



财经商贸类精品系列教材
“互联网+”新形态一体化教材

行业会计比较

HANGYE KUAIJI BIJIAO

主编◎陈翔 黄红豆 钱晓岚

扫一扫
学习资源库



- ◆ 微课视频
- ◆ 教学课件
- ◆ 电子教案



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS



财经商贸类精品系列教材
“互联网+”新形态一体化教材

行业会计比较

HANGYE KUAIJI BIJIAO

主 编◎陈 翔 黄红豆 钱晓岚

副主编◎王 楠 陈 怡 王 雁

扫一扫
学习资源库



- ◆微课视频
- ◆教学课件
- ◆电子教案



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书从行业会计的系统性考虑,主要阐述了房地产开发企业、施工企业、商品流通企业、金融企业、运输企业、旅游经营企业、餐饮服务业、服务业企业所涉及的特殊业务,旨在使读者对行业会计有一个较为全面的理解和把握。本书可作为高等院校财会类相关专业的教材,也可作为相关从业人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

行业会计比较 / 陈翔, 黄红豆, 钱晓岚主编. — 上海: 上海交通大学出版社, 2021.10

ISBN 978-7-313-25511-2

I. ①行… II. ①陈… ②黄… ③钱… III. ①部门经济—会计—对比研究 IV. ①F235-03

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 200574 号

行业会计比较

HANGYE KUAIJI BIJIAO

主 编: 陈翔 黄红豆 钱晓岚

出版发行: 上海交通大学出版社

邮政编码: 200030

印 制: 北京华创印务有限公司

开 本: 787mm×1092mm 1/16

字 数: 284 千字

版 次: 2021 年 10 月第 1 版

书 号: ISBN 978-7-313-25511-2

定 价: 49.80 元

地 址: 上海市番禺路 951 号

电 话: 6407 1208

经 销: 全国新华书店

印 张: 14

印 次: 2021 年 10 月第 1 次印刷

版权所有 侵权必究

告读者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 010-6020 6144

P 前言 Preface

互联网，尤其是移动端的迅猛发展，使教材进入了“互联网+”的时代。本系列教材从培养高素质、应用型人才的目标出发，建设“主体教材+实训教程+教学资源”的立体化赋能教材。在夯实理论的基础上，突出岗位职业技能训练，凸显视频、动画等任务演示性教学资源在基础教学中的作用。电脑端和移动手机端数据同步，不受教学场地限制，教师在课堂上可以省时省力地高效授课，学生课下可以随时随地登录平台自学、练习。

本教材的特色如下：

1. 编写理念

根据高校应用型人才培养理念，重点打造实操实务技能，做到“所学即所用”，提高学生专业水平和应用技能，做到让学生在就业和择业选择上更有竞争力。

2. 编写内容

将各行业会计核算中共性的部分作为已知的知识而省略，重点阐述了各行业特殊业务的会计核算方法。这些特殊业务与各行业在国民经济中的地位和作用紧密联系在一起，是各行业之间会计核算的主要区别，亦是各行业会计的特性所在。

3. 编写形式

力求克服专业教材僵硬枯燥的传统形式，将教材内容要点化、步骤化、图表化和案例化，增强启发性。本教材在体例上设计了应知应会、关键词、情景和项目训练等辅助环节，并力求将各环节结合实际，增强学生的感性认识，让学生达到便于理解、快速掌握的目的。

4. 资源配置

提供配套的学习平台，包括视频学习、模拟实训、课后练习等内容。此外，编者还为广大一线教师提供了服务于本教材的教学资源库，有需要者可致电 13810412048 或发邮件至 2393867076@qq.com。

本教材由多位一线教师和众多会计从业人员合作编写而成，是全体编写人员集体智慧的结晶。尽管在教材特色建设方面做出了许多努力，但由于编者经验和水平有限，书中存在的疏漏之处，恳请相关院校师生和广大读者批评指正，以便进一步修订和完善。

数字学习平台说明

本系列教材配套数字学习平台，实现教、学、练、测、评一体化教学。读者可通过微信扫描封面的二维码进行注册，注册后扫描封底的激活码激活账号。激活码为一书一码，仅可用于激活一个账号，请读者妥善使用。

