第一种方式是纯粹的"以物易物"，即双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换。具体方式也有以下两种：

(1) 土地使用权和房屋所有权相互双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中，甲方以转让部分土地使用权为代价，换取部分房屋的所有权，发生了转让土地使用权的行为；乙方则以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按"转让无形资产"税目中的"转让土地使用权"子目征税；对乙方应按"销售不动产"税目征税。由于双方没有进行货币结算，因此应当按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定分别核定双方各自的营业额。如果合作建房的双方（或任何一方）将分得的房屋销售出去，则又发生了销售不动产行为，应对其销售收入再按"销售不动产"税目征收营业税。

(2) 以出租土地使用权为代价换取房屋所有权。例如，甲方将土地使用权出租给乙方若干年，乙方投资在该土地上建造建筑物并使用，租赁期满后，乙方将土地使用权连同所建的建筑物归还甲方。在这一经营过程中，乙方是以建筑物为代价换得若干年的土地使用权，甲方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲方发生了出租土地使用权的行为，对其按"服务业 租赁业"征营业税；乙方发生了销售不动产的行为，对其按"销售不动产"税目征营业税。对双方分别征税时，其营业额也按《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定核定。

第二种方式是甲方以土地使用权、乙方以货币资金合股，成立合营企业，合作建房。对此种形式的合作建房，则要视具体情况确定如何征税：

(1) 房屋建成后，如果双方采取风险共担、利润共享的分配方式按照营业税"以无形资产投资入股，参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税"的规定，对甲方向合营企业提供的土地使用权，视为投资入股，对其不征营业税；只对合营企业销售房屋取得的收入按销售不动产征税；对双方分得的利润不征营业税。

(2) 房屋建成后，甲方如果采取按销售收入的一定比例提成的方式参与分配，或提取固定利润，则不属于营业税所称的投资入股不征营业税的行为，而属于甲方将土地使用权转让给合营企业的行为，那么，对甲方取得的固定利润或从销售收入按比例提取的收入按"转让无形资产"征税；对合营企业则按全部房屋的销售收入依"销售不动产"税目征收营业税。

(3) 如果房屋建成后双方按一定比例分配房屋，则此种经营行为，也未构成营业税所称的以无形资产投资入股，共同承担风险的不征营业税的行为。因此，首先对甲方向合营企业转让的土地，按"转让无形资产"征税，其营业额按实施细则第十五条的规定核定。其次，对合营企业的房屋，在分配给甲、乙方后，如果各自销售，则再按"销售不动产"征税。

3、 对于转让土地使用权或销售不动产的预收定金，有如下规定：

纳税人转让土地使用权或销售不动产，采用预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。"此项规定所称预收款，包括预收定金。因此，预收定金的营业税纳税义务发生时间为收到预收定金的当天。

4、 以"还本"方式销售建筑物，是指商品房经营者在销售建筑物时许诺若干年后可将房屋价款归还购房者，这是经营者为了加快资金周转而采取的一种促销手段。对以"还本"方式销售建筑物的行为，应按向购买者收取的全部价款和价外费用征收营业税，不得扣除所谓"还本"支出。

5、 中外合作开发房地产征收营业税问题
网址: <http://www.dichanlink.com>

(1) 关于中外双方合作建房的征税问题
全部免费下载

中方将获得的土地与外方合作，办理土地使用权转移后，不论是按建成的商品房分配面积，还是按商品房销售后的收入进行分配，均不符合现行政策关于"以无形资产投资入股、参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税"的规定、因此，应按"转让无形资产"税目征收营业税；其营业额为实际取得的全部收入，包括价外收费；其纳税义务发生时间为取得收入的当天。

同时，对销售商品房也应征税。如果采取分房（包括分面积）各自销房的，则对中外双方各自销售商品房收入按"销售不动产"征营业税；如果采取统一销房再分配销售收入的，则就统一的销售商品房收入按"销售不动产"征营业税；如果采取对中方支付固定利润方式的，则对外方销售商品房的全部收入按"销售不动产"征营业税。

(2) 关于中方取得的前期工程开发费征税问题

外方提前支付给中方的前期工程的开发费用，视为中方以预收款方式取得的营业收入，按转让土地使用权，计算征收营业税。对该项已税的开发费用，在中外双方分配收入时如数从中方应得收入中扣除的，可直接冲减中方当期的营业收入。

(3) 对中方定期获取的固定利润视为转让土地使用权所取得的收入，计算征收营业税。

转让土地使用权划归营业税税目转让无形资产范畴，税率为 5%，销售不动产划归营业税税目销售不动产的范畴内，税率为 5%。

计算公式=营业额 × 5%

6、合法取得土地使用权的纳税义务人，在其取得土地使用权的土地上，按照政府有关工程建设项目申请审批程序法规以自己名义"立项"建设，无论采取何种销售或与他人合作方式，均不适用有关营业税合作建房征税的规定。

现行会计制度没有对转让土地使用权或销售不动产取得预收款计征营业税的账务处理进行明确。一般的做法有两种：

一是在实际缴纳时，借记“应交税金——应交营业税”、“应交税金——应交城市维护建设税”、“其他应交款——应交教育费附加”，贷记“银行存款”科目。根据会计核算的配比原则，对这部分税款暂不结转，留待营业收入确认时，再结转“营业税金及附加”科目。这种方法操作性很强，但存在弊端。因为资产负债表上反映的应交税金是一个负数，这会给阅读会计报表的人带来一个错误的信息，即企业多交了营业税。

另一种方法是，增设“待摊税金——待摊税金及附加”科目，在收到预收账款时，按照应纳的各项税费，借记“待摊税金——待摊税金及附加”，贷记“应交税金——应交营业税”、“应交税金——应交城市维护建设税”、“其他应交款——应交教育费附加”，实际缴纳时，借记“应交税金——应交营业税”等科目，贷记“银行存款”。当会计上确认营业收入时，按照营业收入应纳的各项税费，借记“营业税金及附加”科目，贷记“待摊税金——待摊税金及附加”，按其差额，贷记“应交税金——应交营业税”等科目。我们认为，第二种方法不仅具有可操作性，而且可以弥补第一种方法的不足。

第三章 城市维护建设税

城市维护建设税的计税依据是纳税人实际缴纳的营业税税额。税率分别为 7%、5%、1%。计算公式：应纳税额=营业税税额×税率。不同地区的纳税人实行不同档次的税率。

① 纳税义务人所在地在淄博市五个区所属的街道办事处管理范围内的，税率为 7%；

② 纳税义务人所在地在郊区各县城、镇范围内的，税率为 5%；

③ 纳税义务人所在地不在①②项范围内的，税率为 1%。

第四章 教育费附加

教育费附加的计税依据是纳税人实际缴纳营业税的税额，附加率为 3%。计算公式：应交教育费附加额=应纳营业税税额×费率。

第五章 土地增值税

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人征收的一种税。土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和规定的适用税率计算征收，纳税人转让房地产所取得的收入减除《条例》规定的扣除项目金额后的余额，为增值额。具体讲：

一、对转让土地使用权的，只对转让国有土地使用权的行为征税，转让集体土地使用权的行为没有纳入征税范围。这是因为根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，集体土地未经国家征用不得转让。因此，转让集体土地是违法行为，所以不能纳入征税范围。

二、转让地上建筑物，是指建于土地上的一切建筑物，包括地上地下的各种附属设施。

三、附着物是指附着于土地上的不能移动，一经移动即遭损坏的物品。

四、取得收入的行为，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

土地增值税的计税依据是纳税人转让房地产所取得的增值额。增值额为纳税人转让房地产取得的收入减除《条例》和《细则》规定的扣除项目金额后的余额。

房地产转让收入包括货币收入、实物收入和其他与转让房地产有关的经济收益。根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》规定土地增值税计算增值额的扣除项目金额包括：

- 1、取得土地使用权所支付的金额；
- 2、开发土地的成本、费用；
- 3、新建房及配套设施的成本、费用、或者旧房及建筑物的评估价格；
- 4、与转让房地产有关的税金；
- 5、财政部规定的其他扣除项目。

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，计算土地增值额的扣除项目，具体为：

一、取得土地使用权所支付的金额。包括纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。

二、开发土地和新建房及配套设施的成本，是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本，包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

三、开发土地和新建房及配套设施的费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。根据新会计制度的规定，与房地产开发有关的费用直接计入当年损益，不按房地产项目进行归集或分摊。为了便于计算，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》财法【1995】6号中明确，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的允许据实扣除但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的全部免费下载

四、旧房及建筑物的评估价格。是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由市政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率，并经地方主管税务机关确认的价格。

五、与转让房地产有关的税金。是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产交纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

六、加计扣除。对从事房地产开发的纳税人，可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和加计20%的扣除。

土地增值税实行四级超率累进税率，即：增值额未超过扣除项目金额50%的部分，税率30%。增值额超过扣除项目金额50%，未超过扣除项目金额100%的部分，税率40%。增值额超过扣除项目金额100%，未超过扣除项目金额200%的部分，税率50%。增值额超过扣除项目金额200%的部分，税率为60%。

根据《山东省土地增值税预征管理暂行办法》规定：土地增值税预征率由各市、地地方税务局暂在1%—5%的幅度内，根据当地房地产经营状况确定。并报省地方税务局备案。省地方税务局将视房地产市场变化情况进行协调。

第五章 房产税

如果企业拥有房产产权的，需缴纳房产税。

房产税是在城市、县城、建制镇、工矿区范围内，对拥有房屋产权的内资单位和个人按照房产原值或租金收入征收的一种税。

(1) 以房产税原值(评估值)为计税依据，税率为 1.2%。计算公式为：

房产税年应纳税额 = 房产原值(评估值) × (1 - 30%) × 1.2%

(2) 以租金收入为计税依据的，税率为 12%。计算公式为：

房产税年应纳税额 = 年租金收入 × 12%

如果单位属于"外商投资企业或外国企业"应缴纳城市房地产税。

第六章 城镇土地使用税

城镇土地使用税是在城市、县城、建制镇和工矿区范围内，对拥有土地使用权的单位和个人以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额征收的一种税。

年应纳税额 = Σ (各级土地面积 * 相应税额)。

如果单位属于"外商投资企业或外国企业"应缴纳外商投资企业土地使用费。

Word版文件来自:中国地产链

第七章 印花税

印花税是对在经济活动和经济交往中书立、领受印花税法所列举的各种凭证所征收的一种兼有行为性质的凭证税。分为从价计税和从量计税两种。

应纳税额 = 计税金额 * 税率, 应纳税额 = 凭证数量 * 单位税额。

土地使用权出让转让书立的凭证(合同)暂不征收印花税,但在土地开发建设,房产出售、出租活动中所书立的合同、书据等,应照印花税法有关规定缴纳印花税。凡进行房屋买卖的,签定的购房合同应按产权转移书据所载金额万分之五缴纳印花税,房地产交易管理部门在办理买卖过户手续时,应监督买卖双方,在转让合同或协议上贴花完税后,再办理过户手续。

在办理房地产权属证件时,应按权利许可证照,按件交纳印花税五元,房地产权属管理部门应监督领受人在房地产权属证上按件贴花完税后,再办理发证手续。

第八章 契税

契税是对在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属时向承受土地使用权、房屋所有权的单位和个人征收的一种税。契税按土地使用权、房屋所有权转移时的成交价格为计税依据,目前淄博市现行契税税率为 3%, 应纳税额 = 房地产成交价格或评估价格 * 税率。

征收范围包括国有土地使用权出让、土地使用权转让(包括出售、赠与)、房屋买卖、房屋赠与;其中土地使用权转让,不包括农村集体土地承包经营权的转移。

下列转移方式,视同土地使用权转让、房屋买卖或者房屋赠与征税:

- 一、 以土地、房屋权属抵债或者作价投资、入股的；
- 二、 以获奖、预购、预付集资建房款或者转移无形资产方式承受土地、房屋权属的；
- 三、 建设工程转让时发生土地使用权转移的；
- 四、 以其他方式事实构成土地、房屋权属转移的。

契税的计税依据如下：

- 一、国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖，为成交价格；

即土地、房屋权属转移合同确定的价格，包括承受者应交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益。房屋买卖的成交价格中所包含的行政事业性收费，属于成交价格的组成部分，不应从中剔除，因此，合同确定的成交价格中包含的所有价款都属于计税依据范围。纳税人应按合同确定的成交价格全额计算缴纳契税。

- 二、土地使用权赠与、房屋所有权赠与，由契税征收机关参照同类土地使用权出售、房屋买卖的市场价格或者评估价格核定；

- 三、土地使用权交换、房屋所有权交换、土地使用权与房屋所有权交换，为交换价格的差额；

- 四、以划拨方式取得土地使用权的，经批准转让房地产时，除承受方按规定缴纳契税外，房地产转让者应当补缴契税，计税依据为补缴的土地使用权出让费用或者土地收益。

- 五、承受土地、房屋部分权属的，为所承受部分权属的成交价格；当部分权属改为全部权属时，为全部权属的成交价格，原已缴纳的部分权属的税款应予扣除。

前款成交价格明显低于市场价格的差额明显不合理，并且无正当理由的，由契税征收机关参照市场价格核定。

网址：<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载

如果拥有汽车、自行车等机动车、非机动车交通工具，还需缴纳相应的车船使用税，外商投资企业或外国企业应缴纳车船使用牌照税。

车船使用税是对行驶于公共道路的车辆和航行于国内河流、湖泊或领海口岸的船舶，按照种类、吨位和规定的税额征收的一种财产行为税。计算公式为：

乘人汽车应纳税额=应税车辆数量*单位税额

载货汽车应纳税额=车辆的载重或净吨位数量*单位税额

摩托车应纳税额=应税车辆数量*单位税额

外商投资企业或外国企业应缴纳车船使用牌照税。

第十章 企业所得税

网上自查。

网上自查。

Word版文件来自:中国地产链

网址:<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载

房地产会计实务及涉税

第一篇 房地产会计实务

第一章 开发产品成本

为了加强开发产品成本的管理,降低开发过程耗费的活劳动和物化劳动,提高企业经济效益,必须正确核算开发产品的成本,在各个开发环节控制各项费用支出。

要核算开发产品的成本,必须明确开发产品成本的种类和内容。开发产品成本是指房地产开发企业在开发过程中所发生的各项费用支出。开发产品成本按其用途,可分为如下四类:

