



房地产开发企业 会计核算实务详解

主讲教师：计敏



1

学习目标：

1. 掌握最新房地产企业相关财会制度
2. 知晓房地产经营各阶段的会计核算
3. 了解房地产开发特殊业务的会计处理

2

课程内容

第一讲 房地产企业会计核算概述

第二讲 房地产开发各阶段的会计核算

第三讲 房地产特殊业务的会计处理

3

第一讲 房地产开发企业会计核算概述

一、 房地产开发业务范围与开发流程

二、 房地产开发企业会计核算的特点

三、 房地产开发企业会计制度的适用

四、 房地产开发企业会计科目设置

4

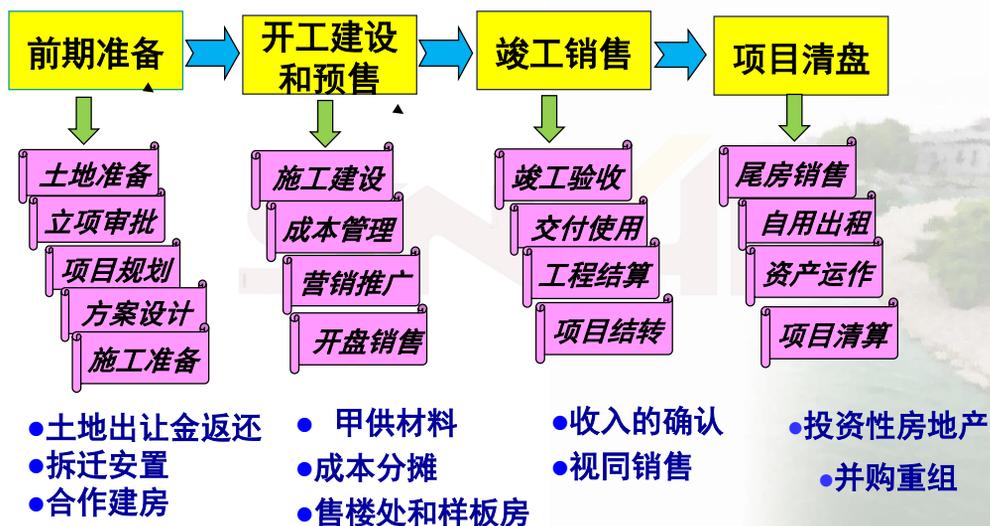
一、房地产开发业务范围与开发流程

(一) 业务范围

- 1、土地使用权的开发、转让与租赁
- 2、房屋的开发、销售与出租 **(重点讲解内容)**
 - ✓ 住宅、公寓、营业用房、配套设施
- 3、代建房屋和工程
 - ✓ 土地开发、道路铺设工程及其他城市基础设施和配套设施
- 4、物业管理和服务
 - ✓ 对出售或租赁后的房地产进行管理和各种服务

5

(二) 开发流程



6

（三）经营特点

1. 开发经营的计划性。按照规划、征地、设计、施工、配套、管理“六统一”原则和建设计划、销售计划经营。
2. 开发产品的商品性。产品全部都作为商品进入市场，按照供需双方合同规定的价格或市场价格转让或销售。
3. 开发经营业务的复杂性
 - ✿ 经营业务内容复杂。囊括了从征地、拆迁、勘察、设计、施工、销售到售后服务全过程。
 - ✿ 经济往来对象多。设备、材料物资供应、勘察设计、施工单位、委托单位、承租单位。
4. 开发建设周期长。立项、规划设计、施工、预售、竣工验收、工程结算、交付使用、项目清盘，数年才能全部完成
5. 经营风险大。开发产品造价高，投入大量的资金、负债经营程度高、不确定因素多，一旦决策失误将陷入困境。

7

二、房地产开发企业会计核算的特点

（一）开发模式决定会计核算

- ✓ 子公司(项目公司)VS分公司(项目经理部)

（二）销售核算与自营核算并存

- ✓ 对外进行销售(销售物业)——存货
- ✓ 自用或自营(自持物业)——固定资产(投资性房地产)

（三）开发节点与收入、成本核算

- ✓ 建设过程中的预售收入作为预收账款处理，项目竣工后结转为销售收入。
- ✓ 开发建设中的支出计入开发成本，在项目竣工后分摊结转至开发产品，已销售的结转销售成本。

8

二、房地产开发企业会计核算的特点

(四) 有产权和无产权的配套设施核算

- ✓ 企业自留产权，可以取得经营收益—**独立成本对象**
- ✓ 企业不留产权，不能取得经营收益—**过渡性成本对象**
(公共配套设施)

(五) 发包工程和自营工程核算

- ✓ 开发成本\开发间接费用
- ✓ 工程施工\施工间接费用\工程结算\机械作业
- ✓ **规模较大、施工要求复杂的工程: 总承包和分包**

(六) 非持续经营假设

- ✓ 开发完一个项目，长时间都没有新的项目
- ✓ 开发一个项目就成立一个新的项目公司
- ◆ **会计核算非常复杂**

9

三、房地产开发企业会计制度的适用

(一) 房地产企业会计制度 (财会字〔1993〕2号, 自1993年7月起执行, 财会〔2015〕3号全文废止)

- ✦ **房地产开发企业财务管理若干问题的补充规定** (财基字[1999]74号, 财政部第48号令全文废止)

(二) 企业会计准则 (自2007年1月开始实施)。

- ✓ **基本准则** (财政部33号令, 财政部76号令修订2014.7)
- ✓ **第1-41号准则** [38项: 财会[2006]3号; 2014年修订了五项 (2、9、30、33、37); 新增三项 (39-41号)]
- ✓ **企业会计准则应用指南** (财会[2006]18号)
- ✓ **会计准则解释** (第1至6号)

(三) **企业产品成本核算制度 (试行)** (财会[2013]17号, 自2014年起在除金融保险业外的大中型企业施行)

10

四、房地产开发企业会计科目设置

- 主要会计科目注释（83个）

11

第二讲 房地产开发企业各运营阶段的会计处理

- 一、企业设立阶段的会计处理
- 二、获取土地阶段的会计处理
- 三、开发建设阶段的会计处理
- 四、销售自营阶段的会计处理

12

一、企业设立阶段的会计处理

（一）接受投资的核算

- ⊗ 1、投资者以货币出资
- ⊗ 2、投资者以非货币资产出资

（二）开办费的核算

（三）设立阶段相关税费的核算

13

（一）接受投资的核算

【例】甲、乙、丙三家公司共同出资设立盛大房地产公司，公司注册资本1000万元，甲乙丙持股比例分别是50%、30%、20%。甲以土地使用权出资，土地评估确认的价值是500万元，乙公司以货币资金出资300万元，丙公司以设备出资200万元。

（1）借：银行存款—临时户	3 000 000
贷：实收资本—乙公司	3 000 000
（2）借：开发成本（或无形资产）	5 000 000
贷：实收资本—甲公司	5 000 000
借：固定资产—设备	2 000 000
贷：实收资本—丙公司	2 000 000

14

（二）开办费的核算

- ✦ 企业会计准则应用指南，管理费用的主要账务处理的第一条：企业在筹建期间内发生的开办费，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等（不包括投资者自行负担的开支），借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

【例】2015年1月5日，盛大房地产公司支付设立验资费用10 000元。

借：管理费用—开办费 10 000
 银行存款 10 000

- ✦ 企业所得税：一次列支或作为“长期待摊费用”分3年摊销，一经选定，不得变更。筹建期间不计算亏损年度

15

思考：如何确定筹建期间？

- 观点一：指从企业被批准筹建之日起至开业之日，即企业取得营业执照上标明的设立日期
 - 国税函[2003]1239号
- 观点二：指企业被批准筹建之日起至开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日的期间
 - 财税[1994] 1号、财工字[1995]223号、国税发[1997]191号、国家税务总局2010年4月27日答复
 - 国税发[2005]129号：新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日
 - 国税函[2007]365号：只适用2005年10月1日以后设立的企业
- 观点三：开始之日具体是指企业全部股东签订投资协议（合同）之日或投资协议（合同）被批准之日；截止之日是指企业开具第一张销售发票之日。

16

（三）设立阶段相关税费的核算

【例】2015年3月，盛大房地产公司购买印花税票1000元，缴纳土地入股时的契税60000元。

借：管理费用	—各项税费（印花税）	1 000
	开发成本—土地征用及拆迁补偿费	60 000
贷：银行存款		61 000

1、印花税—管理费用

- **营业帐簿** （1）实收资本和资本公积的合计金额0.5%在帐簿启用时贴花（2）其他帐簿启用时按件贴花，每件5元。
- **权利许可证照**：房产证、土地证、营业执照，每件5元。
- **土地使用权证**：以土地使用权转让合同按产权转移书据征收印花税，按照合同记载金额的0.5%贴花。

2、契税—开发成本（固定资产）不通过“应交税金”核算

- 接受土地使用权、房产等出资的，按成交价格的3%-5%缴纳。

17

二、获取土地阶段会计处理

通过出让方式取得土地使用权的入账价值通常是土地出让金加上相关税费。

- 思考：相关税费是指涉及的契税、耕地占用税？
- ✓ 国家税务总局公告2014年第74号：不属于新征用的耕地

通过转让取得的土地使用权的成本，包括购买价款、其他行政事业性收费和其他税费。

投资者投入的土地使用权，应当按照投资或协议约定的价值作为成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