一、土地开发成本指房地产开发企业开发土地(即建设场地)所发生的各项费用支出。

二、房屋开发成本指房地产开发企业开发各种房屋(包括商品房、出租房、周转房、代建房等)所发生的各项费用支出。

三、配套设施开发成本指房地产开发企业开发能有偿转让的大配套设施及不能有偿转让、不能直接计入开发产品成本的公共配套设施所发生的各项费用支出。

四、代建工程开发成本指房地产开发企业接受委托单位的委托,代为开发除土地、房屋以外其他工程如市政工程等所发生的各项费用支出。

以上四类开发产品成本,在核算上将其费用分为如下六个成本项目:

一、土地征用及拆迁补偿费或批租地价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,或采用批租方式取得土地的批租地价。

二、前期工程费指土地、房屋开发前发生的规划、设计、可行性研究以及水文地质勘察、测绘、场地平整等费用。

三、基础设施费指土地、房屋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。

四、建筑安装工程费指土地房屋开发项目在开发过程中按建筑安装工程施工图施工所发生的各项建筑安装工程费和设备费。

五、配套设施费指在开发小区内发生,可计入土地、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、派出所、幼托、消防、自行车棚、公厕等设施支出。

六、开发间接费指房地产开发企业内部独立核算单位及开发现场为开发房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。

以上可以看出:构成房地产开发企业产品的开发成本,相当于工业产品的制造成本和建筑安装工程的施工成本。如要计算房地产开发企业产品的完全成本,还要计算开发企业(公司本部)行政管理部门为组织和管理开发经营活动而发生的管理费用、财务费用,以及为销售、出租、转让开发产品而发生的销售费用。管理费用、财务费用和销售费用,也叫期间费用。它们绝大部分都是经营期间的费用开支,与开发工程量的关系并不十分密切,如果将期间费用计入开发产品成本,在开发产品开发和

销售、出租、转让不同步的情况下，就会增加开发产品的成本，特别是在开发房地产滞销时期，将滞销期间发生的管理费用、财务费用和销售费用计入当期开发产品成本，就会使企业造成大量的潜亏，不能及时反映企业的经营状况。同时，将期间费用计入开发产品成本，不但要增加核算的工作量，也不利于正确考核企业开发单位的成本水平和成本管理责任。因此，现行会计制度中规定将期间费用计入当期损益，不再计入开发产品成本，也就是说，房地产开发企业开发产品只计算开发成本，不计算完全成本。

第一节 自营开发工程成本的核算

房地产开发企业的基础设施和建筑安装等工程的施工，可以采用自营方式，也可采用发包方式进行。

采用自营方式进行的基础设施和建筑安装（包括装饰）等工程，如果工程规模不大，在施工过程中发生的各项工程费用，可直接计入有关开发成本的核算对象，记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“银行存款”、“库存材料”、“应付工资”等账户的贷方，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 XXX
 贷：银行存款 XXX
 库存材料 XXX
 应付工资 XXX

如果工程规模较大，由企业所属施工单位进行内部核算的，可根据需要设置“工程施工”账户，用来核算和归集自营工程费用，并按工程施工成本核算对象和成本项目设置工程施工成本明细分类账进行工程成本明细分类核算。

一、自营工程成本核算的对象和项目

由于开发企业基础设施、建筑安装等工程具有多样性和固定性的特点，每一工程几乎都有它的独特形式和结构，需要一套单独的设计图纸，在建设它时，要采用不同的施工方法和施工组织。即使采用相同的标准设计，也由于必须在指定的地点建造，以致它们的地形、地质、水文等自然条件和交通、材料资源等社会条件不同，在建造时，往往也需要对设计图纸以及施工方法、施工组织等作适当改变。工程的这些特点，使工程施工具有个体性。因此，基础设施、建筑安装等工程的施工属于单件生产，在对工程组织成本核算时，必须采用定单成本核算法，即按照各项工程进行分别核算成本的方法。凡是可以直接计入各项工程的生产费用，应直接计入各项工程成本；凡是不能直接计入各项工程而应由有关工程共同负担的生产费用，要先按照发生地点先行归集，然后按照一定的标准，定期分配计入有关工程成本。

按定单成本核算法核算工程成本，必须确定工程成本计算的对象。工程成本核算的对象，通常是具有工程预算的单位工程。因为单位工程是编制工程预算、工程进度计划的对象。根据单位工程来组织工程成本核算，便于反映工程预算的执行结果，分析工程成本超降的原因，及时反映施工活动的经济效益。为了简化工程成本核算手续，对于：（1）在同一施工地点、同一结构类型、开竣工时间相近的各个单位工程；（2）在同一工地上施工的几个预算造价很小的工程，也可把它们成本合并核算，然后按照各该单位工程预算造价的比例，算得各该单位工程的实际成本。

为了便于核算各项工程成本和分清工程成本超降的原因，必须对生产费用按照经济用途加以分类。施工单位的生产费用按照它的经济用途，一般应分为下列成本项目：

1. 材料费指在施工过程中所耗用的构成工程实体的材料、结构件的实际成本以及周转材料的摊销和租赁费用。

2. 人工费指直接从事工程施工工人（包括施工现场制作构件工人，施工现场水平、垂直运输等辅助工人，但不包括机械施工人员）的工资、奖金、津贴和职工福利费。

3. 机械使用费指在施工过程中使用自有施工机械所发生的费用,包括机上操作人员工资,职工福利费,燃料动力费,机械折旧、修理费,替换工具及部件费,润滑及擦拭材料费,安装、拆卸及辅助设施费,养路费,牌照税,使用外单位施工机械的租赁费,以及按照规定支付的施工机械进出场费。

4. 其他直接费指现场施工用水、电、蒸汽费,冬雨季施工增加费,夜间施工增加费,土方运输费,材料二次搬运费,生产工具用具使用费,工程定位复测费,工程点交费,场地清理费等。

5. 施工间接费指施工单位为组织和管理工程施工所发生的全部支出,包括施工单位管理人员工资、职工福利费、办公费、差旅交通费、行政管理用固定资产折旧修理费、低值易耗品摊销、财产保险费、劳动保护费、民工管理费等。如搭建有为工程施工所必需的生产、生活用的临时建筑物、构筑物及其他临时设施,还应包括临时设施摊销费。

上述材料费、人工费、机械使用费和其他直接费,由于直接耗用于工程的施工过程,叫做直接费,可以直接记入“工程施工”账户和各项工程成本。施工间接费由于属于组织和管理工程施工所发生的各项费用,要按照一定标准分配计入各项工程成本,叫做间接费,在核算上应先将它记入“施工间接费用”账户,然后按照一定标准分配计入各项工程成本。

二、材料费的核算

各项工程耗用的主要材料和结构件,通常通过“领料单”、“退料单”。“已领未用材料清单”、“大堆材料耗用单”等材料凭证汇总计算。“已领未用材料清单”是对下月需要继续使用的月末施工现场存料,在月末由各施工队组按各项工程用料分别盘点后填制,应从当月领用材料总额中减去借以计算该月材料耗用额的材料凭证。大堆材料是指砖、瓦、砂、石等材料。这些材料常有几个单位工程共同耗用,领用次数又多,很难在领用时逐一加以点数,往往采用“算两头、轧中间”的办法,来定期计算其实际用量。即对进场的大堆材料进行点数后,日常领用时不必逐笔办理领料手续,月末先计算定额耗用量。

Word版文件来自:中国地产链

本月定额耗用量 = Σ (本月完成工程量 × 材料消耗定额)

网址:<http://www.dichanlink.com>

再通过盘点求得实际耗用量,差异数量和差异分配率:

本月实际耗用量 = 月初结存数量 + 本月收入数量 - 月末盘点数量

差异数量 = 本月实际耗用量 - 本月定额耗用量

差异分配率 = 差异数量 ÷ 本月定额耗用量 × 100%

然后求得各项工程实际耗用大堆材料数量和计划价格成本:

某项工程实际耗用大堆材料数量 = 该工程定额耗用量 × (1 ± 差异分配率)

某项工程实际耗用大堆材料的计划价格成本 = 该工程实际耗用大堆材料数量 × 计划单价

施工队组在施工过程中领用的周转材料,如模板、跳板、脚手架木等,一般可在领用时填制“领料单”,先将其成本记入各项工程成本。于工程完工时,再填制“退料单”将实际盘存数冲减工程成本。对租赁的周转材料,其租赁费可根据租赁费用账单记入各项工程成本。

三、人工费的核算

工程成本中的人工费,对计件工人的工资,可直接根据“工程任务单”中工资总额汇总计入各项工程的成本,职工福利费可按工资的比例(目前为14%)计入各项工程的成本。

“工程任务单”是施工员根据施工作业计划于施工前下达给工人班组的具体工作通知,也是用以记录实际完成工程数量、计算奖金或计件工资的凭证。通常于施工前由施工员会同定额员根据施工作业计划和劳动定额,参照施工图纸,分别工人班组签发。任务单中工程完工后,施工员应根据工程任

务单中规定的各项条件进行检查，并会同质量检查员进行验收，评定质量等级。实际验收数量与签发的工程数量有出入时，应查明原因并经领导批准后才能结算。每月签发的工程任务单，应于月末全部进行结算。如某些工程尚未全部完工，即将其完工部分按估计数进行结算，未完工部分可结合下月施工作业计划中的工程任务，再签发给原来的班组，使当月完成的工程和当月应发的工资奖金于当月结算。

对计时工人的工资和职工福利费，可根据按工程项别汇总的工时汇总表中各项工程耗用的作业工时总数和各该施工单位的平均工资率计算。所谓施工单位平均工资率，就是以月份内各该施工单位建筑安装工人作业工时总和，除建筑安装工人工资和职工福利费总额所得的商数，它的计算公式如下：

$$\text{某施工单位平均工资率（元/时）} = \frac{\text{月份内施工单位建筑安装工人工资和职工福利费总额（元）}}{\text{月份内该施工单位建筑安装工人作业工时总和（时）}}$$

用施工单位平均工资率乘各项工程耗用的工时，就可算得各项工程在某月份内应分配的人工费：
各项工程分配的人工费 = 该项工程耗用工时 × 施工单位平均工资率

四、机械使用费的核算

施工单位因采用机械化施工使用施工机械而发生的各项费用，应另行组织核算。因为使用施工机械而发生的机械使用费，是单独记入工程成本的“机械使用费”项目的。

机械使用费的内容，一般包括：

1. 人工费指机上操作人员的工资和职工福利费。
2. 燃料、动力费指施工机械耗用的燃料、动力费。
3. 材料费指施工机械耗用的润滑材料和擦拭材料等费用。
4. 折旧、修理费指对施工机械计提的折旧费、应计的修理费和租入机械的租赁费。
5. 替换工具、部件费指施工机械使用的传动皮带、轮胎、胶皮管、钢丝绳、变压器、开关、电线、电缆等替换工具和部件的摊销费和维修费。
6. 运输装卸费指将施工机械运到施工现场、运离施工现场和在工地范围内转移的运输、安装、拆卸及试车等费用，若运往其他施工现场，运出费用由其他施工现场的工程成本负担。
7. 辅助设施费指为使用施工机械建造、铺设的基础、底座、工作台、行走轨道等费用。施工机械的辅助设施费，如数额较大，可先记入“待摊费用”账户，然后按照现场施工期限分次从“待摊费用”账户转入“工程施工——机械使用费”账户，摊入各月工程成本。
8. 养路费、牌照税指为施工机械如铲车、压路机等缴纳的养路费和牌照税。
9. 间接费指机械施工队组织机械施工、管理机械发生的费用和停机棚的折旧、修理费。

至于施工机械所加工的材料，如搅拌混凝土时所用的水泥、砂、石等，应记入工程成本的“材料费”项目；为施工机械担任运料、配料和搬运成品工人的工资，应记入工程成本的“人工费”项目；土建施工队因组织机械施工而发生的有关管理费，一般应记入“施工间接费用”的有关项目，不列作施工机械使用费。

机械使用费的总分类核算，应先在“工程施工——机械使用费”账户进行。施工单位发生的各项机械使用费，都要自“库存材料”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“应付工资”、“应付福利费”、“银行存款”、“累计折旧”、“待摊费用”等账户的贷方转入“工程施工——机械使用费”账户的借方，作如下分录入账：

借：工程施工——机械使用费 19000

贷：库存材料	1100
低值易耗品	150
材料成本差异	25
应付工资	4000
应付福利费	560
银行存款	2165
累计折旧	8000
待摊费用	3000

机械使用费的明细分类核算，对大型机械可按各机械分别进行；对中型机械一般可按机械类别进行。至于那些没有专人使用的小型施工机械，如打夯机、卷扬机、砂浆机、钢筋木工机械等的使用费，可合并计算它们的折旧、修理费。

机械使用费的分配，一般都以施工机械的工作台时（或工作台班或完成工作量）为标准。各施工机械对各项工程施工的工作台时，可以根据各种机械的使用记录，在“机械使用月报”中加以汇总。

根据机械使用费明细分类账记录的机械使用费合计数和机械使用月报中各项工程的工作台时，就可通过下列算式将机械使用费进行分配。

某项工程应分配的机械使用费 = 该项工程使用机械的工作台时 × 机械使用费合计 ÷ 机械工作台时合计

对于各种中型机械的机械使用费的核算，也可不分机械种类进行。在这种情况下，对于各项工程应分配的机械使用费，可在月终根据机械使用月报中各种机械的工作台时合计分别乘该种机械台时费计划数，求得当月按各种机械台时费计划数计算的机械使用费合计，然后与当月实际发生的机械使用费合计数比较，求得机械使用费实际数对接台时费计划数的百分比，再将各项工程按台时费计划数计算的机械使用费进行调整。

某项工程应分配的机械使用费 = $\frac{\sum (\text{该项工程使用机械的工作台时} \times \text{机械台时费计划数}) \times \text{实际发生的机械使用费}}{\sum (\text{机械工作台时合计} \times \text{该机械台时费计划数})}$

现举例说明它的分配计算方法如下：

（一）先确定各种施工机械每个台时费计划数

施工机械台时费计划数的计算，可参照以往核算资料确定，也可根据施工机械原值、折旧率，随机驾驶人员工资、估计年工作台时等资料加以计算。设例中：0.5 立方米履带挖土机的台时费计划数为 20 元，0.4 立方米混凝土搅拌机的台时费计划数为 8 元。

（二）求出各种施工机械按台时费计划数计算的机械使用费合计

设例中：

0.5 立方米履带挖土机

290 台时 × 台时费计划数 20 元 5 800 元

0.4 立方米混凝土搅拌机

300 台时 × 台时费计划数 8 元 2 400 元

其他施工机械 11 800 元

按台时费计划数计算的机械使用费合计 20 000 元

（三）根据机械使用费明细分类账汇总计算实际发生的机械使用费，设例中计 19 000 元

（四）计算机械使用费实际数对接台时费计划数计算的百分比，设例中为

$$19000 \text{ 元} / 20000 \text{ 元} \times 100\% = 95\%$$

(五) 将各项工程按台时费计划数计算的机械使用费按实际数加以调整

如 101 商品房建筑工程按各机械工作台时和按台时费计划数计算的机械使用费合计数为 9 000 元, 则应分配的机械使用费为:

$$9000 \text{ 元} \times 95\% = 8550 \text{ 元}$$

对于分配于各项工程成本的机械使用费, 应自“工程施工——机械使用费”账户的贷方转入“工程施工”账户的借方, 并记入各项工程成本的“机械使用费”项目:

借: 工程施工 19 000

贷: 工程施工——机械使用费 19 000

对于小型施工机械的折旧、修理费, 可于月末按各项工程的工料费或工作量的比例, 分配计入各项工程成本的“机械使用费”项目。

五、其他直接费的核算

工程成本中的“其他直接费”, 是指在施工现场直接发生但不能记入“材料费”、“人工费”和“机械使用费”项目的其他直接发生的费用, 主要包括:

1. 施工过程中耗用的水、电、风、汽费;
2. 冬、雨季施工费包括为保证工程质量, 采取保温、防雨措施所需增加的材料、人工和各项设施费用;
3. 因场地狭小等原因而发生的材料搬运费;
4. 土方运输费。

此外, 还包括生产工具用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费、场地清理费等。

施工单位在现场耗用的水、电、风、汽和运输等劳务, 可按实际结算数记入“工程施工”账户的借方和有关工程成本的“其他直接费”项目。如用银行存款为某项工程支付土方运输费 2 000 元, 应作:

借: 工程施工 2 000

贷: 银行存款 2 000

对于不能直接记入各项工程成本的水、电、风、汽等劳务费用, 可在月终根据各项工程的实际耗用量, 将各项劳务费用分配于各有关工程成本。

根据水、电、风、汽、运输费用分配表, 就可将各项工程分配的水、电、风、汽和材料二次搬运费等计入各项工程成本的“其他直接费”项目。

对于施工现场发生的各项冬、雨季施工费以及工程定位复测费、工程点交费、场地清理费、检验试验费等其他直接费, 凡能直接计入各项工程成本的, 应直接计入; 不能直接计入各项工程成本的, 应先行汇总登记, 然后按照一定标准将它分配计入有关工程成本。

六、施工间接费用的核算

工程成本中除了上文所说的各项直接费外, 还包括施工单位组织施工、管理所发生的各项费用。这些费用, 虽为组织施工、管理所必需, 但是不能确定其为某项工程成本所应承担, 因而无法将它直

接计入各项工程成本。为了简化核算手续，都将它先记入“施工间接费用”账户，然后将它分配计入各项工程成本。

施工间接费用的内容，一般包括：

1. 管理人员工资指施工单位管理人员的工资、工资性津贴、补贴等。
2. 职工福利费指按照施工单位管理人员工资总额的一定比例（目前为14%）提取的职工福利费。
3. 折旧费指施工单位施工管理使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等的折旧费。
4. 修理费指施工单位施工管理使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等的经常修理费和大修理费。
5. 工具用具使用费指施工单位施工管理部门使用不属于固定资产的工具、器具和检验、试验、消防用具等的购置，摊销和修理费。
6. 办公费指施工单位管理部门办公用的文具、纸张、账表、印刷、邮电、书报、会议、水电、烧水和集体取暖用煤等的费用。
7. 差旅交通费指施工单位职工因公出差、调动工作的差旅费、外勤补助费、市内交通和误餐补助费、上下班交通补贴、职工探亲路费、职工离退休退职一次性路费、工伤人员就医路费，以及施工单位管理部门使用的交通工具的油料、燃料、养路费、牌照费等。
8. 劳动保护费指用于施工单位职工的劳动保护用品和技术安全设施的购置、摊销和修理费，供职工保健用的解毒剂、营养品、防暑饮料、洗涤肥皂等物品的购置费和补助费以及工地上职工洗澡、饮水的燃料费等。
9. 其他费用指上列各项费用以外的其他间接费用。

施工单位发生的间接费用，在总分类核算上，应在“施工间接费用”账户进行。发生的各项施工间接费用，都要自“库存材料”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“应付工资”、“应付福利费”、“银行存款”、“现金”、“累计折旧”、“待摊费用”等账户的借方转入“施工间接费用”账户的借方。

借：施工间接费用 21538
 贷：库存材料 1900
 低值易耗品 600
 材料成本差异 50
 应付工资 8500
 应付福利费 1190
 银行存款 2900
 现金 298
 累计折旧 4600
 待摊费用 1500

如施工单位搭建有为进一步施工所必需的生产和生活用的临时宿舍、仓库、办公室等临时设施，应将其搭建支出先记入“递延资产”账户，然后分月摊销记入“施工间接费用”账户。

施工间接费用的明细分类核算，应按施工单位设置“施工间接费用明细分类账”，将发生的施工间接费用按明细项目分栏登记。

每月终了，应对施工间接费用进行分配。为了便于将施工间接费用的实际水平与定额比较，以考核施工间接费用的节约或超支情况，施工间接费用在各项建筑安装工程之间的分配，可按照各项工程的施工间接费用定额（即为直接费或人工费的百分比，建筑工程一般按直接费的百分比，水电安装工程、

设备安装工程按人工费的百分比)所计算的施工间接费的比例进行分配。

某项工程本期应分配的施工间接费用 = 本期实际发生的施工间接费用 × 该项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 该项工程规定的施工间接费用定额 ÷ Σ [各项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 各项工程规定的施工间接费用定额]

在实际核算工作中,对于施工间接费用的分配,往往先计算本期实际发生的施工间接费用对按施工间接费用定额计算的施工间接费用的百分比,再将各项工程按定额计算的施工间接费用进行调整,即将上列算式改为:

某项工程本期应分配的施工间接费用 = [该项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 该项工程本期该项工程规定的施工间接费用定额] × 本期实际发生的施工间接费用 ÷ Σ [各项工程本期实际发生的直接费(或人工费) × 各项工程规定的施工间接费用定额]

如某施工单位在 1998 年 7 月份计发生施工间接费用 20 538 元,各项工程在 7 月份内发生的直接费和它们的施工间接费用定额如下:

101 商品房建筑工程 直接费 141 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

102 商品房建筑工程 直接费 126 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

151 出租房建筑工程 直接费 59 000 元

施工间接费用定额为直接费的 6%

则各项工程在 7 月份应分配的施工间接费用如下:

101 商品房建筑工程: [网址:http://www.dichanlink.com](http://www.dichanlink.com)

$$\begin{aligned} & 141000 \text{ 元} \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div (141000 \text{ 元} \times 6\% + 126000 \text{ 元} \times 6\% + 59000 \text{ 元} \times 6\%) \\ & = 8460 \text{ 元} \times 20538 \text{ 元} / 19560 \text{ 元} \\ & = 8460 \text{ 元} \times 105\% = 8883 \text{ 元} \end{aligned}$$

102 商品房建筑工程:

$$126000 \text{ 元} \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div 19560 \text{ 元} = 7560 \text{ 元} \times 105\% = 7938 \text{ 元}$$

151 出租房建筑工程:

$$59000 \times 6\% \times 20538 \text{ 元} \div 19560 \text{ 元} = 3540 \text{ 元} \times 105\% = 3717 \text{ 元}$$

对于分配于各项工程成本的施工间接费用,应自“施工间接费用”账户的贷方转入“工程施工”账户的借方,并记入各项工程成本的“施工间接费”项目:

借: 工程施工 20 538

贷: 施工间接费用 20 538

七、自营工程成本核算程序小结

为了核算各项自营工程的实际成本,会计部门在接到施工部门的开工报告后,即要根据前述有关成本核算对象的说明,为各该单位工程或同类工程开设“工程施工成本明细分类账”,用以记录各项

工程的成本。同时不论工程施工期限的长短，都须等到工程完工记入各项应计成本以后，工程成本明细分类账的记录方为完整。

工程施工成本明细分类账中各成本项目的实际成本，根据上述耗用材料分配表、人工费分配表、机械使用费分配表、水电风汽运输费用分配表、施工间接费用分配表等记入。对于月份内各项工程发生的实际成本，应在月终将它自“工程施工”账户的贷方转入“开发成本”账户的借方：

借：开发成本 XXX

贷：工程施工 XXX

根据上文所述，现将自营工程成本核算程序归纳如下：

1. 根据开工报告，确定工程成本核算对象，开设工程施工成本明细分类账；
2. 按工程成本核算对象和成本项目汇总分配材料、人工、折旧等费用；
3. 分配机械使用费、其他直接费和施工间接费；
4. 计算各月施工工程实际成本；
5. 根据完工报告，结算工程施工成本明细分类账中的实际总成本，并与预算成本对比分析。

第二节 发包开发工程及其价款结算的核算

房地产开发企业的基础设施和建筑安装等工程的施工，如不采用自营方式，可以采用发包方式。对发包的基础设施和建筑安装工程，一般采用招标、议标方式，通过工程公开招标或邀请施工企业议标，将工程发包给施工企业的，按工程标价进行结算。开发企业要根据工程承包合同条例的规定，同承包工程的施工企业签订工程承包合同。承包合同是发包开发企业和承包施工企业为了完成承发包工程，根据批准的设计文件和中标标函内容所签订，明确双方相互权利、义务关系的协议。它一般应具备以下主要内容：（1）工程名称和地点；（2）工程范围和内容；（3）开、竣工日期；（4）工程质量、保修期及保修条件；（5）工程造价；（6）工程价款的支付、结算及交工验收办法；（7）设计文件和技术资料提供日期；（8）材料、设备的供应和进场期限；（9）双方相互协作事项和违约责任等。开发企业应将承包合同副本送开户银行作为结算工程价款的依据。

一、工程价款结算的办法

开发企业与施工企业在工程承包合同中规定的工程价款的结算，应根据国家有关工程价款结算办法，结合当地的有关规定具体确定。从目前各个地区所采用的工程价款结算办法来看，归纳起来，主要有如下三种。

1. 按月结算就是按照每月实际完成的分部分项工程进行结算。因为建筑安装工程等虽具有个体性的特点，但不同的工程，都是由一定的分部分项工程构成的。每一个分部分项工程，都有一定的施工内容、质量标准和统一的计量单位，并在短期内可以完成。国家为了管理工程造价而制订的工程预算定额和地区预算造价，都是以分部分项工程为基础的。因此，根据经验收合格的各月份的已完分部分项工程的工程数量和预算单价等计算的工程造价，就是各该月份应结算和支付的工程款。如果招标出包工程，工程标价与工程造价不同时，应按工程标价占工程预算造价的百分比进行调整计算。在具体做法上，各个地区也不尽相同，目前一般都实行月中预付、月终结算，即在月中按照当月施工计划所列的工作量一半预付，月末（实际为下月初）按照各工程当月实际完成工作量（即预算造价或调整计算后的工程标价）扣除月中预付款后进行结算。

2. 分段结算就是将一个单位工程按形象进度划分为几个阶段（部位），如基础、结构、装饰、竣

工等；按照完成阶段，分段验收结算工程价款。分段结算也可按月预付工程款，即在月中按照当月施工计划工作量预付，于工程阶段完成验收后按分段工程预算造价或调整计算后的工程标价扣除预付款后进行结算。

3. 竣工一次结算开发项目或单项工程施工工期在 12 个月以内，或者工程承包合同价值较小的，可以实行工程价款每月月中预支、竣工后一次结算。即在工程开工后，每月按当月施工计划所列工作量预付工程款，于工程竣工验收后按工程承包合同价值扣除预付工程款后进行结算。

不论采用何种结算办法，施工期间结算的工程价款一般都不得超过承包工程合同价值的 95%。结算双方可以在 5% 的幅度内协商确认尾款比例，并在工程承包合同中订明。尾款应专户存入银行，候工程竣工验收后清算。但如承包施工企业已向开发企业出具履约保函或有其他保证的，可以不留工程尾款。

由承包施工企业储备工程施工所需主要建筑材料、结构件时，发包开发企业可根据承包施工企业的要求，在签订工程承包合同后按年度发包工程总值的一定比例向承包施工企业预付备料款，于后期以抵充工程价款的形式陆续扣回。

在实际工作中，预付备料款的额度和扣回办法，在各个地区并不完全相同，当材料储备天数为 4 个月、材料费比重占工程造价 75% 的情况下，预付备料款的额度应为当年工程价值的 25%。在累计已完工程价值达到当年发包工程价值的 50% 时，就可将超过发包工程价值 50% 部分的工程价款的 50%，抵作预付备料款扣回。这样，到工程完工，扣回相当于发包工程价值 25% (50% X 50%) 的全部预付备料款。不过随着生产资料的开放，施工所需的建筑材料、结构件，一般均可从当地市场随时采购，今后也就没有必要再预付备料款了。