- ✿ （一）获取土地用于商品房开发
- ✿ （二）获取土地用于建筑自用或自营物业

18

（一）获取土地用于商品房开发

【例】 2015年1月，盛大房地产公司以出让方式取得A地块使用权，以银行存款支付5000万土地出让金，用于商品房开发，契税税率为4%。

（1）支付土地出让金：

借：开发成本—土地出让及拆迁补偿费 50 000 000
贷：银行存款 50 000 000

（2）缴纳契税：

借：开发成本—土地征用及拆迁补偿费 2 000 000
贷：银行存款（ $5000 \times 4\%$ ） 2 000 000

（3）签订土地使用权出让合同，缴纳印花税：

借：管理费用—印花税 25 000
贷：银行存款（ $5000 \times 0.5\%$ ） 25 000

19

（二）获取土地用于自营物业

【例】 2015年1月，盛大房地产公司以出让方式取得B地块使用权，以银行存款支付500万元，并在该块土地上自行建造一栋办公楼，发生建筑成本1300万元。办公楼已经完工并达到预定可使用状态。假定土地使用权年限40年，无净残值；写字楼使用年限20年，预计净残值100万元；都采用直线折旧法进行摊销和计提折旧。契税税率4%。

（1）支付土地出让金时

借：无形资产—土地使用权 5 000 000
贷：银行存款 5 000 000

20

(二) 获取土地用于自营物业

(2) 应缴纳的契税 ($500 \times 4\% = 20$) 印花税 ($500 \times 0.05\% = 0.25$)

借：无形资产—土地使用权	200 000
管理费用—印花税	2 500
贷：银行存款	202 500

(3) 在土地上自行建造办公楼，发生建造费用时

借：在建工程	13 000 000
贷：应付账款等	13 000 000

(4) 办公楼达到预定可使用状态：

借：固定资产—办公楼	13 000 000
贷：在建工程	13 000 000

(5) 每年分摊土地使用权核对办公楼计提折旧：

借：管理费用	610 000
贷：累计折旧	480 000
累计摊销	130 000

21

三、开发建设阶段的会计处理

❁ (一) 主要会计帐户介绍

❁ (二) 开发产品成本的核算

➤ 重点和难点

22

（一）主要会计帐户介绍

1、开发成本 5001

- 核算企业在土地、房屋、配套设施和代建工程的开发过程中所发生的各项费用。（7项目-财会[2013]17号）

2、开发间接费 5101

- 核算直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其直接归属于成本核算对象的间接费用。月末，再按一定的分配标准分配计入有关的开发产品成本，转入“开发成本”科目

3、开发产品 1405

- 核算企业已完工开发产品的实际成本。包括土地、房屋、配套设施和代建工程等。明细帐的设置：开发产品的种类-成本核算对象
- 企业开发的产品，应于竣工验收时，按实际成本，借记本科目，贷记“开发成本”科目。月份终了，企业应结转对外转让、销售和结算开发产品的实际成本，结转时，借记“主营业务成本”科目6401，贷记本科目。

23

（一）主要会计帐户介绍

4、销售费用 6601

- 核算企业在销售、转让、出租开发产品过程中发生的各项费用。
- 期末，“销售费用”的余额结转“本年利润”后无余额。
 - (1) **销售前期费**: 样板房装饰费、售楼处建造与装饰费。
 - (2) **销售推广费**: 与销售相关的媒体广告费、广告制作费、展位费户外发布费、短信费灯箱制作费、楼书印刷费等。
 - (3) **业务宣传费**: 发放的印有企业标志的礼品、纪念品、传单等。
 - (4) **合同交易费**: 合同交易时房地产开发企业向住建委缴纳的**交易手续费**。
 - (5) **销售佣金**: 向销售代理公司支付的销售策划或佣金。
 - (6) **专设的销售机构的费用**: 员工工资、福利费、折旧费、修理费、差旅费以及其他经费。

24

(一) 主要会计帐户介绍

5. 管理费用 6602

- 核算企业**行政管理部门(总部)**为组织和管理房地产开发经营活动而发生的**管理费用**。包括筹建期间发生的**开办费、行政管理部门职工薪酬、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等、工会经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。**
- **为了划清开发单位与企业行政管理部门的责任，管理费用不计入开发成本，而作为期间费用直接由企业当期利润补偿。**。

25

(一) 主要会计帐户介绍

6、财务费用 6603

- 核算企业在房地产开发经营过程中，为进行资金筹集等理财活动而发生的**财务费用**，包括**利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关助手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣。**
- ✓ **房地产企业的利息支出一般做资本化处理，除非贷款利息发生时项目已完工。**
- **期末，应将本科目的余额全部转入“本年利润”科目，结算后本科目应无余额。**

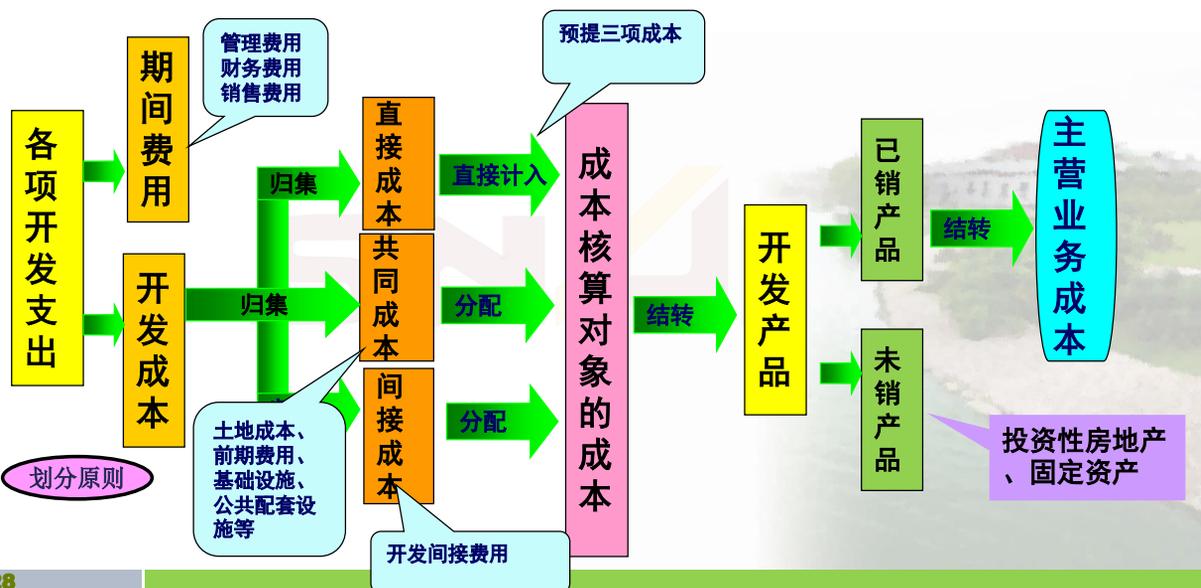
26

(二) 开发产品成本的核算

- 1、成本核算的一般程序
- 2、成本费用的划分原则
- 3、开发成本项目的内容
- 4、成本对象的确定
- 5、开发成本的归集与分配
- 6、预提开发成本的核算

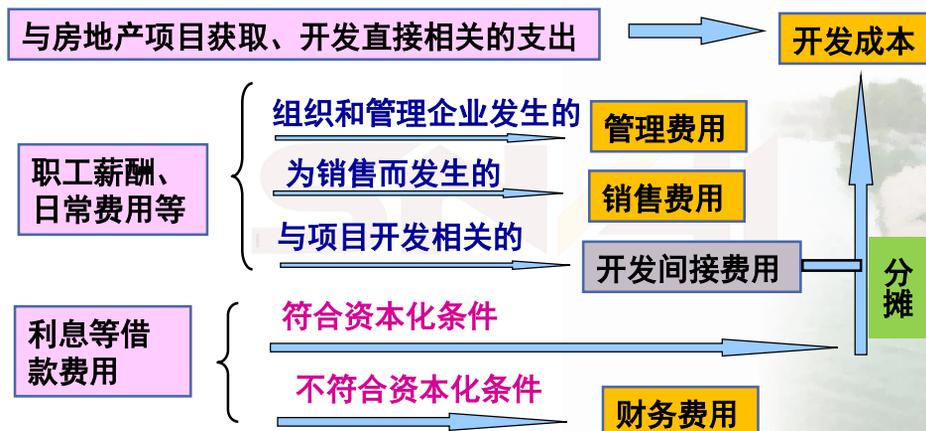
27

1、成本核算的一般程序



28

2、成本费用划分原则



29

例：日常费用如何划分

对于职工薪酬以及办公费、水电费、折旧费、劳动保护费等日常费用，一般按照以下划分标准：

记入的科目	发生费用的部门
管理费用	公司领导、计划部、财务部、办公室、法律部、人力资源部
销售费用	营销部、品牌管理部
开发间接费用	工程管理部、技术部、工程预决算部、开发报建部等

例如折旧费用，项目现场管理车辆及各种设备的折旧费用，应计入“**开发间接费用**”；看楼车、销售场所及售楼部固定资产等的折旧费用，应计入“**销售费用**”；为组织和管理经营活动所使用固定资产的折旧费用，应计入“**管理费用**”。

30

例：开发产品维修费用

- 盛大房地产开发公司2014年6月支付开发产品维修费用40万元，其中：(1)未完工开发产品维修费10万元，(2)已完工未销售开发产品维修费8万元，(3)已销售但尚在保修期内的开发产品维修费4万元，(4)已销售但超出保修期的开发产品维修费18万元。如何会计处理？