二、应付工程款和预付备料款、工程款的核算

开发企业与施工企业有关发包工程款和预付备料款、工程款的核算，应在“应付账款——应付工程款”和“预付账款——预付承包单位款”两个账户进行。开发企业按照规定预付给承包施工企业的备料款和工程款，应记入“预付账款——预付承包单位款”账户的借方；按照工程价款结算账单应付给承包施工企业的工程款，应记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“应付账款——应付工程款”账户的贷方。如有扣除应付工程款的预付备料款和预付工程款时，应将扣回的预付备料款和预付工程款记入“预付账款——预付承包单位款”账户的贷方，“应付账款——应付工程款”账户的贷方仅记减去扣回预付备料款和预付工程款后的应付账款。支付工程款时，记入“应付账款——应付工程款”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。

如上述某开发企业某项发包工程年度合同总值为 600 000 元，按照合同规定开工前应付预付备料款 150 000 元，则在用银行存款支付时，应作如下分录入账：

借：预付账款——预付承包单位款 150 000
贷：银行存款 150 000

9 月份根据施工企业当月施工计划所列工作量的二分之一即 35 000 元，用银行存款预付工程款时，应作：

借：预付账款——预付承包单位款 35 000
贷：银行存款 35 000

10 月初根据施工企业提出 9 月份工程价款结算账单中的已完工程价值为 75 000 元，减去应扣回预付备料款 18 000 元。月中预付工程款 35 000 元，尚应支付工程款 22 000 元 (75 000 元 - 18 000 元 - 35 000 元)，应作：

借：开发成本 75 000
贷：预付账款——预付承包单位款 53 000
应付账款——应付工程款 22 000

用银行存款支付应付工程款时，应作：
借：应付账款——应付工程款 22 000
贷：银行存款 22 000

第三节 开发间接费用的核算

一、开发间接费用的组成和核算

开发间接费用是指房地产开发企业内部独立核算单位在开发现场组织管理开发产品而发生的各项费用。这些费用虽也属于直接为房地产开发而发生的费用，但它不能确定其为某项开发产品所应承担，因而无法将它直接记入各项开发产品成本。为了简化核算手续，将它先记入“开发间接费用”帐户，然后按照适当分配标准，将它分配记入各项开发产品成本。

为了组织开发间接费用的明细分类核算，分析各项费用增减变动的的原因，进一步节约费用开支，开发间接费用应分设如下明细项目进行核算：

1. 工资 指开发企业内部独立核算单位现场管理机构行政、技术、经济、服务等人员的工资、奖金和津贴。

2. 福利费 指按上项人员工资总额的一定比例（目前为14%）提取的职工福利费。

3. 折旧费 指开发企业内部独立核算单位使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等提取的折旧费。

4. 修理费 指开发企业内部独立核算单位使用属于固定资产的房屋、设备、仪器等发生的修理费。

5. 办公费 指开发企业内部独立核算单位各管理部门办公用的文具、纸张、印刷、邮电、书报、会议、差旅交通、烧水和集体取暖用煤等费用。

6. 水电费 指开发企业内部独立核算单位各管理部门耗用的水电费。

7. 劳动保护费 指用于开发企业内部独立核算单位职工的劳动保护用品的购置、摊销和修理费，供职工保健用营养品、防暑饮料、洗涤肥皂等物品的购置费或补助费，以及工地上职工洗澡、饮水的燃料等。

8. 周转房摊销 指不能确定为某项开发项目安置拆迁居民周转使用的房屋计提的摊销费。

9. 利息支出 指开发企业为开发房地产借入资金所发生而不能直接计入某项开发成本的利息支出及相关的手续费，但应冲减使用前暂存银行而发生的利息收入。开发产品完工以后的借款利息，应作为财务费用，计入当期损益。

10. 其他费用 指上列各项费用以外的其他开发间接费用支出。

从上述开发间接费用的明细项目中，可以看出它与土地征用及拆迁补偿费、建筑安装工程费等变动费用不同，它属于相对固定的费用，其费用总额并不随着开发产品量的增减而成比例的增减。但就单位开发产品分摊的费用来说，则随着开发产品量的变动而成反比例的变动，即完成开发产品数量增加，单位开发产品分摊的费用随之减少；反之，完成开发产品数量减少，单位开发产品分摊的费用随之增加。因此，超额完成开发任务，就可降低开发成本中的开发间接费。

开发间接费用的总分类核算，在“开发间接费用”帐户进行。企业所属各内部独立核算单位发生的各项开发间接费用，都要自“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”、“递延资产”、“银行存款”、“周转房——周转房摊销”等帐户的贷方转入“开发间接费用”帐户的借方，作如下分录入账：

借：开发间接费用	41 600
贷：应付工资	8 000
应付福利费	1 120
累计折旧	10 000
递延资产	3 500
银行存款	8 480
周转房——周转房摊销	10 500

必须指出，如果开发企业不设置现场管理机构而由企业（即公司本部）定期或不定期地派人到开发现场组织开发活动，其所发生的费用，除周转房摊销外，其他开发间接费可记入企业的管理费用。

开发间接费用的明细分类核算，一般要按所属内部独立核算单位设置“开发间接费用明细分类账”，将发生的开发间接费用按明细项目分栏登记。

二、开发间接费用的分配

每月终了，应对开发间接费用进行分配，按实际发生数计人有关开发产品的成本。开发间接费用的分配方法，企业可根据开发经营的特点自行确定。不论土地开发、房屋开发、配套设施和代建工程，均应分配开发间接费用。为了简化核算手续并防止重复分配，对应计入房屋等开发成本的自用土地和不能有偿转让的配套设施的开发成本，均不分配开发间接费用。这部分开发产品应负担的开发间接费用，可直接分配计入有关房屋开发成本。也就是说，企业内部独立核算单位发生的开发间接费用，可仅对有关开发房屋、商品性土地、能有偿转让配套设施及代建工程进行分配。开发间接费用的分配标准，可按月份内各项开发产品实际发生的直接成本（包括土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套设施费）进行，即：

某项开发产品成本分配的开发间接费 = $\frac{\text{月份内该项开发产品实际发生的直接成本} \times \text{本月实际发生的开发间接费用}}{\text{应分配开发间接费各开发产品实际发生的直接成本总额}}$

如某房地产开发企业某内部独立核算单位在 1998 年 5 月份共发生了开发间接费用 41 600 元，应分配开发间接费各开发产品实际发生的直接成本如下：

开发产品编号名称	直接成本
101 商品房	50 000
102 商品房	120 000
151 出租房	75 000
181 周转房	70 000
201 大配套设施——商店	80 000
301 商品性土地	125 000
合 计	520 000

根据上列公式，即可为各开发产品算得 5 月份应分配的开发间接费：

101 商品房：	$50000 \text{ 元} \times 41600 \text{ 元} \div 520000 \text{ 元} = 50 000 \text{ 元} \times 8\% = 4 000 \text{ 元}$
102 商品房：	$120 000 \text{ 元} \times 8\% = 9 600 \text{ 元}$
151 出租房：	$75 000 \text{ 元} \times 8\% = 6 000 \text{ 元}$
181 周转房：	$70 000 \text{ 元} \times 8\% = 5 600 \text{ 元}$
201 大配套设施：	$80 000 \text{ 元} \times 8\% = 6 400 \text{ 元}$
301 商品性土地：	$125 000 \text{ 元} \times 8\% = 10 000 \text{ 元}$

根据上面计算，就可编制有如图表 5-10 所示的开发间接费用分配表：

开发间接费用分配表

2000 年 5 月

单位：元

开发项目编号名称	直接成本	分配开发间接费
101 商品房	50 000	4 000
102 商品房	120 000	9 600
151 出租房	75 000	6 000
181 周转房	70 000	5 600
201 大配套设施	80 000	6 400
301 商品性土地	125 000	10 000
合 计	520 000	41 600

根据开发间接费用分配表，即可将各开发产品成本分配的开发间接费记入各开发产品成本核算对象的“开发间接费”成本项目，并将它记入“开发成本”各二级账户的借方和“开发间接费用”账户的贷方，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 25 200

开发成本——配套设施开发成本 6 400

开发成本——商品性土地开发成本 10 000

贷：开发间接费用 41 600

第四节 土地开发成本的核算

一、土地开发支出划分和归集的原则

房地产开发企业开发的土地，按其用途可将它分为如下两种：一种是为了转让、出租而开发的商品性土地（也叫商品性建设场地）；另一种是为开发商品房、出租房等房屋而开发的自用土地。前者是企业的最终开发产品，其费用支出单独构成土地的开发成本；而后者则是企业的中间开发产品，其费用支出应计入商品房、出租房等有关房屋开发成本。现行会计制度中设置的“开发成本——土地开发成本”科目，它的核算的内容，与企业发生的土地开发支出并不完全对口，原则上仅限于企业开发各种商品性土地所发生的支出。企业为开发商品房、出租房等房屋而开发的土地，其费用可分清负担对象的，应直接计入有关房屋开发成本，在“开发成本——房屋开发成本”科目进行核算。如果企业开发的自用土地，分不清负担对象，应由两个或两个以上成本核算对象负担的，其费用可先通过“开发成本——土地开发成本”科目进行归集，待土地开发完成投入使用时，再按一定的标准（如房屋占地面积或房屋建筑面积等）将其分配计入有关房屋开发成本。如果企业开发商品房、出租房使用的土地属于企业开发商品性土地的一部分，则应将整块土地作为一个成本核算对象，在“开发成本——土地开发成本”

账户中归集其发生的全部开发支出，计算其总成本和单位成本，并于土地开发完成时，将成本结

转到“开发产品”账户。待使用土地时，再将使用土地所应承担的开发成本，从“开发产品”账户转入“开发成本——房屋开发成本”帐户，计入商品房、出租房等房屋的开发成本。

二、土地开发成本核算对象的确定和成本项目的设置

（一）土地开发成本核算对象的确定

为了既有利于土地开发支出的归集，又有利于土地开发成本的结转，对需要单独核算土地开发成本的开发项目，可按下列原则确定土地开发成本的核算对象：

1. 对开发面积不大、开发工期较短的土地，可以每一块独立的开发项目为成本核算对象；
2. 对开发面积较大、开发工期较长、分区域开发的土地，可以一定区域作为土地开发成本核算对象。

成本核算对象应在开工之前确定，一经确定就不能随意改变，更不能相互混淆。

（二）土地开发成本项目的设置

企业开发的土地，因其设计要求不同，开发的层次、程度和内容都不相同，有的只是进行场地的清理平整，如原有建筑物、障碍物的拆除和土地的平整；有的除了场地平整外，还要进行地下各种管线的铺设、地面道路的建设等。因此，就各个具体的土地开发项目来说，它的开发支出内容是不完全相同的。企业要根据所开发土地的具体情况和会计制度规定的成本项目，设置土地开发项目的成本项目。对于会计制度规定的、企业没有发生支出内容的成本项目，如建筑安装工程费，配套设施费，可不必设置。根据土地开发支出的一般情况，企业对土地开发成本的核算，可设置如下几个成本项目：

（1）土地征用及拆迁补偿费或土地批租费；（2）前期工程费；（3）基础设施费；（4）开发间接费。其中土地征用及拆迁补偿费是指按照城市建设总体规划进行土地开发所发生的土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费，及有关地上、地下物拆迁补偿费等。但对拆迁建筑物回收的残值应估价入账并冲减有关成本。开发土地如通过批租方式取得的，应列入批租地价。前期工程费是指土地开发项目前期工程发生的费用，包括规划、设计费，项目可行性研究费，水文、地质勘察、测绘费，场地平整费等。基础设施费是指土地开发过程中发生的各种基础设施费，包括道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通讯等设施费用。开发间接费指应由商品性土地开发成本负担的开发间接费用。土地开发项目如要负担不能有偿转让的配套设施费，还应设置“配套设施费”成本项目，用以核算应计入土地开发成本的配套设施费。

三、土地开发成本的核算

企业在土地开发过程中发生的各项支出，除可将直接计入房屋开发成本的自用土地开发支出在“开发成本——房屋开发成本”帐户核算外，其他土地开发支出均应通过“开发成本——土地开发成本”帐户进行核算。为了分清转让、出租用土地开发成本和不能确定负担对象自用土地开发成本，对土地开发成本应按土地开发项目的类别，分别设置“商品性土地开发成本”和“自用土地开发成本”两个二级帐户，并按成本核算对象和成本项目设置明细分类账。对发生的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费等土地开发支出，可直接记入各土地开发成本明细分类账，并记入“开发成本——商品性土地开发成本”、“开发成本——自用土地开发成本”帐户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”等帐户的贷方。发生的开发间接费用，应先在“开发间接费用”帐户进行核算，于月份终了再按一定标准，分配计入有关开发成本核算对象。应由商品性土地开发成本负担的开发间接费，应记入“开发成本——商品性土地开发成本”帐户的借方和“开发间接费用”帐户的贷方。

现举例说明土地开发成本的核算如下：

如某房地产开发企业在某月份内，共发生了下列有关土地开发支出：

	商品性土地	自用土地
支付征地拆迁费	78 000 元	72 000 元
支付承包设计单位前期工程款	20 000 元	18 000 元
应付承包施工单位基础设施款	25 000 元	18 000 元
分配开发间接费	10 000 元	
合 计	133 000 元	108 000 元

则在用银行存款支付征地拆迁费时，应作：

借：开发成本——商品性土地开发成本 78 000

开发成本——自用土地开发成本 72 000

贷：银行存款 150 000

用银行存款支付设计单位前期工程款时，应作：

借：开发成本——商品性土地开发成本 20 000

开发成本——自用土地开发成本 18 000

贷：银行存款 38 000

将应付施工企业基础设施工程款入账时，应作：

借：开发成本——商品性土地开发成本 25 000

开发成本——自用土地开发成本 18 000

贷：应付账款——应付工程款 43 000

分配应记入商品性土地开发成本的开发间接费用时，应作：

借：开发成本——商品性土地开发成本 10 000

贷：开发间接费用 10 000

同时应将各项土地开发支出分别记入商品性土地开发成本、自用土地开发成本明细分类账。

四、已完土地开发成本的结转

已完土地开发成本的结转，应根据已完成开发土地的用途，采用不同的成本结转方法。为转让、出租而开发的商品性土地，在开发完成并经验收后，应将其实际成本自“开发成本——商品性土地开发成本”账户的贷方转入“开发产品——土地”账户的借方。假如上述开发企业商品性土地经开发完成并验收，加上以前月份开发支出共 1002 000 元，应作如下分录入账：

借：开发产品——土地 1002 000

贷：开发成本——商品性土地开发成本 1002 000

为本企业房屋开发用的土地，应于开发完成把土地投入使用时，将土地开发的实际成本结转计入有关房屋的开发成本，结转计入房屋开发成本的土地开发支出，可采用分项平行结转法或归类集中结转法。分项平行结转法是指将土地开发支出的各项费用按成本项目分别平行转入有关房屋开发成本的对成本项目。归类集中结转法是指将土地开发支出归类合并为“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”和“基础设施费”两个费用项目，然后转入有关房屋开发成本的“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”和“基础设施费”成本项目。凡与土地征用及拆迁补偿费或批租地价有关的费用，均转入有关房屋开发成本的“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”项目；对其他土地开发支出，包括前期工程费、基础设施费等，则合并转入有关房屋开发成本的“基础设施费”项目。经结转的自用土地开发支出，应将它自“开发成本——自用土地开发成本”账户的贷方转入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方。

假如上述开发企业自用土地在开发完成后，加上以前月份开发支出 540 000 元共 648 000 元。

这块土地用于建造 151 出租房和 181 周转房，其中 151 出租房用地 1500 平方米，181 周转房用地 1200 平方米，则单方自用土地开发成本为 240 元【648000 元 / (1500+1200)】，应结转 151 出租房开发成本的土地开发支出为 360 000 元 (240 元 × 1500)，结转 181 周转房开发成本的土地开发支出为 288 000 元 (240 元 × 1200)，在总分类核算上应作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 648 000

贷：开发成本——自用土地开发成本 648 000

如果自用土地开发完成后，还不能确定房屋和配套设施等项目的用地，则应先将其成本结转“开发产品——自用土地”账户的借方，于自用土地投入使用时，再从“开发产品——自用土地”账户的贷方将其开发成本转入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方。

第五节 配套设施开发成本的核算

一、配套设施的种类及其支出归集的原则

房地产开发企业开发的配套设施，可以分为如下两类：一类是开发小区内开发不能有偿转让的公共配套设施，如水塔、锅炉房、居委会、派出所、消防、幼托、自行车棚等；另一类是能有偿转让的城市规划中规定的大配套设施项目，包括：(1) 开发小区内营业性公共配套设施，如商店、银行、邮局等；(2) 开发小区内非营业性配套设施，如中小学、文化站、医院等；(3) 开发项目外为居民服务的给排水、供电、供气的增容增压、交通道路等。这类配套设施，如果没有投资来源，不能有偿转让，也将它归入第一类中，计入房屋开发成本。

按照现行财务制度规定，城市建设规划中的大型配套设施项目，不得计入商品房成本。因为这些大配套设施，国家有这方面的投资，或是政府投资，或国家拨款给有关部门再由有关部门出资。但在实际执行过程中，由于城市基础设施的投资体制无法保证与城市建设综合开发协调一致，作为城市基础设施的投资者，往往在客观上拿不出资金来，有些能拿的也只是其中很少的一部分。因此，开发企业也只得将一些不能有偿转让的大配套设施发生的支出也计入开发产品成本。

为了正确核算和反映企业开发建设中和配套设施发生的支出，并准确地计算房屋开发成本和各种大配套设施的开发成本，对配套设施支出的归集，可分为如下三种：

1. 对能分清并直接计入某个成本核算对象的第一类配套设施支出，可直接计入有关房屋等开发成本，并在“开发成本——房屋开发成本”账户中归集其发生的支出；

2. 对不能直接计入有关房屋开发成本的第一类配套设施支出，应先在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行归集，于开发完成后再按一定标准分配计入有关房屋等开发成本；

3. 对能有偿转让的第二类大配套设施支出，应在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行归集。

由上可知，在配套设施开发成本中核算的配套设施支出，只包括不能直接计入有关房屋等成本核算对象的第一类配套设施支出和第二类大配套设施支出。

二、配套设施开发成本核算对象的确定和成本项目的设置

一般说来，对能有偿转让的大配套设施项目，应以各配套设施项目作为成本核算对象，借以正确计算各设施的开发成本。对这些配套设施的开发成本应设置如下六个成本项目：(1) 土地征用及拆迁补偿费或批租地价；(2) 前期工程费；(3) 基础设施费；(4) 建筑安装工程费；(5) 配套设施费；(6) 开发间接费。其中配套设施费项目用以核算分配的其他配套设施费。因为要使这些设施投入运转，有的也需要其他配套设施为其提供服务，所以理应分配为其服务的有关设施的开发成本。

对不能有偿转让、不能直接计入各成本核算对象的各项公共配套设施，如果工程规模较大，可以各项配套设施作为成本核算对象。如果工程规模不大、与其他项目建设地点较近、开竣工时间相差不多、并由同一施工单位施工的，也可考虑将它们合并作为一个成本核算对象，于工程完工算出开发总成本后，按照各该项目的预算成本或计划成本的比例，算出各配套设施的开发成本，再按一定标准，将各配套设施开发成本分配计入有关房屋等开发成本。至于这些配套设施的开发成本，在核算时一般可仅设置如下四个成本项目：（1）土地征用及拆迁补偿费或批租地价；（2）前期工程费；（3）基础设施费；（4）建筑安装工程费。由于这些配套设施的支出需由房屋等开发成本负担，为简化核算手续，对这些配套设施，可不再分配其他配套设施支出。它本身应负担的开发间接费用，也可直接分配计入有关房屋开发成本。因此，对这些配套设施，在核算时也就可不设置配套设施费和开发间接费两个成本项目。

三、配套设施开发成本的核算

企业发生的各项配套设施支出，应在“开发成本——配套设施开发成本”账户进行核算，并按成本核算对象和成本项目进行明细分类核算。对发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费等支出，可直接计入各配套设施开发成本明细分类账的相应成本项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”账户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。对能有偿转让大配套设施分配的其他配套设施支出，应记入各大配套设施开发成本明细分类账的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本——XX”账户的借方和“开发成本——配套设施开发成本——XX”账户的贷方。对能有偿转让大配套设施分配的开发间接费用，应记入各配套设施开发成本明细分类账的“开发间接费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”账户的借方和“开发间接费用”账户的贷方。

对配套设施与房屋等开发产品不同步开发，或房屋等开发完成等待出售或出租，而配套设施尚未全部完成的，经批准后可按配套设施的预算成本或计划成本，预提配套设施费，将它记入房屋等开发成本明细分类账的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”等账户的借方和“预提费用”账户的贷方。因为一个开发小区的开发，时间较长，有的需要几年，开发企业在开发进度安排上，有时先建房屋，后建配套设施。这样，往往是房屋已经建成而有的配套设施可能尚未完成，或者是商品房已经销售，而幼托、消防设施等尚未全部完工。这种房屋开发与配套设施建设的时间差，使得那些已具备使用条件并已出售的房屋应负担的配套设施费，无法按配套设施的实际开发成本进行结转和分配，只能以未完成配套设施的预算成本或计划成本为基数，计算出已出售房屋应负担的数额，用预提方式记入出售房屋等的开发成本。开发产品预提的配套设施费的计算，一般可按以下公式进行：

某项开发产品预提的配套设施费 = 该项开发产品预算成本（或计划成本）× 配套设施费预提率

配套设施费预提率 = 该配套设施的预算成本（或计划成本）÷ 应负担该配套设施费各开发产品的预算成本（或计划成本）合计 × 100%

式中应负担配套设施费的开发产品一般应包括开发房屋、能有偿转让在开发小区内开发的大配套设施。

如某开发小区内幼托设施开发成本应由 101、102 商品房，151 出租房，181 周转房和 201 大配套设施商店负担。由于幼托设施在商品房等完工出售、出租时尚未完工，为了及时结转完工的商品房等成本，应先将幼托设施配套设施费预提计入商品房等的开发成本。假定各项开发产品和幼托设施的预算成本如下：

- 101 商品房 1000 000 元
- 102 商品房 900 000 元
- 151 出租房 800 000 元
- 181 周转房 800 000 元
- 201 大配套设施——商店 500 000 元

251 幼托设施 320 000 元

则 幼托设施配套设施费预提率 = $320000 \div (1000000+900000+800000+800000+500000) \times 100\%$
= $320000 \div 4000000 \times 100\% = 8\%$

各项开发产品预提幼托设施的配套设施费为:

101 商品房: $1000\ 000\ 元 \times 8\% = 80\ 000\ 元$
102 商品房: $900\ 000\ 元 \times 8\% = 72000\ 元$
152 出租房: $800\ 000\ 元 \times 8\% = 64000\ 元$
182 周转房: $800\ 000\ 元 \times 8\% = 64000\ 元$
201 大配套设施——商店: $500\ 000\ 元 \times 8\% = 40\ 000\ 元$

按预提率计算各项开发产品的配套设施费时, 其与实际支出数的差额, 应在配套设施完工时, 按预提数的比例, 调整增加或减少有关开发产品的成本。

现举例说明配套设施开发成本的核算如下:

如某房地产开发企业根据建设规划要求, 在开发小区内负责建设一间商店和一座水塔、一所幼托。上述设施均发包给施工企业施工, 其中商店建成后, 有偿转让给商业部门。水塔和幼托的开发支出按规定计入有关开发产品的成本。水塔与商品房等同步开发, 幼托与商品房等不同步开发, 其支出经批准采用预提办法。上述各配套设施共发生了下列有关支出(单位: 元):

	201	251	252
	商店	水塔	幼托
	(元)	(元)	(元)
支付征地拆迁费	50 000	5 000	50 000
支付承包设计单位前期工程款	80 000	20 000	20 000
应付承包施工企业基础设施工程款	50 000	30 000	50 000
应付承包施工企业建筑安装工程费	200 000	245 000	190 000
分配水塔设施配套设施费		35 000	
分配开发间接费		55 000	
预提幼托设施配套设施费		40 000	

则用银行存款支付征地拆迁费时, 应作:

借: 开发成本——配套设施开发成本 105 000
贷: 银行存款 105 000

用银行存款支付设计单位前期工程款时, 应作:

借: 开发成本——配套设施开发成本 80 000
贷: 银行存款 80 000

将应付施工企业基础设施工程款和建筑安装工程费入账时, 应作:

借: 开发成本——配套设施开发成本 765 000
贷: 应付账款——应付工程款 765 000

分配应记入商店配套设施开发成本的水塔设施支出时, 应作:

借: 开发成本——配套设施开发成本——商店 35 000
贷: 开发成本——配套设施开发成本——水塔 35 000

分配应记入商店配套设施开发成本的开发间接费用时, 应作:

借: 开发成本——配套设施开发成本——商店 55 000
贷: 开发间接费用 55 000

预提应由商店配套设施开发成本负担的幼托设施支出时，应作：

借：开发成本——配套设施开发成本——商店 40000
贷：预提费用——预提配套设施费 40000

同时应将各项配套设施支出分别记入各配套设施开发成本明细分类账。

四、已完配套设施开发成本的结转

已完成全部开发过程并经验收的配套设施，应按其完成情况和用途结转其开发成本：

1. 对能有偿转让给有关部门的大配套设施，如上述商店设施，应在完工验收后将其实际成本自“开发成本——配套设施开发成本”账户的贷方转入“开发产品——配套设施”账户的借方，作如下分录入账：

借：开发产品——配套设施 460000
贷：开发成本——配套设施开发成本 460000

配套设施有偿转让收入，应作为经营收入处理。

2. 按规定应将其开发成本分配计入商品房等开发产品成本的公共配套设施，如上述水塔设施，在完工验收后，应将其发生的实际开发成本按一定的标准（有关开发产品的实际成本、预算成本或计划成本），分配记入有关房屋和大配套设施的开发成本，作如下分录入账：

借：开发成本——房屋开发成本 265000
开发成本——配套设施开发成本 35000
贷：开发成本——配套设施开发成本 300000

3. 对用预提方式将配套设施支出记入有关开发产品成本的公共配套设施，如幼托设施，应在完工验收后，将其实际发生的开发成本冲减预提的配套设施费，作如下分录入账：

借：预提费用——预提配套设施费 320 000
贷：开发成本——配套设施开发成本 320 000

如预提配套设施费大于或少于实际开发成本，可将其多提数或少提数冲减有关开发产品成本或作追加的分配。如有关开发产品已完工并办理竣工决算，可将其差额冲减或追加分配于尚未办理竣工决算的开发产品的成本。

第六节 房屋开发成本的核算

一、开发房屋的种类及其核算对象和成本项目

房屋的开发，是房地产开发企业的主要经济业务。开发企业开发的房屋，按其用途可分为如下几类；一是为销售而开发的商品房；二是为出租经营而开发的出租房；三是为安置被拆迁居民周转使用而开发的周转房。此外，有的开发企业还受其他单位的委托，代为开发如职工住宅等代建房。这些房屋，虽然用途不同，但其所发生的开发费用的性质和用途，都大体相同，在成本核算上也可采用相同的方法。为了既能总括反映房屋开发所发生的支出，又能分门别类地反映企业各类房屋的开发支出，并便于计算开发成本，在会计上除设置“开发成本——房屋开发成本”账户外，还应按开发房屋的性质和用途，分别设置商品房、出租房、周转房、代建房等三级账户，并按各成本核算对象和成本项目进行明细分类核算。

企业在房屋开发过程中发生的各项支出，应按房屋成本核算对象和成本项目进行归集。房屋的成本核算对象，应结合开发地点、用途、结构、装修、层高、施工队伍等因素加以确定：

1. 一般房屋开发项目，以每一独立编制设计概（预）算，或每一独立的施工图预算所列的单项开发工程为成本核算对象。

2. 同一开发地点，结构类型相同的群体开发项目，开竣工时间相近，同一施工队伍施工的，可以合并为一个成本核算对象，于开发完成算得实际开发成本后，再按各个单项工程概预算数的比例，计算各幢房屋的开发成本。