借：开发成本—开发间接费用	100 000
销售费用—维修费	80 000
其他应付款—质量保证金（某施工企业）	40 000
其他应收款—XX业主	180 000
贷：银行存款—XX帐户	400 000

31

3、开发成本的内容



32

3、开发成本的内容

(1) 土地征用及拆迁补偿费

✓指为取得土地开发使用权（或开发权）而发生的各项费用，包括：

- (1) 土地买价或出让金、
- (2) 大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、农作物补偿费、危房补偿费、土地变更用途和超面积补交的地价及相关税费
- (3) 拆迁补偿费用、安置及动迁费用、回迁房建造费用等。

■**热点难点：**土地出让金返还、合作建房、回迁房

33

3、开发成本的内容

(2) 前期工程费用

✓是指项目开发前期发生的政府许可规费、招标代理费、临时设施费以及水文地质勘察、测绘、规划、设计、可行性研究、咨询论证费、筹建、场地通平等前期费用。

■**热点问题：**预缴的新型墙体材料专项基金、散装水泥专项资金能否直接计入开发成本？

34

3、开发成本的内容

(3) 建安工程费

✓是指开发项目开发过程中发生的各项主体建筑的建筑工程费、安装工程费及**精装修费**等。

•包括：土建安装工程、分包工程、精装修工程
■热点问题：精装修房、甲供材料、项目营销设施

35

3、开发成本的内容

(4) 基础设施费

✓指开发项目在开发过程中发生的道路、供水、供电、供气、供暖、排污、排洪、消防、通讯、照明、有线电视、宽带网络、智能化等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林、景观环境工程费用等。

■热点问题：代收费用的处理

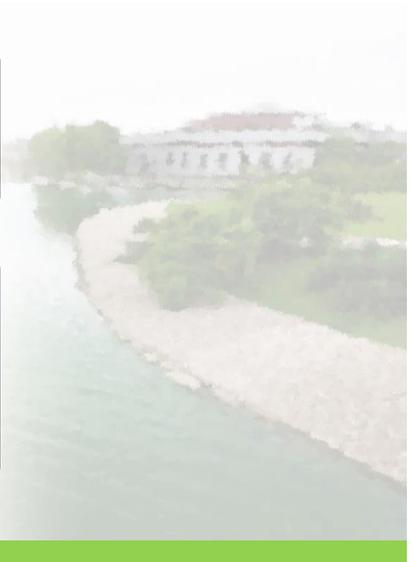
36

3、开发成本的内容

(5) 公共配套设施费

✓指开发项目内发生的、独立的、非营利性的且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公共事业单位的公共配套设施费用等。

- 包括：生活配套工程、自建人防工程（不含异地建设费）
- 强调非营利性。如：社区用房、物管用房、学校
- 热点问题：地下停车位



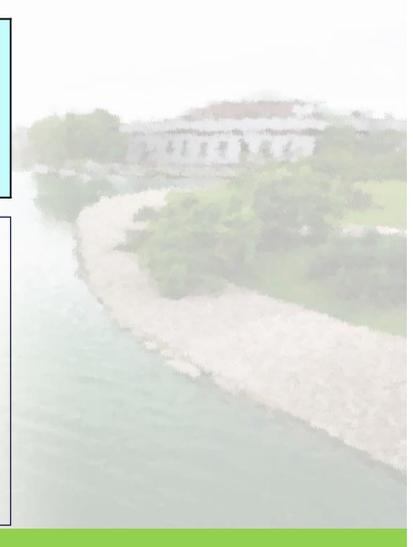
37

3、开发成本的内容

(6) 开发间接费

✓指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其直接归属于成本核算对象的工程监理费、造价审核费、结算审核费、工程保险费等。为业主代扣代缴的公共维修基金等不得计入产品成本。

- （已失效的房地产开发企业会计制度）
- 开发间接费转入：企业内部独立核算单位为开发产品而发生的各项间接费用，包括工资、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。企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，应作为期间费用，记入“管理费用”科目，不在本科目核算。



38

3、开发成本的内容

(7) 借款费用

✓指符合资本化条件的借款费用

- 企业会计准则第17号—借款费用
- ✓ 是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。
- ✓ 指南：符合借款费用资本化条件的存货，主要包括企业（房地产开发）开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。
- ① 开始资本化；
- ② 停止资本化。

39

(7) 借款费用

① 开始资本化

应同时满足三个条件：

- ⊗ 一是为购建或生产可资本化的资产已经发生资产支出，如向工程承包商支付工程进度款等。
- ⊗ 二是借款费用已经发生，即企业已经发生了因购建或生产符合资本化条件的资产而专门借款的借款费用或者占用了一般借款的借款费用，如申请到的银行贷款已经转到企业银行账户，利息已经开始计算等。
- ⊗ 三是购建或生产可以资本化资产的活动已经开始，如建筑工程已经开始挖地基等。

40

(7) 借款费用

② 停止资本化

- 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，应当停止资本化。
- 可从以下几个方面进行判断：
 - A. 开发产品实体建造工作已经全部完成或者实质上已经完成；
 - B. 开发产品符合设计要求，或者有极个别与设计要求不相符的地方，但不影响其正常销售；
 - C. 继续发生的在开发产品购建支出金额很少或者几乎不再发生。如果开发产品分阶段完工，且每部分完工产品可对外销售，则应当停止与完工开发产品相关的借款费用的资本化。

41

4、成本对象的确定



42

明细账设置

房屋开发明细账

成本核算对象：B项目/一期/洋房

年	月	日	凭证号	摘要	借 方					贷方	余额	
					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			开发间接费

国税发【2009】31号第二十六条：计税成本对象六原则（销售、分类、功能、定价、成本、权益）

43

5、开发成本的归集与分配

- ✓ 财会[2013]17号第四十三条：
 - 房地产企业发生的有关费用，由某一成本核算对象负担的，应当**直接计入**成本核算对象成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择**占地面积比例、预算造价比例、建筑面积比例**等合理的分配标准，分配计入成本核算对象成本。
 - ✿ **第一步**：成本在不同成本归集对象分摊
 - ✿ **第二步**：成本在完工与未完工部分之间的分摊。
 - 注意与企业所得税和土地增值税的差异

44

成本费用分配核算举例：

- A房地产公司2014年1月拍得土地一块20000m²，容积率为2.0，可以建设商品房40000平方米。取得发改委项目批准文件（项目B），分两期开发：
 - 一期项目占地面积10000 m²，建设商品房20000 m²，**已开工建设**。其中：写字楼占地面积6000 m²、建筑面积5000 m²；普通住宅，占地面积4000 m²，建筑面积15000 m²。
 - 二期项目占地面积10000 m²，建设洋房20000 m²，**未开工建设**。
 - 在2014年度共发生了下列有关开发支出：

45

成本费用分配核算举例：

(1) 1月份用银行存款支付征地及拆迁费6000万元，契税240万元。

- **分期分配**：按占地面积法计算出一期项目负担3120万元，二期项目负担3120万元。（ $6240 \times 10000 / 20000$ ）
- **分产品类型分配**：一期分摊土地成本3120元，按占地面积法计算出写字楼、普通住宅应负担的成本
 - 写字楼： $3120 \times 6000 / 10000 = 1872$ 万元
 - 普通住宅： $3120 \times 4000 / 10000 = 1248$ 万元

借：开发成本——一期——土地征用拆迁补偿费（写字楼）	18 720 000
—土地征用拆迁补偿费（普通住宅）	12 480 000
开发成本——二期——土地征用及拆迁补偿费	31 200 000
贷：银行存款	6 240 000

46

成本费用分配核算举例：

(2) 2月份用银行存款支付设计院一期设计费100万元。

- 设计费一般是按照建筑面积法为单位收费的。
- ✓ 写字楼分摊的设计费： $100\text{万} \times 5000 / 20000 = 25\text{万元}$ ；
- ✓ 普通住宅分摊的设计费： $100\text{万} \times 15000 / 20000 = 75\text{万元}$

借：开发成本——期——前期工程费（写字楼）	250 000
——前期工程费（普通住宅）	750 000
贷：银行存款	1 000 000

47

成本费用分配核算举例：

(3) 3月份，用银行存款支付承包施工企业一期基础设施工程款为80万元。

- 假定，基础设施费按照建筑面积法进行成本分配
- 写字楼应分摊： $80 \times 5000 / 20000 = 20\text{万元}$
- 普通住宅应分摊： $80 \times 15000 / 20000 = 60\text{万元}$

借：开发成本——期——基础设施费（写字楼）	200 000
——基础设施费（普通住宅）	600 000
贷：银行存款	800 000

48

成本费用分配核算举例：

(4) 10月份，根据工程结算单，应付甲公司建筑安装工程款3000万元，根据甲乙双方签订的施工合同，经双方最终决算确认：

- 建筑安装工程费一般是按照直接成本法进行成本分配
- 写字楼应负担的工程款为700万元
- 普通住宅应负担的工程款为2300万元。

借：开发成本——一期——建安工程费（写字楼）	7 000 000
——建安工程费（普通住宅）	23 000 000
贷：银行存款	30 000 000

49

成本费用分配核算举例：

(5) 小区内建设一公共配套锅炉房，成本160万元

- 发生时单独归集

借：开发成本——配套设施——锅炉房	1 600 000
贷：银行存款	1 600 000

- 公共配套费一般按建筑面积法分配

- 一期应分摊 $160 \times 20000 / 40000 = 80$ 万
- ✓ 写字楼负担 $80 \times 5000 / 20000 = 20$ 万元
- ✓ 普通住宅负担 $80 \times 15000 / 20000 = 60$ 万元
- 二期应分摊： $160 \times 20000 / 40000 = 80$ 万

借：开发成本——一期——公共配套设施费（写字楼）	200 000
——公共配套设施费（普通住宅）	600 000
开发成本——二期——公共配套设施费	800 000
贷：银行存款	1 600 000

50

成本费用分配核算举例：

(8) 12月已达完工条件，应将完工验收的商品房的开发成本结转“开发产品”账户的借方

➤ 写字楼单位成本： $2848/5000=5697$ 元/平方米

借：开发产品——一期——写字楼	28 480 000
贷：开发成本——一期——土地征用及拆迁费（写字楼）	18 720 000
—前期工程费（写字楼）	250 000
—基础设施费（写字楼）	200 000
—建筑安装工程费（写字楼）	7 000 000
—公共配套设施费（写字楼）	200 000
—开发间接费（写字楼）	50 000
—借款费用（写字楼）	2 060 000

53

成本费用分配核算举例：

(8) 12月已达完工条件，应将完工验收的商品房的开发成本结转“开发产品”账户的借方

➤ 普通住宅单位成本： $4052/15000=2701$ 元/平方米

借：开发产品——一期——普通住宅	40 520 000
贷：开发成本——一期——土地征用及拆迁费（普通住宅）	12 480 000
—前期工程费（普通住宅）	750 000
—基础设施费（普通住宅）	600 000
—建筑安装工程费（普通住宅）	23 000 000
—公共配套设施费（普通住宅）	600 000
—开发间接费（普通住宅）	150 000
—借款费用（普通住宅）	2 940 000

54

成本费用分配核算举例：

(9) 假设写字楼销售3000平方米，单价12000元/平方米，收入3600万元；普通住宅销售4000平方米，单价4000元/平方米，收入1600万元。销售时，根据销售的面积结转主营业务成本。

借：预收账款或银行存款 52 000 000

贷：主营业务收入—写字楼 36 000 000

—普通住宅 16 000 000

借：主营业务成本—写字楼 17 091 000 (0.3*5697)

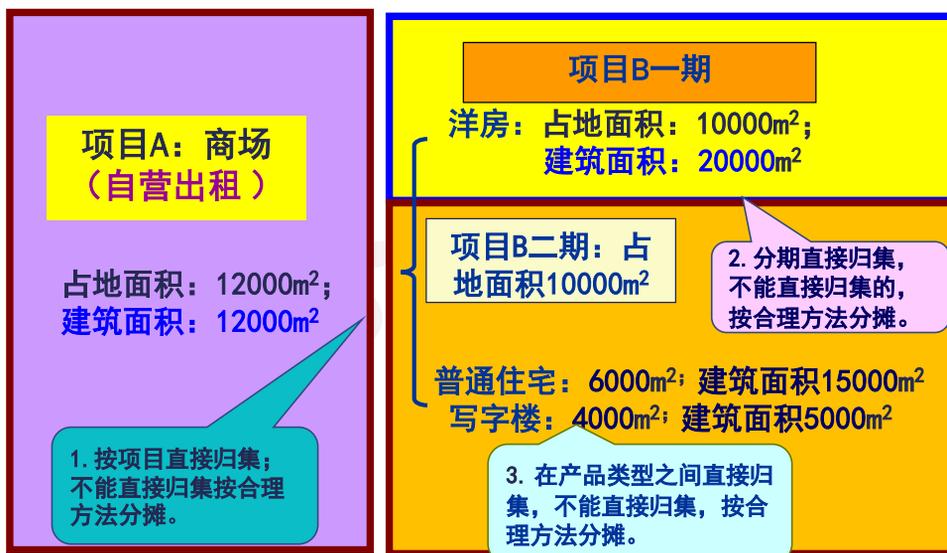
—普通住宅 10 804 000 (0.4*2701)

贷：开发产品—一期项目（商品房 A）17 091 000

—一期项目（普通住宅）10 804 000

55

开发成本的归集与分摊小结



56

风险提示：分摊不同，税负不同

6、预提成本的会计处理

- 案例：A房地产开发企业C项目于2014年9月完工，出包工程合同总金额25000万元，2014年12月底项目完工但尚未决算，仅取得的发票金额15000万元，会计年终结账结转的完工成本预提的成本费用5000万元。假设其他开发成本6000万元，开发产品全部销售完毕。
- 2015年3月取得发票2000万元，2015年6月取得发票3000万元。
- 如何进行会计处理？

57

(1) 预提成本时：

借：开发成本—C项目 50 000 000
 贷：应付账款（预提） 50 000 000

(2) 结算完工成本：（15000+5000+6000）

借：开发产品 —C项目 260 000 000
 贷：开发成本 —C项目 260 000 000

(3) 结算销售成本：

借：主营业务成本 260 000 000
 贷：开发产品 — C项目 260 000 000

(4) 次年度3月、6月取得结算发票（2000+3000）

借：应付账款（预提） 50 000 000
 贷：应付账款—工程承包商 50 000 000

58

(5) 年度汇算清缴，作纳税调整

- 国税发[2009]31号：允许预提 $25000 \times 10\% = 2500$ （万元）
- 国家税务总局2011年34号公告：汇缴前取得合法有效凭证
- 企业会计准则第18号——所得税
- ✓ 允许税前扣除： $15000 + 6000 + 2000 + 2500 = 25500$ （万元）
- ✓ 调整应纳税所得额： $26000 - 25500 = 500$ （万元）
- ✓ 确认递延所得税收益： $500 \times 25\% = 125$ 万元

借：递延所得税资产 1 250 000

贷：应交税金—应交所得税 1 250 000

59

四、销售自营阶段的会计处理

- (一) 销售收入的确认和计量
- (二) 视同销售收入的核算
- (三) 出租开发产品的核算

60

（一）销售收入的确认和计量

- ✓ 《企业会计准则第14号—收入》财会[2006]3号
 - (1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
 - (2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；
 - (3) 收入的金额能够可靠地计量；
 - (4) 相关的经济利益很可能流入企业；
 - (5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。
- 企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。
- ✓ 应用指南：已收或应收合同或协议价款的公允价值
- ✓ 基本准则四十二条第五项：公允价值。在公允价值计量下，资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。
企业会计准则第39号—公允价值计量

61

1、商品房预售的会计处理

- ✓ 商品房预售，一般涉及诚意金、办卡费、预售定金、预售款以及代收的配套费用、维修基金、办证费等业务的会计核算。

（1）定金、订金、诚意金等的核算

- 预售商品房时承购人交纳的定金，可以通过“其他应付款”或“预收账款”账户核算，不论财务上如何核算，房地产开发企业收取定金都应缴纳营业税金及附加。
- 诚意金、订金、办卡费由于尚未签订购房合同，一般通过“其他应付款”账户核算。
- ✪ 思考：是否要缴纳营业税？—应交税费核算

62

(2) 预售房款的核算

- 房地产开发企业按照合同或协议规定向承购单位或个人预收的预售房款，在会计处理上有两种方法：
 - ✓ 一是专设“预收账款”账户。企业收到预交购房款，包括承购人按揭贷款的到账金额，应借记“库存现金”或“银行存款”账户，贷记“预收账款”账户。
 - ✓ 二是直接在“应收账款”账户核算，不设“预收账款”账户。
- 按税法规定应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加、土地增值税和企业所得税，在“应交税费”科目下设置明细科目，实际上交税费时，借记“应交税费”各明细科目，贷记“银行存款”科目。

63

✱ 例：盛大房地产公司B项目于2014年6月30日达到预售条件并取得预售许可证，陆续收到客户支付的预售款7000万。假设土地增值税预征率2%，企业所得税预缴率3.75%。

① 收到预售款时

借：银行存款	70 000 000
贷：预收账款	70 000 000

② 预缴税金时

借：应交税费—应交营业税（5%）	3 500 000
—应交城建税（350*7%）	245 000
—应交教育费附加（350*5%）	175 000
—应交土地增值税（2%）	1 400 000
—应交企业所得税3.75%）	2 625 000
管理费用—税金—印花税（0.05%）	35 000
贷：银行存款	7 980 000

64

(3) 按揭保证金的核算

① 企业向贷款银行交纳的按揭保证金：

- A、贷款行直接扣收按揭贷款保证金的，借记“银行存款”、“其他货币资金—按揭保证金”，贷记“预收账款”；
- B、从一般结算户转入按揭贷款保证金时，借记“其他货币资金——按揭保证金户”，贷记“银行存款”。

② 承购人违约，未及时还款时，贷款行从按揭保证金专户中扣收承购人还贷本息时，借记“其他应收款—××”，贷记“其他货币资金—按揭保证金户”，承购人补缴还款项额时，做相反会计分录。

③ 按揭保证金解冻时，借记“银行存款”，贷记“其他货币资金—按揭保证金户”。

65

(3) 按揭保证金的核算

【例】盛大房地产公司采用银行按揭方式销售商品房一套，房屋价款190万元，承购人甲缴纳首付款80万元，按揭贷款110万元。2014年5月，该套商品房按揭贷款到账，贷款行从按揭贷款额中直接收取10%的按揭保证金。放款次月起，甲开始还贷款。2014年12月5日还款日，甲未及时还款，贷款银行从公司按揭保证金户扣款8000元；12月底，甲补缴了还款额。第二年9月该套商品房房产证书办理完毕，按揭贷款金解冻转入对应的一般结算账户。