3. 对于个别规模较大、工期较长的房屋开发项目，可以结合经济责任制的需要，按房屋开发项目的部位划分成本核算对象。

开发企业对房屋开发成本的核算，应设置如下几个成本项目：

(1) 土地征用及拆迁补偿费或批租地价；(2) 前期工程费；(3) 基础设施费；(4) 建筑安装工程费；(5) 配套设施费；(6) 开发间接费。其中土地征用及拆迁补偿费是指房屋开发中征用土地所发生的土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费，以及有关地上、地下物拆迁补偿费，或批租地价。前期工程费是指房屋开发前期发生的规划设计、项目可行性研究、水文地质勘察、测绘等支出。基础设施费是指房屋开发中各项基础设施发生的支出，包括道路、供水、供电、供气、排污、排洪、照明、绿化、环卫设施等支出。建筑安装工程费是指列入房屋开发项目建筑安装工程施工图预算内的各项费用支出（包括设备费用）。配套设施费是指按规定应计入房屋开发成本不能有偿转让公共配套设施如锅炉房、水塔、居委会、派出所、幼托、消防、自行车棚、公厕等支出。开发管理费是指应由房屋开发成本负担的开发间接费用。

二、房屋开发成本的核算

(一) 土地征用及拆迁补偿费或批租地价

房屋开发过程中发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价，能分清成本核算对象的，应直接计入有关房屋开发成本核算对象的“土地征用及拆迁补偿费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。
Word版文件来自: 中国地产链
网址: <http://www.dichanlink.com>

房屋开发过程中发生的自用土地征用及拆迁补偿费，如分不清成本核算对象的，应先将其支出先通过“开发成本——自用土地开发成本”账户进行汇集，待土地开发完成投入使用时，再按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——自用土地开发成本”账户的贷方。

房屋开发占用的土地，如属企业综合开发的商品性土地的一部分，则应将其发生的土地征用及拆迁补偿费，先在“开发成本——商品性土地开发成本”账户进行汇集，待土地开发完成投入使用时，再按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——商品性土地开发成本”账户的贷方。如开发完成商品性土地已经转入“开发产品”账户，则在用以建造房屋时，应将其应负担的土地征用及拆迁补偿费记入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发产品”账户的贷方。

(二) 前期工程费

房屋开发过程中发生的规划、设计、可行性研究以及水文地质勘察、测绘、场地平整等各项前期工程支出，能分清成本核算对象的，应直接记入有关房屋开发成本核算对象的“前期工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。应由两个或两个以上成本核算对象负担的前期工程费，应按一定标准将其分配计入有关房屋开发成本核算对象的“前期工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。

(三) 基础设施费

房屋开发过程中发生的供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、绿化、环卫设施以及道路等基础设施支出，一般应直接或分配记入有关房屋开发成本核算对象的“基础设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“银行存款”等账户的贷方。如开发完成商品性土地已转入“开发产品”账户，则在用以建造房屋时，应将其应负担的基础设施费（按归类集中结转的还应包括应负担的前期工程费和开发间接费）计入有关房屋开发成本核算对象，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发产品”账户的贷方。

（四）建筑安装工程费

房屋开发过程中发生的建筑安装工程支出，应根据工程的不同施工方式，采用不同的核算方法。采用发包方式进行建筑安装工程施的房屋开发项目，其建筑安装工程支出，应根据企业承付的已完工程价款确定，直接记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。如果开发企业对建筑安装工程采用招标方式发包，并将几个工程一并招标发包，则在工程完工结算工程价款时，应按各项工程的预算造价的比例，计算它们的标价即实际建筑安装工程费。

如某开发企业将两幢商品房建筑安装工程进行招标，标价为 1080 000 元，这两幢商品房的预算造价为：

101 商品房 630 000 元

102 商品房 504 000 元

合计 1134 000 元

则在工程完工结算工程价款时，应按如下方法计算各幢商品房的实际建筑安装工程费：

某项工程实际建筑安装工程费 = 工程标价 × 该项工程预算造价 ÷ 各项工程预算造价合计

设例中：

网址：<http://www.dichanlink.com>

101 商品房 $1080000 \text{ 元} \times 630000 \text{ 元} \div 1134000 \text{ 元} = 600000 \text{ 元}$

102 商品房 $1080000 \text{ 元} \times 504000 \text{ 元} \div 1134000 \text{ 元} = 480000 \text{ 元}$

采用自营方式进行建筑安装工程施的房屋开发项目，其发生的各项建筑安装工程支出，一般可直接记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“库存材料”、“应付工资”、“银行存款”等账户的贷方。如果开发企业自行施工大型建筑安装工程，可以按照本章第二节所述设置“工程施工”、“施工间接费用”等账户，用来核算和归集各项建筑安装工程支出，月末将其实际成本转入“开发成本——房屋开发成本”账户，并记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目。

企业用于房屋开发的各项设备，即附属于房屋工程主体的各项设备，应在出库交付安装时，记入有关房屋开发成本核算对象的“建筑安装工程费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“库存设备”账户的贷方。

（五）配套设施费

房屋开发成本应负担的配套设施费是指开发小区内不能有偿转让的公共配套设施支出。在具体核算时，应根据配套设施的建设情况，采用不同的费用归集和核算方法。

1. 配套设施与房屋同步开发，发生的公共配套设施支出，能够分清并可直接计入有关成本核算对象的，直接记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。如果发生的配套设施支出，应由

两个或两个以上成本核算对象负担的，应先在“开发成本——配套设施开发成本”账户先行汇集，待配套设施完工时，再按一定标准（如有关项目的预算成本或计划成本），分配记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——配套设施开发成本”账户的贷方。

2. 配套设施与房屋非同步开发，即先开发房屋，后建配套设施。或房屋已开发等待出售或出租，而配套设施尚未全部完成，在结算完工房屋的开发成本时，对应负担的配套设施费，可采取预提的办法。即根据配套设施的预算成本（或计划成本）和采用的分配标准，计算完工房屋应负担的配套设施支出，记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“预提费用”账户的贷方。预提数与实际支出数的差额，在配套设施完工时调整有关房屋开发成本。

（六）开发间接费

企业内部独立核算单位为开发各种开发产品而发生的各项间接费用，应先通过“开发间接费用”账户进行核算，每月终了，按一定标准分配计入各有关开发产品成本。应由房屋开发成本负担的开发间接费用，应自“开发间接费用”账户的贷方转入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方，并记入有关房屋开发成本核算对象的“开发间接费”成本项目。

三、房屋开发成本核算举例

如某房地产开发企业在某年度内，共发生了下列有关房屋开发支出（单位：元）：

	101 商品房	102 商品房	152 出租房	182 周转房
支付征地拆迁费	100 000	80 000		
结转自用土地征地拆迁费	75 000	75 000		
应付承包设计单位前期工程费	30 000	30 000	30 000	30 000
应付承包施工企业基础设施工程款	90 000		70 000	70 000
应付承包施工企业建筑安装工程款	600 000	480 000	450 000	450 000
分配配套设施费（水塔）	80 000	65 000	60 000	60 000
预提配套设施费（幼托）	80 000	72 000	64 000	64 000
分配开发间接费用	82 000	66 000	62 000	62 000

则在用银行存款支付征地拆迁费时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 180 000

贷：银行存款 180 000

结转出租房、周转房使用土地应承担的自用土地开发成本时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 150 000

贷：开发成本——自用土地开发成本 150 000

将应付设计单位前期工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 120 000

贷：应付账款——应付工程款 120 000

将应付施工企业基础设施工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 305 000

贷：应付账款——应付工程款 305 000

将应付施工企业建筑安装工程款入账时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 1980 000
贷：应付账款——应付工程款 1980 000

分配应由房屋开发成本负担的水塔配套设施支出时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 265 000
贷：开发成本——配套设施开发成本——水塔 265 000

预提应由房屋开发成本负担的幼托设施支出时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 280 000
贷：预提费用——预提配套设施费 280 000

分配应由房屋开发成本负担的开发间接费用时，应作：

借：开发成本——房屋开发成本 272 000
贷：开发间接费用 272 000

同时应将各项房屋开发支出分别记入各有关房屋开发成本明细分类账。

四、已完房屋开发成本的结转

房地产开发企业对已完成开发过程的商品房、代建房、出租房、周转房，应在竣工验收以后将其开发成本结转“开发产品”账户。会计人员应根据房屋开发成本明细分类账记录的完工房屋实际成本，记入“开发产品”账户的借方和“开发成本——房屋开发成本”账户的贷方。“开发产品”账户应按房屋类别分别设置商品房、代建房、出租房、周转房等二级账户，并按各成本核算对象进行明细分类核算。设例中，应将竣工验收的商品房、出租房、周转房的开发成本结转“开发产品”账户的借方，作如下分录入账：

借：开发产品 3 562 000
贷：开发成本——房屋开发成本 3 562 000

Word版文件来自:中国地产链
网址:<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载 第二章 开发成本的核算

一、代建工程的种类及其成本核算的对象和项目

代建工程是指开发企业接受委托单位的委托，代为开发的各种工程，包括土地、房屋、市政工程等。由于各种代建工程有着不同的开发特点和内容，在会计上也应根据各类代建工程成本核算的不同特点和要求，采用相应的费用归集和成本核算方法。现行会计制度规定：企业代委托单位开发的土地（即建设场地）、各种房屋所发生的各项支出，应分别通过“开发成本——商品性土地开发成本”和“开发成本——房屋开发成本”账户进行核算，并在这两个账户下分别按土地、房屋成本核算对象和成本项目归集各项支出，进行代建工程项目开发成本的明细分类核算。除土地、房屋以外，企业代委托单位开发的其他工程如市政工程等，其所发生的支出，则应通过“开发成本——代建工程开发成本”账户进行核算。因此，开发企业在“开发成本——代建工程开发成本”账户核算的，仅限于企业接受委托单位委托，代为开发的除土地、房屋以外的其他工程所发生的支出。

代建工程开发成本的核算对象，应根据各项工程实际情况确定。成本项目一般可设置如下几项：

(1) 土地征用及拆迁补偿费；(2) 前期工程费；(3) 基础设施费；(4) 建筑安装工程费；(5) 开发间接费。在实际核算工作中，应根据代建工程支出内容设置使用。

二、代建工程开发成本的核算

开发企业发生的各项代建工程支出和对代建工程分配的开发间接费用，应记入“开发成本——代建工程开发成本”账户的借方和“银行存款”、“应付账款——应付工程款”、“库存材料”、“应付工资”、

“开发间接费用”等账户的贷方。同时应按成本核算对象和成本项目分别归类记入各代建工程开发成本明细分类账。代建工程开发成本明细分类账的格式，基本上和房屋开发成本明细分类账相同。

完成全部开发过程并经验收的代建工程，应将其实际开发成本自“开发成本——代建工程开发成本”账户的贷方转入“开发产品”账户的借方，并在将代建工程移交委托代建单位，办妥工程价款结算手续后，将代建工程开发成本自“开发产品”账户的贷方转入“经营成本”账户的借方。

如某开发企业接受市政工程管理部的委托，代为扩建开发小区旁边一条道路。扩建过程中，用银行存款支付拆迁补偿费 300 000 元，前期工程费 160 000 元，应付基础设施工程款 540 000 元，分配开发间接费用 80 000 元，在发生上列各项扩建工程开发支出和分配开发间接费用时，应作如下分录入账：

借：开发成本——代建工程开发成本	1080 000
贷：银行存款	460 000
应付账款——应付工程款	540 000
开发间接费用	80 000

道路扩建工程完工并经验收，结转已完工程成本时，应作如下分录入账：

借：开发产品——代建工程	1080 000
贷：开发成本——代建工程开发成本	1080 000

Word版文件来自:中国地产链

第一章 成本报表

网址:<http://www.dichanlink.com>

房地产开发企业除了编制以上各书所讲的会计报表外，还应根据企业本身管理上的需要，编制诸如在建开发产品成本表、已完开发产品成本表等成本报表。

一、在建开发产品成本表

在建开发产品成本表是反映房地产开发企业或企业所属内部独立核算开发分公司年末在建开发产品的实际开发成本的成本报表，也是年末资产负债表资产方“在建开发产品”项目的明细报表，用以考核企业年末各项在建开发产品资金占用情况，了解企业各项开发产品的实际开发成本，检查各项开发产品开发成本的构成。

为了反映各项开发产品开发成本的构成，本表应采用棋盘式结构，纵向各行反映年末尚处于在建过程开发产品的类别和项目；横向各栏反映年末各类各项开发产品的开发成本。

在编制本表时，应按开发产品的类别和项目逐行填列。开发产品的类别，一般应分：商品性土地、自用土地、商品房、出租房、周转房、配套设施、代建工程等。在开发期内尚未确定其具体用途的房屋，均可在商品房一类反映。开发产品的项目，一般应以开发产品成本核算对象为依据。

本表一般应设置项目开工日期、计划开发面积、计划开发总成本、年初开发成本、本年发生开发成本、年末累计开发成本等栏。

“开工日期”栏填列在建开发产品的实际开工日期。

“计划开发面积”栏反映各项开发产品的计划开发面积。土地开发项目为场地面积；房屋等开发

项目为建筑面积，根据批准的开发产品开发计划确定的开发面积填列。

“计划开发总成本”栏根据企业制定的有关开发产品成本计划或预算填列。

“年初开发成本”栏根据上年本表“年末累计开发成本”栏数字填列。

“本年发生开发成本”栏所属“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”、“前期工程费”、“基础设施费”、“建筑安装工程费”、“配套设施费”、“开发间接费用”和“合计”各栏，分别反映各项在建开发产品本年实际发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费及应负担的配套设施费、开发间接费用和开发成本合计，根据开发产品设置的开发成本明细分类账各成本项目的本年发生额分类分项填列。

“年末累计开发成本”栏反映各项在建开发产品本年年末累计实际成本，根据按开发产品设置的开发成本明细分类账的年末余额分类分项填列。本栏数字应等于“年初开发成本”与“本年发生开发成本”合计数之和，本栏合计数应与年末资产负债表资产方“在建开发产品”项目期末数核对相符。

二、已完开发产品成本表

已完开发产品成本表是反映房地产开发企业或企业所属内部独立核算开发分公司在本年度内已完成全部开发过程、并已验收合格的开发产品的实际开发成本的成本报表。它是用以了解和检查在年度内已完开发产品的成本水平及成本构成情况，考核开发产品成本计划或预算的执行结果。

为了反映各项开发产品开发成本的构成，本表也应采用棋盘式的结构，纵向各行应按开发产品的类别和项目填列，反映当年已经完工的各类、各项开发产品，横向各栏按开发产品的成本项目和开工日期、开发面积、计划成本等设置，反映各项已完开发产品的实际成本及其构成等情况。填列本表的开发产品，应以开发产品成本核算对象为依据，并只限于本年完成全部开发过程、并已验收合格、合乎设计标准、可以按照合同规定的条件移交购房者、用地单位或委托单位，或者可作商品房对外销售、出租房对外出租、周转房周转使用的开发产品。

本表“开工日期”和“竣工日期”栏填列已完工开发产品的实际开工日期和实际竣工日期。

“实际开发面积”栏反映已完工开发产品的实际开发面积，土地开发项目填列场地面积，房屋等开发项目填列建筑面积。

“计划开发成本”栏根据企业制定的有关开发产品成本计划或预算填列。由于现行制度规定开发产品成本只计算开发过程中发生的开发成本，不计算开发产品在经营过程中发生的包括销售费用、管理费用、财务费用在内的完全成本。因此，表列的开发产品的计划成本的计算口径亦应是开发成本。如果计划、预算成本的计算口径不是开发成本，包括有项目借款利息等财务费用，则在填列时应加以剔除，以便对比分析。

“实际开发成本”栏所属“土地征用及拆迁补偿费或批租地价”、“前期工程费”、“基础设施费”、“建筑安装工程费”、“配套设施费”、“开发间接费用”和“合计”各栏，分别反映各项已完工开发产品自开工至完工时为止实际发生的土地征用及拆迁补偿费或批租地价、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、配套设施费、开发间接费用和开发成本合计。根据已完工开发产品开发成本明细分类账各成本项目的累计发生额及其合计数填列。

第三章 会计报表附注

房地产开发企业除定期编制会计报表向报表使用者提供会计信息外，还应本着充分披露的原则。

在会计报表之外，另用附注的方式，用文字对报表有关项目作必要的解释，来帮助报表使用者理解会计报表的内容。会计报表附注的内容，主要有以下几方面：

一、企业所采用的主要会计处理方法的说明

不同的会计处理方法，其所提供的会计信息的结果是有差别的。为使报表使用者正确评价企业的财务状况和经营成果，企业在编制会计报表时，应对所采用的主要会计处理方法及其变更加以说明。如：

短期投资，应说明其期末数的计价方法：按成本计价，还是按成本与市价孰低计价。

应收账款，应说明其对坏账采用直接转销法，还是采用备抵法；如采用备抵法，是采用应收账款余额百分比法，还是采用账龄分析法。

存货，应说明其平时收发按计划价格计价，还是按实际成本计价；如按实际成本计价，是采用先进先出法，还是采用后进先出法、移动平均法、全月一次加权平均法。

固定资产折旧，应说明其采用折旧是采用平均年限折旧法，还是采用双倍余额递减折旧法、年数总和折旧法；又采用平均年限折旧法时，是用个别折旧率，还是用分类折旧率。

长期股权投资，应说明其按成本法记账，还是按权益法记账，或哪些长期股权投资按成本法记账，哪些长期股权投资按权益法记账。

无形资产和递延资产，应说明其成本和摊销年限的确定依据。

房地产经营收入，包括土地转让收入、商品房销售收入、配套设施销售收入、代建工程结算收入、出租租金收入、出租土地租金收入，应说明其确认原则。

所得税，应说明以应付税款法作为核算当期所得税费用的方法，还是以纳税影响会计法作为核算当期所得税费用的方法。

网址：<http://www.dichanlink.com>

会计中的一贯性原则，要求企业在不同会计期间采用相同的会计处理方法，否则，不同期间会计报表反映的会计信息，就无法进行比较。一贯性原则，并不等于说前后各期的会计处理方法永久不能变更。会计工作为了适应经济环境的变化而必须作出会计处理方法变更时，应在会计报表附注中说明变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响。当然，这种变更，也应在企业会计准则的允许范围之内。

二、报表中有关重要项目明细资料的列示

对会计报表中的一些重要项目，因报表格式的限制，未能详细列示，应在附注中列出明细资料。如：

短期投资，按各类投资列出成本价和市场价。

应收账款和其他应收款，按账龄分类列示，并注明持有本企业一定股权（如5%以上投资）单位的欠款额。

存货，按存货类会计科目列示。提取存货跌价准备的企业，还应列示各类存货可变现的净值。

待摊费用，如数额较大，应分项列示。

长期投资，按债券投资、股票投资、其他债权投资、其他股权投资分项列示账面余额和当年投资收益。

固定资产，按类别列示其原价、累计折旧和净值。

固定资产购建支出，按工程项目列示其预算数、期初数、本期增加数、本期转出数、期末数、工程进度和资金来源。

无形资产，按种类列示期初数、本期增加数、本期摊销数和期末数。

递延资产或长期待摊费用，按种类列示期初数、本期增加数、本期摊销数和期末数。

短期借款和长期借款，列示各笔借款的债权单位、借款金额、借款起讫日期、利率和借款条件。如有外币借款的企业，还应列示外币金额及折合率。

经营收入和经营成本，按土地转让、商品房销售、配套设施销售、代建工程结算、出租房屋、出租土地列示其收入和成本。

其他业务利润，如数额较大，按业务类别列示。

营业外收入和营业外支出，如数额较大，按收支项目列示。

三、非经常性项目损益的说明

非经常性项目损益是指企业在房地产开发经营活动中不是经常发生事项的损失或收益。如：固定资产转让，应说明其转让收入大于账面净值和有关税费后的净收益，或小于账面净值和有关税费后的净损失。收回长期投资，应说明收回长期投资大于账面投资的收益或小于账面投资的损失。

非常损失，应说明因自然灾害等非正常原因造成的各项资产账面净值减去保险赔偿款及残值后的净损失以及善后发生的各项清理费用。

其他数额较大的非经常性项目的损益，均应在会计报表附注中加以披露。

四、或有事项及其收益、损失的披露

或有事项是指在会计报表编制日已经存在的事项，它能否使企业获得收益或发生损失，有赖于未来一种或多种事项的发生或不发生而定，具有很大的不确定性。

或有事项按其发生可能性的大小及其收益或损失金额能否合理估计，有三种处理方式：确认入账；在会计报表附注中披露；不予反映。

或有事项发生的可能性，分为很有可能、有可能和很少可能三种情况。或有事项发生收益或损失的金额，分为能合理估计和不能合理估计两种情况。

对或有收益的披露，应遵循谨慎原则和收入实现原则予以处理。对或有损失，应遵循谨慎原则和充分披露原则予以处理。

一般说来，对很有可能获得收益的或有事项，不将其收益估计入账，但应在会计报表附注中披露。对有可能获得收益的或有事项，不将其收益估计入账，是否在会计报表附注中披露要特别谨慎。对很少可能获得收益的或有事项，不必在会计报表附注中披露。

对很有可能发生损失的或有事项，能估计损失金额的，应将其损失和负债同时估计入账；不能估计损失金额的，应在会计报表附注中充分加以披露。对有可能发生损失的或有事项，其损失和负债不估计入账，但应在会计报表附注中加以披露。对很少可能发生损失的或有事项，一般也应在会计报表附注中加以披露。

对于下列或有事项，应估计其可能发生的收益或损失的金额，并说明对未来结果的可能影响：

为其他企业负债提供的担保；

因票据贴现而承担的义务；

企业承担的其他责任;

有可靠证据证明的或有收益。

五、关联方关系及其交易的披露

关联方的交易，往往会影响企业的经营收入、经营成本、其他业务利润，对企业经营成果的真实性产生影响，所以也应在会计报表附注中加以披露。

会计中所指关联方，是指在财务和经营决策中，一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响的各方，以及两方或多方同受一方控制的各方。关联方关系主要指：(1) 直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制，以及同受某一企业控制的两个或多个企业（如母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间）；(2) 合营企业；(3) 联营企业；(4) 主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员；(5) 受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。在存在控制关系的情况下，关联者如为企业时，不论他们之间有无交易，都应当在会计报表附注中披露如下事项：(1) 企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册资本及其变化；(2) 企业的主管业务；(3) 所持股份或权益及其变动。

关联方交易是指关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。主要包括：(1) 转让土地使用权；(2) 承包工程；(3) 购买或销售商品；(4) 购买或销售除商品以外其他资产；(5) 提供或接受劳务；(6) 代理；(7) 租赁；(8) 提供资金（包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金）；(9) 担保和抵押；(10) 管理方面的合同；(11) 研究与开发项目的转移；(12) 许可协议；(13) 关键管理人员报酬。在企业与关联方发生交易的情况下，企业应在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。这些要素一般包括：(1) 交易的金额或相应比例；(2) 未结算项目的金额或相应比例；(3) 定价政策（包括没有金额或只有象征性金额的交易）。关联交易应当分别关联方以及交易类型予以披露。类型相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下，可以合并披露。

六、合并会计报表的说明 [网址:http://www.dichanlink.com](http://www.dichanlink.com)

企业集团如编制合并会计报表，除在会计报表附注中说明上述应附注的事项外，还应在会计报表附注中说明：

纳入合并会计报表合并范围的子公司名称、业务性质、母公司所持有的各类股权的比例；

纳入合并会计报表的子公司增减变动情况；

未纳入合并会计报表合并范围的子公司的名称、持股比例，未纳入合并会计报表合并范围的原因及其财务状况和经营成果的情况，以及在合并会计报表中对未纳入合并范围的子公司投资的处理方法；

纳入合并会计报表合并范围的非子公司（其他被投资公司）的名称、母公司持股比例以及纳入合并会计报表的原因。

子公司与母公司会计政策不一致时，在合并会计报表中的处理方法。在未进行调整直接编制合并会计报表时，应在合并会计报表中说明其处理方法；

纳入合并会计报表合并范围、经营业务与母公司业务相差很大的子公司的资产负债表和损益表等有关资料。

七、资产负债表日后事项的说明

资产负债表日后事项又称期后事项。它是指自年度资产负债表日至会计报表报出日之间所发生的事项。按其是否调整会计报表分为调整事项和非调整事项。

调整事项，是指在资产负债表日后发生的，所提供的新的证据有助于对资产负债表日存在情况的有关项目金额作出新的确认，而需要对会计报表作调整的事项。通常包括：已证实资产发生了减值；已确定获得或支付的赔偿；发现在资产负债表日或之前发生的舞弊和会计差错；发现在资产负债表日之前不符合企业会计准则作出的会计处理；由于税率变动，改变了资产负债表日及之前的税金和利润等。

非调整事项，是指在资产负债表日后发生的，并不影响资产负债表日存在情况，不需要对会计报表作出调整的事项。但对企业以后财务状况和经营成果将会产生重大影响的事项。如：对其他企业进行控股投资、发生重大筹资行为、资产遭受重大自然灾害损失、发生重大经营性亏损、与本企业有债务关系的企业不再持续经营、达成协议的债务重组事项以及资产重组事项等，都应在会计报表的附注中加以披露。

第二篇 房地产行业涉税介绍

房地产行业涉及税种：营业税 城市维护建设税 教育费附加 企业所得税 房产税 城镇土地使用税 车船使用税 印花税 契税 个人所得税 土地增值税

第一章 行业介绍及涉税事项

房地产业主要包括房地产开发与经营、房地产管理、房地产经济与代理。其主要涉税事项包括转让土地使用权和销售不动产。

一、转让土地使用权：是指土地使用者转让土地使用权的行为，土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。土地租赁，不按本涉税事项征税。

二、销售不动产：是指有偿转让不动产所有权的行为。

不动产，是指不能移动，移动后会引起性质，形状改变的财产。

本涉税事项的征收范围包括：销售建筑物或构筑物、销售其他土地附着物。

1、销售建筑物或构筑物

销售建筑物或构筑物，是指有偿转让建筑物或构筑物的所有权的行为。以转让有限产权或永久使用权方式销售建筑物，视同销售建筑物。

2、销售其他土地附着物

销售其他土地附着物，是指有偿转让其他土地附着物的所有权的行为。其他土地附着物，是指建筑物或构筑物以外的其他附着于土地的不动产。

单位将不动产无偿赠与他人，视同销售不动产。

在销售不动产时连同不动产所占土地的使用权一并转让的行为，比照销售不动产征税。

以不动产投资入股，参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税。在投资后转让股权的，也不征营业税。

不动产租赁，不按本涉税事项征税。

第二章 营业税

一、销售不动产的计税依据

1、 纳税人的营业额为纳税人销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。

2、 单位将不动产无偿赠与他人，其营业额比照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定确定。对个人无偿赠送不动产的行为，不应视同销售不动产征收营业税。

3、 营业税暂行条例实施细则第十五条规定：

纳税人销售不动产价格明显偏低而无正当理由的，主管税务机关有权按下列顺序核定其营业额：

- (1) 按纳税人当月提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定；
- (2) 按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定；
- (3) 按下列公式核定计税价格：

计税价格=营业成本或工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)

上列公式中的成本利润率，由省、自治区、直辖市人民政府所属税务机关确定。

二、其他具体规定如下：

1、 在合同期内房产企业将房产交给包销商承销，包销商是代理房产开发企业进行销售，所取得的手续费收入或者价差应按"服务业 代理业"征收营业税；在合同期满后，房屋未售出，由包销商进行收购，其实质是房产开发企业将房屋销售给包销商，对房产开发企业应按"销售不动产"征收营业税；包销商将房产再次销售，对包销商也应按"销售不动产"征收营业税。