①承购人支付首付款

借：银行存款	800 000	
贷：预收账款		800 000

66

②商品房按揭贷款到账

借：银行存款	990 000
其他货币资金——按揭保证金户	110 000
贷：预收账款	1 100 000

③承购人违约，贷款银行从按揭保证金户扣款

借：其他应收款——甲	8 000
贷：其他货币资金——按揭保证金户	8 000

④承购人补缴还款额

借：其他货币资金——按揭保证金户型	8 000
贷：其他应收款——甲	8 000

⑤按揭保证金解冻

借：银行存款	110 000
贷：其他货币资金——按揭保证金户	110 000

67

(4) 代收配套设施费、维修基金的核算

房价之外代收的费用，应作为“其他应付款”核算。

※ 例：盛大公司6月在收取承购人房款时，一并收取了天然气初装费40000元，维修基金50000元，办证费用10000元，12月支付给相关单位。

注意：营业税问题

(1) 收到代收费用时：

借：银行存款	100 000
贷：其他应付款——甲（天然气初装费）	40 000
——甲（维修基金）	50 000
——甲（办证费）	10 000

(2) 支付代收费用时：

借：其他应付款——甲（天然气初装费）	40 000
——甲（维修基金）	50 000
——甲（办证费）	10 000
贷：银行存款	100 000

68

2、商品房销售收入结转的核算

- 企业销售商品房满足收入确认的五个条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品房收入金额。
 - (1) 将预收的房款确认为“主营业务收入”，应借记“银行存款”或“应收账款”（补交差额部分）、“预收账款”账户，贷记“主营业务收入”账户（全部房款）。
 - (2) 结转相关的成本和确认营业税金及附加，将“开发产品”转入“主营业务成本”，
 - (3) 按规定计算出的营业税、城市维护建设税、教育费附加，借记“营业税金及附加”账户，贷记“应交税费——应交营业税”、“应交税费——应交城市维护建设税”、“应交税费——应交教育费附加”账户。

69

- ✦ 【例】盛大房地产公司20××年6月将其正在开发的商品房预售，合同收入2 600万元，第二年开发的商品房已全部办理竣工验收并交房，商品房实际开发成本为1 520万元。企业于当月确认商品房销售收入，并办理土地增值税清算，应交土地增值税120万元，已预缴土地增值税78万元。

- (1) 商品房竣工验收时，结转开发成本：

借：开发产品——房屋	15 200 000
贷：开发成本	15 200 000
- (2) 商品房移交时，确认商品房销售收入：

借：预收账款	26 000 000
贷：主营业务收入	26 000 000
- (3) 月末，结转商品房销售成本：

借：主营业务成本	15 200 000
贷：开发产品	15 200 000

70

(4) 计算销售商品房收入负担的营业税金及附加：

借：营业税金及附加	1 430 000
贷：应交税费——应交营业税	1 300 000
——应交城市维护建设税	91 000
——应交教育费附加	39 000

(5) 清算土地增值税120万：

借：营业税金及附加	1 200 000
贷：应交税费——应交土地增值税	1 200 000

(6) 清算后补缴土地增值税：（120-78）

借：应交税费——应交土地增值税	420 000
贷：银行存款	420 000

71

3、 销售折扣、折让、退回

※ 【例】甲公司购买盛大房地产公司开发的普通住宅3套。销售合同规定，每套建筑面积为100平方米，单价5000元，单位成本3300元，购房款150万元，甲公司先支付50%购房定金，其余款项于交付使用一次付清。房屋交付使用后，其中1套出现严重质量问题，盛大公司同意退房处理，其余2套也存在不同程度的质量问题，盛大公司同意按价款的3%给予折让。不考虑税金。

(1) 收到购房定金时：

借：银行存款	750 000
贷：预收账款——甲公司	750 000

72

※ 【例】

(2) 商品房移交甲公司时，确认商品房销售收入：

借：应收账款——甲公司	750 000
预收账款——甲公司	750 000
贷：主营业务收入——商品房销售收入	1 500 000

✓ 同时结转商品房成本：

借：主营业务成本——商品房销售成本	990 000
贷：开发产品-普通住宅	990 000

73

※ 【例】

(3) 发生销售退回和折让时

- 退回房款 $5000 \times 100 = 500000$ 元冲减主营业务收入：
- 销售折让 $= (5000 \times 3\%) \times 200 = 30000$ （元）
- 退回和折让合计：530000（元）

借：主营业务收入——商品房销售收入	530 000
贷：应收账款——甲公司	530 000

➤ 同时应冲减退回商品房的主营业成本： 100×3300

借：开发产品-普通住宅	330 000
贷：主营业务成本——商品房销售成本	330 000

74

4、面积差的核算

✿ 【例】盛大房地产公司已销售的商品房有18套商品房存在的面积差，其中应向承购人收取的面积差价为15万元，应向承购人退回的面积差价为9万元。

(1) 实测面积大于销售合同面积时，收取面积差价，就差价补开发票：

借：银行存款	150 000
贷：主营业务收入	150 000

(2) 实测面积小于销售合同面积时，退回面积差价，开具红字冲销发票：

借：主营业务收入	90 000
贷：银行存款	90 000

(3) 并入当期收入缴纳各项税费（略）

75

(二) 视同销售收入的核算

1. 开发产品用于抵偿债务
2. 开发产品用于捐赠
3. 开发产品用于赞助
4. 开发产品用于职工福利（奖励）
5. 开发产品用于对外投资
6. 开发产品用于分配给股东或投资人
7. 开发产品换取其他非货币性资产
 - 合作建房、回迁房、廉租房

76

视同销售会税处理比较

情形	企业所得税	土地增值税	企业会计准则
非货币性资产交换	视同销售	视同销售	公允价值模式，确认损益 7号交换 成本价值模式，不确认损益不具有商业实质或交换涉及的资产公允价值不能可靠计量
偿债	视同销售	视同销售	确认收益 12号债务重组
职工奖励或福利	视同销售	视同销售	确认收益 9号薪酬
分配给股东或投资人	视同销售	视同销售	确认收益
对外投资	视同销售	视同销售	确认收益
捐赠	视同销售	视同销售 公益事业等：不征	不确认收益
赞助	视同销售	视同销售	不确认收益

会计不确认收入?

77

1、以房抵债

- ✦ 某房地产开发公司欠施工企业工程款1200万元，经双方协商，施工企业同意房地产开发公司以两个店面抵顶工程款。两个店面公允价值1000万元，开发成本500万元。假设土地增值税清算税负10%。
- 思考：销售收入是1000万还是1200万？
- ✓ 会计准则第12号—债务重组第五条：以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，计入当期损益。
- ✦ 转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。
- ✓ 应用指南：非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产且存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；

78

□ 会计处理：销售和债务重组两笔业务

- (1) 借：应付帐款——施工企业 12 000 000
 贷：主营业务收入 10 000 000
 营业外收入-债务重组收益 2 000 000
- (2) 借：主营业务成本 5 000 000
 贷：开发产品 5 000 000
- (3) 借：营业税金及附加 1 560 000
 贷：应交税费——应交营业税 500 000
 ——应交城建税 35 000
 ——应交教育费附加 25 000
 ——应交土地增值税 1 000 000

79

2、以房捐赠

- ✿ 某房地产公司将自己开发的一栋商品房通过实事助学基金会赠送给希望工程，市场价2000万元，开发成本1500元；将一套商品房通过政府捐赠一位奥运冠军，房价为150万元，开发成本为100万元。假定当年利润总额10000万元。假设土地增值税清算税负2%。

■ 会计处理：不作收入

- (1) 借：营业外支出 16 000 000
 贷：开发产品 16 000 000
- (2) 借：营业税金及附加 1 234 000
 贷：应交税费——应交营业税及附加 1 204 000
 ——应交土地增值税 30 000 ※
- (3) 视同销售利润=2150-1600-123.4= 426.6万
 公益性捐赠限额 =10000*12%=1200万 调增400万
 借：所得税 2 066 500 (426.6+400) *25%
 贷：应交税费——应交所得税 2 066 500

80

3、以房赞助

- 某房地产公司将自己开发的一栋普通住宅商品房赞助（非广告性赞助）给某影视基地，市场价2000万元，成本1500万元，假定当年利润总额10000万元。假设土地增值税清算税负2%。

- 会计处理：不作收入

- (1) 借：营业外支出 15 000 000
 贷：开发产品 15 000 000
- 借：营业税金及附加 1 520 000
 贷：应交税费—应交营业税及附加 1 120 000
 —应交土地增值税(2000*2%) 400 000
- ✓ 视同销售利润=2000-1500-152= 348万
 ✓ 非公益性赞助全额调增1500万
- 借：所得税 (348+1500) *25% 4 620 000
 贷：应交税费—应交所得税 4 620 000

81

4、以房发福利

- 某房地产公司商品房滞销，为缓解资金紧张局面，解决员工福利，决定向内部员工优惠销售商品房100套，每套100平方米，以市价的80%为内部优惠价格；假定该公司房屋市价的为5000元/平方米，建造成本为3200元/平方米。假设土地增值税清算税负为1%。

- 企业会计准则第9号—职工薪酬（财会[2014]8号）第六条：职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

- (1) 借：应付职工薪酬—应付福利费 10 000 000 注意限额
 银行存款 40 000 000
 贷：主营业务收入 50 000 000
- (2) 借：主营业务成本 32 000 000
 贷：开发产品 32 000 000
- (3) 借：营业税金及附加 3 300 000
 贷：应交税费—应交营业税及附加 2 800 000
 —应交土地增值税(5000*1%) 500 000