2、 对合作建房行为应如何征收营业税

合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称乙方）提供资金，合作建房。合作建房的方式一般有两种：

第一种方式是纯粹的"以物易物"，即双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换。具体方式也有以下两种：

(1) 土地使用权和房屋所有权相互双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中，甲方以转让部分土地使用权为代价，换取部分房屋的所有权，发生了转让土地使用权的行为；乙方则以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按"转让无形资产"税目中的"转让土地使用权"子目征税；对乙方应按"销售不动产"税目征税。由于双方没有进行货币结算，因此应当按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定分别核定双方各自的营业额。如果合作建房的双方（或任何一方）将分得的房屋销售出去，则又发生了销售不动产行为，应对其销售收入再按"销售不动产"税目征收营业税。

(2) 以出租土地使用权为代价换取房屋所有权。例如，甲方将土地使用权出租给乙方若干年，乙方投资在该土地上建造建筑物并使用，租赁期满后，乙方将土地使用权连同所建的建筑物归还甲方。在这一经营过程中，乙方是以建筑物为代价换得若干年的土地使用权，甲方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲方发生了出租土地使用权的行为，对其按"服务业 租赁业"征营业税；乙方发生了销售不动产的行为，对其按"销售不动产"税目征营业税。对双方分别征税时，其营业额也按《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定核定。

第二种方式是甲方以土地使用权、乙方以货币资金合股，成立合营企业，合作建房。对此种形式的合作建房，则要视具体情况确定如何征税：

(1) 房屋建成后，如果双方采取风险共担、利润共享的分配方式按照营业税"以无形资产投资入股，参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税"的规定，对甲方向合营企业提供的土地使用权，视为投资入股，对其不征营业税；只对合营企业销售房屋取得的收入按销售不动产征税；对双方分得的利润不征营业税。

(2) 房屋建成后，甲方如果采取按销售收入的一定比例提成的方式参与分配，或提取固定利润，则不属于营业税所称的投资入股不征营业税的行为，而属于甲方将土地使用权转让给合营企业的行为，那么，对甲方取得的固定利润或从销售收入按比例提取的收入按"转让无形资产"征税；对合营企业则按全部房屋的销售收入依"销售不动产"税目征收营业税。

(3) 如果房屋建成后双方按一定比例分配房屋，则此种经营行为，也未构成营业税所称的以无形资产投资入股，共同承担风险的不征营业税的行为。因此，首先对甲方向合营企业转让的土地，按"转让无形资产"征税，其营业额按实施细则第十五条的规定核定。其次，对合营企业的房屋，在分配给甲、乙方后，如果各自销售，则再按"销售不动产"征税。

3、对于转让土地使用权或销售不动产的预收定金，有如下规定：

纳税人转让土地使用权或销售不动产，采用预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。"此项规定所称预收款，包括预收定金。因此，预收定金的营业税纳税义务发生时间为收到预收定金的当天。

4、以"还本"方式销售建筑物，是指商品房经营者在销售建筑物时许诺若干年后可将房屋价款归还购房者，这是经营者为了加快资金周转而采取的一种促销手段。对以"还本"方式销售建筑物的行为，应按向购买者收取的全部价款和价外费用征收营业税，不得扣除所谓"还本"支出。

5、中外合作开发房地产征收营业税问题
网址：<http://www.dichanlink.com>

(1) 关于中外双方合作建房的征税问题

全部免费下载

中方将获得的土地与外方合作，办理土地使用权转移后，不论是按建成的商品房分配面积，还是按商品房销售后的收入进行分配，均不符合现行政策关于"以无形资产投资入股、参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征营业税"的规定、因此，应按"转让无形资产"税目征收营业税；其营业额为实际取得的全部收入，包括价外收费；其纳税义务发生时间为取得收入的当天。

同时，对销售商品房也应征税。如果采取分房（包括分面积）各自销房的，则对中外双方各自销售商品房收入按"销售不动产"征营业税；如果采取统一销房再分配销售收入的，则就统一的销售商品房收入按"销售不动产"征营业税；如果采取对中方支付固定利润方式的，则对外方销售商品房的全部收入按"销售不动产"征营业税。

(2) 关于中方取得的前期工程开发费征税问题

外方提前支付给中方的前期工程的开发费用，视为中方以预收款方式取得的营业收入，按转让土地使用权，计算征收营业税。对该项已税的开发费用，在中外双方分配收入时如数从中方应得收入中扣除的，可直接冲减中方当期的营业收入。

(3) 对中方定期获取的固定利润视为转让土地使用权所取得的收入，计算征收营业税。

转让土地使用权划归营业税税目转让无形资产范畴，税率为 5%，销售不动产划归营业税税目销售不动产的范畴内，税率为 5%。

计算公式=营业额 × 5%

6、合法取得土地使用权的纳税义务人，在其取得土地使用权的土地上，按照政府有关工程建设项目申请审批程序法规以自己名义"立项"建设，无论采取何种销售或与他人合作方式，均不适用有关营业税合作建房征税的规定。

现行会计制度没有对转让土地使用权或销售不动产取得预收款计征营业税的账务处理进行明确。一般的做法有两种：

一是在实际缴纳时，借记“应交税金——应交营业税”、“应交税金——应交城市维护建设税”、“其他应交款——应交教育费附加”，贷记“银行存款”科目。根据会计核算的配比原则，对这部分税款暂不结转，留待营业收入确认时，再结转“营业税金及附加”科目。这种方法操作性很强，但存在弊端。因为资产负债表上反映的应交税金是一个负数，这会给阅读会计报表的人带来一个错误的信息，即企业多交了营业税。

另一种方法是，增设“待摊税金——待摊税金及附加”科目，在收到预收账款时，按照应纳的各项税费，借记“待摊税金——待摊税金及附加”，贷记“应交税金——应交营业税”、“应交税金——应交城市维护建设税”、“其他应交款——应交教育费附加”，实际缴纳时，借记“应交税金——应交营业税”等科目，贷记“银行存款”。当会计上确认营业收入时，按照营业收入应纳的各项税费，借记“营业税金及附加”科目，贷记“待摊税金——待摊税金及附加”，按其差额，贷记“应交税金——应交营业税”等科目。我们认为，第二种方法不仅具有可操作性，而且可以弥补第一种方法的不足。

第三章 城市维护建设税

城市维护建设税的计税依据是纳税人实际缴纳的营业税税额。税率分别为 7%、5%、1%。计算公式：应纳税额=营业税税额×税率。不同地区的纳税人实行不同档次的税率。

① 纳税义务人所在地在淄博市五个区所属的街道办事处管理范围内的，税率为 7%；

② 纳税义务人所在地在郊区各县城、镇范围内的，税率为 5%；

③ 纳税义务人所在地不在①②项范围内的，税率为 1%。

第四章 教育费附加

教育费附加的计税依据是纳税人实际缴纳营业税的税额，附加率为 3%。计算公式：应交教育费附加额=应纳营业税税额×费率。

第五章 土地增值税

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人征收的一种税。土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和规定的适用税率计算征收，纳税人转让房地产所取得的收入减除《条例》规定的扣除项目金额后的余额，为增值额。具体讲：

一、对转让土地使用权的，只对转让国有土地使用权的行为征税，转让集体土地使用权的行为没有纳入征税范围。这是因为根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，集体土地未经国家征用不得转让。因此，转让集体土地是违法行为，所以不能纳入征税范围。

二、转让地上建筑物，是指建于土地上的一切建筑物，包括地上地下的各种附属设施。

三、附着物是指附着于土地上的不能移动，一经移动即遭损坏的物品。

四、取得收入的行为，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

土地增值税的计税依据是纳税人转让房地产所取得的增值额。增值额为纳税人转让房地产取得的收入减除《条例》和《细则》规定的扣除项目金额后的余额。

房地产转让收入包括货币收入、实物收入和其他与转让房地产有关的经济收益。根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》规定土地增值税计算增值额的扣除项目金额包括：

- 1、取得土地使用权所支付的金额；
- 2、开发土地的成本、费用；
- 3、新建房及配套设施的成本、费用、或者旧房及建筑物的评估价格；
- 4、与转让房地产有关的税金；
- 5、财政部规定的其他扣除项目。

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》规定，计算土地增值额的扣除项目，具体为：

一、取得土地使用权所支付的金额。包括纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。

二、开发土地和新建房及配套设施的成本，是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本，包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

三、开发土地和新建房及配套设施的费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。根据新会计制度的规定，与房地产开发有关的费用直接计入当年损益，不按房地产项目进行归集或分摊。为了便于计算，《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》财法【1995】6号中明确，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的允许据实扣除但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用，按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的10%以内计算扣除。凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的全部免费下载

四、旧房及建筑物的评估价格。是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由市政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率，并经地方主管税务机关确认的价格。

五、与转让房地产有关的税金。是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产交纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

六、加计扣除。对从事房地产开发的纳税人，可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和加计20%的扣除。

土地增值税实行四级超率累进税率，即：增值额未超过扣除项目金额50%的部分，税率30%。增值额超过扣除项目金额50%，未超过扣除项目金额100%的部分，税率40%。增值额超过扣除项目金额100%，未超过扣除项目金额200%的部分，税率50%。增值额超过扣除项目金额200%的部分，税率为60%。

根据《山东省土地增值税预征管理暂行办法》规定：土地增值税预征率由各市、地地方税务局暂在1%—5%的幅度内，根据当地房地产经营状况确定。并报省地方税务局备案。省地方税务局将视房地产市场变化情况适时进行协调。

第五章 房产税

如果企业拥有房产产权的，需缴纳房产税。

房产税是在城市、县城、建制镇、工矿区范围内，对拥有房屋产权的内资单位和个人按照房产原值或租金收入征收的一种税。

(1) 以房产税原值(评估值)为计税依据，税率为 1.2%。计算公式为：

$$\text{房产税年应纳税额} = \text{房产原值(评估值)} \times (1 - 30\%) \times 1.2\%$$

(2) 以租金收入为计税依据的，税率为 12%。计算公式为：

$$\text{房产税年应纳税额} = \text{年租金收入} \times 12\%$$

如果单位属于"外商投资企业或外国企业"应缴纳城市房地产税。

第六章 城镇土地使用税

城镇土地使用税是在城市、县城、建制镇和工矿区范围内，对拥有土地使用权的单位和个人以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额征收的一种税。

年应纳税额=∑(各级土地面积*相应税额)。

如果单位属于"外商投资企业或外国企业"应缴纳外商投资企业土地使用费。

Word版文件来自:中国地产链

第七章 印花税

印花税是对在经济活动和经济交往中书立、领受印花税法所列举的各种凭证所征收的一种兼有行为性质的凭证税。分为从价计税和从量计税两种。

应纳税额=计税金额*税率, 应纳税额=凭证数量*单位税额。

土地使用权出让转让书立的凭证(合同)暂不征收印花税,但在土地开发建设,房产出售、出租活动中所书立的合同、书据等,应照印花税法有关规定缴纳印花税。凡进行房屋买卖的,签定的购房合同应按产权转移书据所载金额万分之五缴纳印花税,房地产交易管理部门在办理买卖过户手续时,应监督买卖双方,在转让合同或协议上贴花完税后,再办理过户手续。

在办理房地产权属证件时,应按权利许可证照,按件交纳印花税五元,房地产权属管理部门应监督领受人在房地产权属证上按件贴花完税后,再办理发证手续。

第八章 契税

契税是对在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属时向承受土地使用权、房屋所有权的单位和个人征收的一种税。契税按土地使用权、房屋所有权转移时的成交价格为计税依据,目前淄博市现行契税税率为 3%, 应纳税额=房地产成交价格或评估价格*税率。

征收范围包括国有土地使用权出让、土地使用权转让(包括出售、赠与)、房屋买卖、房屋赠与;其中土地使用权转让,不包括农村集体土地承包经营权的转移。

下列转移方式,视同土地使用权转让、房屋买卖或者房屋赠与征税:

- 一、 以土地、房屋权属抵债或者作价投资、入股的；
- 二、 以获奖、预购、预付集资建房款或者转移无形资产方式承受土地、房屋权属的；
- 三、 建设工程转让时发生土地使用权转移的；
- 四、 以其他方式事实构成土地、房屋权属转移的。

契税的计税依据如下：

- 一、国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖，为成交价格；

即土地、房屋权属转移合同确定的价格，包括承受者应交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益。房屋买卖的成交价格中所包含的行政事业性收费，属于成交价格的组成部分，不应从中剔除，因此，合同确定的成交价格中包含的所有价款都属于计税依据范围。纳税人应按合同确定的成交价格全额计算缴纳契税。

- 二、土地使用权赠与、房屋所有权赠与，由契税征收机关参照同类土地使用权出售、房屋买卖的市场价格或者评估价格核定；

- 三、土地使用权交换、房屋所有权交换、土地使用权与房屋所有权交换，为交换价格的差额；

- 四、以划拨方式取得土地使用权的，经批准转让房地产时，除承受方按规定缴纳契税外，房地产转让者应当补缴契税，计税依据为补缴的土地使用权出让费用或者土地收益。

- 五、承受土地、房屋部分权属的，为所承受部分权属的成交价格；当部分权属改为全部权属时，为全部权属的成交价格，原已缴纳的部分权属的税款应予扣除。

前款成交价格明显低于市场价格的差额明显不合理，并且无正当理由的，由契税征收机关参照市场价格核定。

网址：<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载

如果拥有汽车、自行车等机动车、非机动车交通工具，还需缴纳相应的车船使用税，外商投资企业或外国企业应缴纳车船使用牌照税。

车船使用税是对行驶于公共道路的车辆和航行于国内河流、湖泊或领海口岸的船舶，按照种类、吨位和规定的税额征收的一种财产行为税。计算公式为：

乘人汽车应纳税额=应税车辆数量*单位税额

载货汽车应纳税额=车辆的载重或净吨位数量*单位税额

摩托车应纳税额=应税车辆数量*单位税额

外商投资企业或外国企业应缴纳车船使用牌照税。

第十章 企业所得税

网上自查。

网上自查。

Word版文件来自:中国地产链

网址:<http://www.dichanlink.com>

全部免费下载