82

5、以房分红

- ✿ 某房地产企业趁房地产市场销售行情低迷之际，将原来惜售的成排门面房15套计1000平方米，一揽子以成本价6000元/平方米销售给了该房产公司总经理（投资人之一）王某。经税务人员调查，并从该公司销售部门以及其他购房者处取证，同期同地段房产的市场价约10000元/平方米。假设土地增值税清算税负10%。

- 会计处理：作收入

(1) 借：应付利润	4 000 000	
银行存款	6 000 000	
贷：主营业务收入		10 000 000
(2) 借：主营业务成本	6 000 000	
贷：开发产品		6 000 000
(3) 借：营业税金及附加		1 560 000
贷：应交税费—应交营业税及附加		560 000
—应交土地增值税(1000*10%)		1 000 000

83

6、以房投资

- ✿ 某房地产公司2014年3月，有一大型地上商场，两年前已办理房产证，公允价值10000万元，帐面成本5000万元。A公司将商场作价10000万元投资成立B商业公司，共担风险，共负盈亏。假设土地增值税清算税负10%。

- 会计处理：会计准则第7号-非货币性资产交换

(1) 借：长期股权投资—B公司	100 000 000	
贷：主营业务收入		100 000 000
(2) 借：主营业务成本	50 000 000	
贷：开发产品		50 000 000
(3) 借：营业税金及附加		1 560 000
贷：应交税费—应交营业税、附加		560 000
—应交土地增值税 (1000*10%)		1 000 000

□ 税收政策链接：财税[2015]5号

84

(4) 年度汇算清缴，调整会税差异

■ 财税[2014]116号：关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知

- ✓ 非货币性资产转让所得=10000-5000=5000万
- ✓ 分五年均匀计入：每年1000万
- ✓ 2014年度纳税调减 4000万

■ 会计准则第18号-所得税

借：所得税 (5000*25%) 12 500 000
 贷：递延所得税负债 (4000*25%) 10 000 000
 应交税费—应交所得税 (1000*25%) 2 500 000

□ 思考：2015年至2018年如何会税处理？

借：递延所得税负债 (1000*25%) 2 500 000
 贷：应交税费—应交所得税 (1000*25%) 2 500 000

85

(三) 出租开发产品的核算

- 包括：出租已办理产权证的开发产品和出租未办理产权证的开发产品
 - 企业会计准则第3号—投资性房地产
 - 企业会计准则第21号—租赁（租金收入）
- ✿ 1、投资性房地产的确认
- ✿ 2、投资性房地产的后续计量

86

1、房地产企业投资性房地产的确认

- 自行建造或开发的房地产，只有在建造或开发活动完成（即达到预定可使用状态）的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自建房地产确认为“投资性房地产”
- 如果在建成后不同时开始出租或用于资本增值，应先确认为固定资产或开发产品。自租赁日起再转换为“投资性房地产”（转换核算）
- 某项房地产，部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。

87

2、投资性房地产的后续计量

- 企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，只有在满足特定条件的情况下，才可以采用公允价值模式进行后续计量。
 - ⊗ （1）成本模式后续计量
 - ✓ 建筑物《准则第4号—固定资产》VS土地使用权《准则第6号—无形资产》
 - ⊗ （2）公允价值模式后续计量。应当同时满足下列条件：
 - ⊗ （1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；
 - ⊗ （2）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。
 - ✓ 采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入“公允价值变动损益”。

88

(1) 成本模式后续计量

- 甲房地产开发公司2014年11月1日已将自行开发的写字楼出租给乙公司，租期10年，写字楼开发成本为900万元，未提跌价准备。合同规定每年租金为90万元，租金按月支付，每月末支付7.5万元。甲公司规定每月按出租房原价的0.5%摊销写字楼的成本，每月应摊销4.5万元。

① 在出租日2014年11月1日

借：投资性房地产—写字楼 9 000 000
贷：开发产品—房屋（写字楼） 9 000 000

② 每月末收取出租写字楼的租金7.5万元

借：银行存款 75 000
贷：主营业务收入—出租房产收入 75 000

③ 每月末摊销写字楼成本4.5万元

借：主营业务成本—出租房屋摊销 45 000
贷：投资性房地产累计折旧（摊销） 45 000

④ 租金收入应按月计算有关营业税及附加、房产税，假设不考虑其他税费

借：营业税金及附加 4 200 (7.5*5.6%)
管理费用 9 000 (7.5*12%)
贷：应交税费—应交营业税（城建税等） 4 200
-应交房产税 9 000

(2) 公允价值模式后续计量

- 接上例，假定由于该栋写字楼地处商业繁华区，所在地有活跃的房地产交易市场，而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价，甲公司决定采用公允价值模式对该项出租的房地产进行后续计量。

2014年12月31日，该写字楼的公允价值为930万元，

2015年12月31日，该写字楼的公允价值为910万元。

①在出租日（2014年11月1日）

借：投资性房地产——写字楼（成本） 9 000 000
贷：开发产品—房屋（写字楼） 9 000 000

②每月末收取出租写字楼的租金7.5万元

借：银行存款 75 000
贷：主营业务收入——出租房产收入 75 000

91

③每月租金收入计提营业税及附加、房产税

借：营业税金及附加 4 200 (7.5*5.6%)
管理费用 9 000 (7.5*12%)
贷：应交税费—应交营业税（城建税等） 4 200
-应交房产税 9 000

④2014年12月31日，公允价值为930万元，高于账面价值30万元：

借：投资性房地产—写字楼（公允价值变动） 300 000
贷：公允价值变动损益 300 000

⑤2015年12月31日，该写字楼的公允价值为910万元，低于账面价值20万元。（910-930）。

借：公允价值变动损益 200 000
贷：投资性房地产—写字楼（公允价值变动） 200 000

会税差异纳税调整略

92

第三讲 房地产企业特殊业务的会计处理

- 一、合作建房
- 二、回迁房
- 三、政府返还土地款
- 四、甲供材
- 五、精装修房
- 六、会所、幼儿园等配套设施
- 七、地下停车位
- 八、售楼处、样板房

93

一、合作建房

- A公司提供土地使用权，B公司提供资金，合作开发项目。
 - ◆ 会计准则第7号-非货币性资产交换：换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。
 - ◆ 合作建房的界定(国税函[1995]156号第17条)
 - A. 以物易物 (1) 出资方立项 (2) 双方立项 (3) 成立合营公司
 - B. 以物换租： (4) 以房抵租
- 思考：出地方立项是不是合作建房？
 - 国税函[2005]1003号：甲方提供土地使用权，乙方提供所需资金，以甲方名义合作开发房地产项目的行为，不属于合作建房。 —土地使用权是否转移

94

案例分析

- B公司受资金影响，无力自主开发M营业房项目，遂于2012年1月与A房地产公司签订合作开发协议，协议约定由B公司提供土地使用权，A公司提供开发资金，开发项目由A公司与B公司共同立项报建，项目建成后双方五五分成。土地使用权已经办理变更登记。
- 2015年2月，M项目竣工验收，B公司分得的房产用于自营出租，A公司分得的房产用于对外出售。
- B公司土地受让成本为30000万元，2012年1月公允价值为50000万元，账面价值为28400万元。A公司投入资金40000万元，其中建房支出31000万元。2015年2月，M项目的市场公允价值为68000万元，A公司分得房产后出售收入为70000万元。

95

1、A公司的会计处理

- （应用指南）换出资产为存货的，应当作为销售处理，按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。
- ① 主营业务收入： $70000+68000 \div 2=104000$ （万元）
- ② 主营业务成本： $31000+34000=65000$ （万元）
- ③ 营业税及附加： $104000 \times 5.6%=5824$ （万元）
- ④ 土地增值税：
 - 扣除项目金额= $65000 \times (1+10%+20%) + 5824=90324$ （万元）
 - 增值额= $104000 - 90324 = 13676$ （万元）；
 - 增值率= $13676 \div 90325=15\%$ ，适用税率30%；
 - 应缴土地增值税= $13676 \times 30%=4012.80$ （万元）

96

※ 会计处理：

- (1) 借：开发成本—土地征用及拆迁补偿 340 000 000
贷：主营业务收入 (68000万÷2) 340 000 000
- (2) 借：主营业务成本 650 000 000
贷：开发产品 650 000 000
- (3) 借：营业税金及附加 98 368 000
贷：应交税费——应交营业税等 58 240 000
——土地增值税 40 128 000
- (4) 借：管理费用—税金-印花税 (52+17万) 690 000
贷：银行存款 690 000

97

(2) B公司的账务处理：

- 应用指南：换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。
- 财税[1995]48号：合作建房自用，土地增值税暂免

借：固定资产——房屋 (68000÷2) 340 000 000
贷：无形资产—土地使用权 (28400÷2) 142 000 000
应交税费—应交营业税 17 000 000
——应交城建税 1 190 000
——应交教育费附加 510 000
营业外收入 (倒挤) 179 300 000

借：管理费用—税金-印花税 340 000
贷：银行存款 340 000

98

二、回迁房（拆一还一）

- **会计准则第7号-非货币性资产交换**：换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。
- **应用指南**：换出资产为存货的，应当作为销售处理，按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。
- ✓ **营业税处理**：国税函〔2007〕768号：产权调换—不动产所有权换取土地所有权 1:1部分：国税函发〔1995〕549号 成本价；总局2014年第2号公告：营业税条例细则第二十条第（三项）组成计税价，如果企业不承担土地款，不包括。
- ✓ **土地增值税**：国税函〔2010〕220号第六条（一）：确认收入，同时将此确认为拆迁补偿费；回迁户补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费；国税发〔2006〕187号：所有权转移时。
- ✓ **企业所得税**：国税发〔2009〕31号文件第七条：开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时。

99

案例分析：

- 某公司2013年1月开发某项目（全部为普通住宅），可供销售面积30000m²，其中用于安置回迁户面积为6000m²。该项目于2014年10月与被拆迁户办理回迁手续。2015年1月正式对外销售，至2015年10月已销售20000m²。该公司同期同类平均价格为5000元/m²，取得销售收入10000万元。预缴土地增值税100万元。
- 该项目工程已竣工决算，开发成本为6300万元。其中，土地征用费及拆迁补偿费200万元，前期工程费800万元，建筑安装工程费3300万元，基础设施建设费800万元，公共配套设施费600万元，开发间接费600万元（其中：向关联企业借款利息支出500万元，不超过同期同类银行贷款利率）。
- 假设不考虑营业税及附加以外的税费。

100

※ 会计处理：

① 主营业务收入： $10000+6000*0.5=13000$

② 开发成本： $6300+3000=9300$

➤ 注：这里3000万拆迁补偿费是整个楼盘的成本，需要在总可售面积3万平方米中分摊。

③ 主营业务成本= $9300 *26000/30000=8060$

④ 营业税： $(10000+6000 \times 0.31) \times 5.6\%=664.16$

• 成本价 $(6300+3000) / 30000=0.31$ (万元)

⑤ 土地增值税：

• 扣除项目金额= $(9300-500) *26000/30000 \times (1+10\%+20\%) + 664.16=10578.83$ (万元)；

• 增值额= $13000-10578.83 = 2533.84$ (万元)；

• 增值率= $2421.17 \div 10578.83 = 23\%$ ，适用税率30%；

• 应缴土地增值税= $2421.17 \times 30\%=726.35$ (万元)

101

- (1) 借：开发成本—土地征用及拆迁补偿 30 000 000
 银行存款 100 000 000
 贷：主营业务收入 130 000 000
- (2) 借：开发产品 93 000 000
 贷：开发成本 93 000 000
- (3) 借：主营业务成本 80 600 000
 贷：开发产品 80 600 000
- (4) 借：营业税金及附加 13 905 100
 贷：应交税费—营业税等 6 641 600
 —应交土地增值税 7 263 500
- 借：管理费用——印花税(6.5 +1.5) 80 000
 贷：银行存款 80 000

102

三、政府返还土地款

- 协议约定，在土地出让金10000万元入库后，政府以财政支持的方式给予乙方补助3000万元。
- ※ **情形1：**政府主导拆迁，土地出让金返还用于拆迁（代理拆迁、拆迁补偿） **城中村改造**
- ※ **情形2：**政府主导拆迁，土地出让金返还用于建设购买安置回迁房。
- ※ **情形3：**土地出让金返还用于建设公共配套设施（学校、医院、幼儿园、体育场馆）
- ※ **情形4：**政府主导拆迁，土地出让金返还用于开发项目相关的基础设施建设 **修路—BT业务**

103

情形1：政府主导拆迁，返还款用于拆迁

- 协议约定，在土地出让金10000万元入库后以财政支持的方式给予乙方补助3000万元，用于该项目10000平米土地及地上建筑物的拆迁费用支出（拆迁费用1000万元，动迁户补偿2000万元）。
- 企业实际发生建筑物拆除、平整土地1000万元，向动迁户支付补偿款1500万元。

104

观点一：

- 该企业实质土地成本计税基础：

$$10000 + 2500 - 3000 = 9500 \text{ (万元)}$$

1. 发生拆迁费及向动迁户支付补偿款时

借：开发成本—土地征用及补偿费 25 000 000
贷：银行存款 25 000 000

2. 土地拆迁完毕竞拍成功后，支付土地出让金

借：开发成本—土地征用及拆迁补偿费 100 000 000
贷：银行存款 100 000 000

3. 收到返还款时：

借：银行存款 30 000 000
贷：开发成本—土地征用及补偿费 30 000 000

105

观点二：

- ⊗ 该企业土地成本计税基础：

$$10000 + 2500 = 12500 \text{ (万元)}$$

- ⊗ 收到返还款视为政府补助，计入营业外收入。

1. 发生拆迁费及向动迁户支付补偿款时

借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费 25 000 000
贷：银行存款 25 000 000

2. 土地拆迁完毕竞拍成功后，支付土地出让金

借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费 100 000 000
贷：银行存款 100 000 000

3. 收到返还款时：

借：银行存款 30 000 000
贷：营业外收入 30 000 000 递延收益

106

正确处理

- ◆ 《国有土地上房屋征收与补偿条例》（国务院令第590号）
 第四条：市县级人民政府负责本行政区域的房屋征收与补偿工作。提供建筑物拆除、平整土地劳务1000万元为其他业务收入；代理支付动迁补偿款差额，为其他业务收入。

1. 发生拆迁费及向动迁户支付补偿款时

借：其他业务支出 1 000 0000
 其他应收款 1 500 0000
 贷：银行存款 2 500 0000

2. 土地拆迁完毕竞拍成功后，支付土地出让金

借：开发成本——土地征用及拆迁补偿费 10 000 0000
 贷：银行存款 10 000 0000

3. 收到返还款时：

借：银行存款 30 000 000
 贷：其他业务收入 15 000 000
 其他应收款 15 000 000

107

情形2：政府主导拆迁，土地出让金返还用于购买安置回迁房

- 协议约定，在土地出让金10000 万元入库后以财政支持的方式给予乙方补助3000万元（假设补助依据为同期同类市场价格），用于该项目回迁房建设，回迁房建成后无偿移交给动迁户，假设回迁房成本2400万元。
- 属于销售回迁房行为，且有明确的对价，即：3000万元

(1) 收到补助款

借：银行存款 30 000 000
 贷：预收账款 30 000 000

(2) 完工结转收入和成本

借：预收账款： 30 000 000
 贷：主营业务收入 30 000 000
 借：主营业务成本 24 000 000
 贷：开发产品—回迁安置房 24 000 000

(3) 结转营业税金及附加（略）

108

情形3：土地出让金返还用于建设公共配套设施（学校、医院、幼儿园、体育场馆）

- 协议约定，在土地出让金10000万元入库后以财政支持的方式给予乙方补助3000万元，用于企业在开发区内建造的学校、医院、幼儿园、体育场等配套设施。假设这四个设施建造支出4000万元。
- 财会[2013]17号二十六条：非营利性的且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、政府公共事业单位
 - (1) 借：银行存款 30 000 000
贷：预收账款 30 000 000
 - (2) 完工结转收入成本时：
 - 借：预收账款 30 000 000
 - 贷：主营业务收入 30 000 000
 - 借：主营业务成本 40 000 000
 - 贷：开发产品—配套设施 40 000 000
 - (3) 结转营业税金及附加（略）

109

情形4：政府主导拆迁，土地出让金返还用于项目外基础设施建设

- 协议约定，在土地出让金10000万元入库后以财政支持的方式给予乙方补助3000万元，用于该项目外城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪等基础设施工程建设。假设工程建设发生支出2500万元。

(1) 发生支出时：

借：开发成本—代建工程 2500
贷：银行存款 2500

(2) 建成完工：

借：开发产品—代建工程 2500
贷：开发成本—代建工程 2500

(3) 移交政府由到补助时：

借：银行存款 3000
贷：主营业务收入 3000

借：主营业务成本 2500
贷：开发产品—配套设施 2500

(4) 结转营业税金及附加（略）

110

四、甲供材

✿ 乙公司与甲房地产公司签订工程承包合同，为甲公司修建某花园小区。工程总预算8300万元，其中：直接工程费6000万元，间接费1000万元，计划利润1000万元，税金300万元。

1、如果双方签订的是包工包料合同，但主要材料3000万元由甲公司提供。甲公司购进材料只用了2700万元时，供应商将发票开具给甲公司。甲公司给乙公司发出材料作价3000万元（含税），乙公司作领用处理。假设甲公司为小规模纳税人。

- ① 甲公司材料抵顶工程款，销售材料收入按照小规模纳税人征收增值税 $3000 / (1+3%) * 3% = 87.38$ 万元。
- ② 甲公司开发成本：乙公司提供建安发票8300万元。
- ③ 乙公司接受甲公司的材料作为购进，计入工程成本

111

会计处理：

(1) 购进并入库材料时：

借：原材料 27 000 000
贷：银行存款/应付帐款 27 000 000

(2) 乙工程公司领用材料时：

借：预付帐款—乙公司 30 000 000
贷：其他业务收入 29 126 200
 应交税费—应交增值税 873 800

➤ 同时：

借：其他业务支出 27 000 000
贷：原材料 27 000 000

112

2、如果签订的是包工不包主要材料的合同，主要材料3000万元由甲公司提供。甲公司购进材料2700万元，发票开具给甲公司。甲公司给乙公司发出材料时，作领用处理。工程决算后乙公司给甲公司按照工程决算金额（减除材料3000万元）5300万元开具发票。

- ① 甲公司开发成本：材料发票+建安发票
- ② 乙公司接受甲公司的材料不作账务处理，作为代管商品物资，直接用于工程。

(1) 购进材料时

借：原材料 27 000 000
贷：银行存款 27 000 000

(2) 发出材料的会计处理：

借：开发成本-建筑安装工程费 27 000 000
贷：原材料 27 000 000

113

五、精装修房

□ 普通住宅，毛坯房单价6000元，单位成本4000元，装修费单价900元，装修支出800元。

1、分解成销售房屋单价6000与装修房屋单位价900元两项行为，分别签订两份合同，向对方收取两份价款。

- ① 主营业务销售收入：6000（营业税 5%）
- ② 主营业务成本：4000
- ③ 其他业务收入：900（营业税 3%）
- ④ 其他业务支出：800

■ 国税函[1998]53号，装修合同为房地产买卖契约的一个组成部分，与买卖契约共同成为认购房产的全部合同。
—销售不动产

114

2、签两份合同，将毛坯房价6000与装修部分900分开签订合同，两份合同分别与开发单位、指定装修公司签定。

- ① 主营业务销售收入：6000（营业税 5%）
- ② 主营业务成本：4000

3、直接装修成精装房，然后按6900元/平方米对外销售。只签一份合同，合同双方为购房者和开发单位。

- ① 主营业务销售收入：6900（营业税 5%）
- ② 主营业务成本：4800

- 国税发〔2006〕187号：房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。——**双刃剑**

115

六、会所、幼儿园等配套设施

□ 财会[2013]17号第八条：企业应当根据生产经营特点和管理要求，确定成本核算对象，归集成本费用，计算产品的生产成本。第十三条：房地产企业一般按照开发项目、综合开发期数并兼顾产品类型等确定成本核算对象。

□ 国税发[2009]31号第17条-18条：会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园；邮电通讯、学校、医疗设施

- ① 不能有偿转让，计入“开发成本-公共配套设施费”
- ② 未来出售转让，视为独立的成本计算单位。
- ③ 企业自用，则成本通过“在建工程”归集，完工后，转入“固定资产”或“投资性房地产”科目。

116

※ **例：**盛大房地产公司在开发区内，建造配套建设游泳馆、幼儿园各一座。其中建造游泳馆发生支出1000万元，建设幼儿园发生支出1200万元；**建成后游泳馆产权归房地产公司，幼儿园无偿赠与地方政府。**

(1) 发生建造支出时，游泳馆成本暂时单独核算

借：开发成本——游泳馆 10 000 000
 ——公共配套设施——幼儿园 12 000 000
 贷：银行存款等 22 000 000

(2) 开发产品完工后，幼儿园建造支出作为公共配套设施费，分配计入开发产品成本。**土增税可加计扣除**

借：开发产品——写字楼 8 000 000
 ——普通住宅 4 000 000
 贷：开发成本——公共配套设施——幼儿园 12 000 000

117

※ **结转游泳馆成本：**

借：开发产品——游泳馆 10 000 000
 贷：开发成本——游泳馆 10 000 000

(3) 如游泳馆自营，将成本转入固定资产：

借：固定资产——游泳馆 10 000 000
 贷：开发产品——游泳馆 10 000 000

(4) 如房开公司将游泳馆销售，取得收入1200万元。**土增税可加计扣除**

借：银行存款 12 000 000
 贷：主营业务收入 12 000 000
 借：主营业务成本 10 000 000
 贷：开发产品——游泳馆 10 000 000

118

七、地下停车位

- 分类：有无产权？是否配套设施？

1、地下车位的成本核算对象确定

(1) 单独建造的地下车位（不是利用地下基础设施，非配套设施）。

- 因其具有独立编制概算或施工图预算，因而在会计上应将其单独作为一个成本核算对象。

➤ 开发成本-地下停车位

(2) 利用地下基础设施建造的地下车位（配套设施）

- 其不可能具有独立编制的概算或施工图预算。因其从属于整个建设项目，故一般不单独作为成本核算对象，而不论其有无产权。

➤ 开发成本-公共配套设施费

119

2、地下停车位成本计算

(1) 土地征用及拆迁补偿费

- 如果地下车位建筑面积属于计容面积，则地下车位应该分摊土地成本；如果地下车位建筑面积不属于计容面积，则不需要分摊土地成本。

(2) 建筑安装工程费

- 地下车位的建筑安装成本，是可以按照建设部相关规定计算清楚，可以采取直接成本法。
- 地上的土建工程、安装工程、装饰工程与地下停车位无关，不可能分摊。

(3) 五项共同费用：

- 前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费、开发间接费、借款费用。—采取合理方法分摊

120

案例分析

- 盛大房地产公司某精装修电梯公寓小区竣工交付业主使用。该项目总可售建筑面积10万平方米，其中：住宅9万平方米（计容建筑面积）、单独建造的地下车位1万平方米（有产权，不计容建筑面积），利用人防设施改造的地下车位300个（无产权）。开发成本5亿元，其中：土地征用及拆迁补偿费1.3亿元、前期工程费5000万元、建筑安装工程费2.5亿元（单独建造的地下车位成本1500万元）、基础设施建设费2500万元、公共配套设施费1500万元、开发间接费用1000万元、借款费用2000万元。
- 该项目销售单独建造的地下车位8000平方米，销售收入4000万元，利用人防设施改造的地下车位销售了200个，销售收入2000万元。会计核算？

121

■ 分析：

- 单独建造的地下车位应分摊的5项成本=5项费用的实际发生额÷（住宅可售面积+地下车位可售面积）×地下车位可售面积=（5000+2500+1500+1000+2000）×10%=1200（万元）
- 单独建造的地下车位总成本：土地成本0+建安成本1500万元+1200万元=2700（万元）
- ✓ 单位成本：2700万元÷1万平方米=2700（元/平方米）
- ✓ 销售成本：0.8×2700=2160（万元）
- 利用地下人防设施改造的地下车位成本已计入“公共配套设施”单独归集，最分摊到各成本对象开发产品成本中。

122

□ 会计处理：

(1) 结转单独建造的地下车位成本：

借：开发产品-单独建造的地下车位	27 000 000
贷：开发成本-建筑安装工程费—地下车位	15 000 000
-前期工程费	5 000 000
-基础设施费	2 500 000
-公共配套设施费	1 500 000
-开发间接费用	1 000 000
-借款费用	2 000 000

(2) 取得地下停车位销售收入

借：银行存款（4000+2000）	60 000 000
贷：主营业务收入-销售收入	60 000 000
借：主营业务成本	21 600 000
贷：开发产品-单独建造地下车位	21 600 000

(3) 结转营业税及附加（略）

123

八、售楼处、样板房

1、样板房、售楼处内的资产，如空调、电视机等资产性购置支出。

- 如果企业持续自用，作为“固定资产”核算。计提的折旧计入“销售费用”；
- 如果单独计价销售，则计入营业外收入并根据财税（2014）57号“按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税”。
- 如果随同房屋一同出售？
 - 观点A：混合销售，按公允价值分摊收入？
 - 观点B：作为精装修支出计入开发成本？

124

2、样板房、售楼处的设计、建造、装饰等支出

①以租入房屋作为样板房、售楼处

- ✓ 支付的租赁费记入“销售费用”
- ✓ 装修费用应当记入“长期待摊费用”，按照租赁期限摊销记入“销售费用”。

②以修建临时性建筑物作为样板房、售楼处

- ✓ **观点A：**建造、装修费用记入“销售费用”，或记入“长期待摊费用”，按照一定的期限摊销记入“销售费用”（**客观性原则以及配比原则**）
- ✓ **观点B：**归集入开发间接费用计入开发成本核算，分配至开发产品。（**国税[2009]31号：开发间接费—项目营销设施**）

125

2、样板房、售楼处的设计、建造、装饰等支出

③利用商品房装修后使用的售楼处、样板房

- A. 未来出售的，计入开发成本。
- B. 未来自用或出租的，计入在建工程，完工后转入固定资产或投资性房地产。

④利用配套设施装修作为售楼处、样板房

- A. 不能有偿转让，计入“开发成本-公共配套设施费”，分配至各成本计算单位。
- B. 未来出售转让，作为独立的成本对象计入开发成本。
- C. 未来自用或出租的，计入在建工程，完工后转入固定资产或投资性房地产。

126

※ **【例】**盛大房地产公司在开发项目临街住宅楼开设样板间，建筑面积200平方米，装修后对外开放。该项目楼盘建筑面积4000平方米，发生建造成本1200万，其他开发成本400万元。另外样板间装饰装修费用40万元，项目结束后，样板间销售价款120万元。

- **观点1:** 装修费40万元作为共同费用，在4000平方米住宅分摊。
- **观点2:** 装修费40万元作为直接成本计入200平方米样板间成本，不分摊。

(1) 住宅楼建造成本支出发生时:

借：开发成本-临街住宅楼-建筑工程费等 16 000 000
 贷：预付账款（应付帐款、银行存款） 16 000 000

127

(2) 样板间装饰装修费用支出发生时:

借：开发成本-临街住宅楼-建筑工程费 400 000
 贷：银行存款（应付账款） 400 000

(3) 结转完工开发产品

借：开发产品 16 400 000
 贷：开发成本-临街住宅楼 16 400 000

※ **观点1:** 单位成本=16400000/4000=4100元

(4) 样板间出售时会计处理:

借：银行存款 1 200 000
 贷：主营业务收入 1 200 000

借：主营业务成本 820 000 (4100*200)
 贷：开发产品 820 000

※ **观点2:** 样板间成本= (1640-40)/4000*200+40=120万元

128

本课程的重点难点：

- 销售收入的确认和计量
- 开发成本的归集与分摊
- 特殊业务的会计核算

129



谢谢大家！

392784985@qq.com

130