平台操作提示

1 注册与激活



2 学习与实训



目录 Contents

项目 1			
总论	1		
任务 1.1 行业会计比较概述	3		
子任务 1.1.1 行业会计的概念	3		
子任务 1.1.2 行业比较会计研究的对象	3		
子任务 1.1.3 行业会计的特点	3		
任务 1.2 我国行业的划分	5		
任务 1.3 行业会计比较的内容	7		
子任务 1.3.1 行业会计核算对象的比较	7		
子任务 1.3.2 行业会计特殊业务的比较	7		
子任务 1.3.3 行业会计相关业务的比较	8		
子任务 1.3.4 行业会计比较的方法	8		
子任务 2.1.3 房地产开发企业核算特点	12		
任务 2.2 房地产开发企业存货的核算	13		
子任务 2.2.1 原材料的核算	14		
子任务 2.2.2 周转材料的核算	16		
子任务 2.2.3 开发产品的核算	18		
任务 2.3 房地产开发企业成本的核算	22		
子任务 2.3.1 房地产开发企业成本的内容和账户设置	22		
子任务 2.3.2 开发成本的账务处理	24		
项目 3			
施工企业会计	33		
任务 3.1 施工企业特点	35		
子任务 3.1.1 施工企业的概念	35		
子任务 3.1.2 施工企业核算流程	35		
子任务 3.1.3 施工企业核算特点	35		
任务 3.2 施工企业存货的核算	37		
子任务 3.2.1 周转材料的核算	37		
项目 2			
房地产开发企业会计	9		
任务 2.1 房地产开发企业特点	11		
子任务 2.1.1 什么是房地产开发企业	11		
子任务 2.1.2 房地产开发企业核算流程	11		

子任务 3.2.2 临时设施的核算	41
任务 3.3 施工企业成本核算	44
子任务 3.3.1 工程成本概述	44
子任务 3.3.2 施工企业成本的 账户设置	48
子任务 3.3.3 施工企业财务成本 的核算	50
任务 3.4 工程价款的核算	52
子任务 3.4.1 工程价款结算 方式	52
子任务 3.4.2 工程价款结算的 核算	53
子任务 3.4.3 分包工程结算的 核算	53
项目 4	
商品流通企业会计	55
任务 4.1 商品流通企业会计概述	57
子任务 4.1.1 商品流通企业种类 及业务特点	57
子任务 4.1.2 商品流通企业核算 方法	58
任务 4.2 批发企业商品流转的核算	59
子任务 4.2.1 账户设置	60
子任务 4.2.2 购进的核算	60
子任务 4.2.3 销售的核算	65
子任务 4.2.4 商品采购和库存商 品明细核算	72
任务 4.3 零售企业商品流转的 核算	75
子任务 4.3.1 账户设置	75
子任务 4.3.2 购进的核算	75
子任务 4.3.3 销售的核算	77
子任务 4.3.4 销售削价的核算	81
子任务 4.3.5 期末核算	82

子任务 4.3.6 库存商品和商品 进销差价的明细 分类账核算	82
任务 4.4 其他销售业务的核算	83
子任务 4.4.1 内部调拨的核算	83
子任务 4.4.2 网络业态销售	83
任务 4.5 盘点和计提跌价准备的 核算	93

项目 5

金融企业会计 95

任务 5.1 银行会计概述	97
子任务 5.1.1 银行的分类	97
子任务 5.1.2 银行会计的特点	98
任务 5.2 商业银行会计	99
子任务 5.2.1 商业银行的现金、 存款和贷款业务	100
子任务 5.2.2 银行机构往来	104
任务 5.3 证券公司会计	119
子任务 5.3.1 证券发行与承销 概述	119
子任务 5.3.2 余额包销业务的 核算	123
子任务 5.3.3 代销证券业务的 核算	124
任务 5.4 保险公司会计	124
子任务 5.4.1 保险公司会计 概述	124
子任务 5.4.2 保险公司的主要 业务及特点	126
子任务 5.4.3 保险公司会计核算 的特点	127
子任务 5.4.4 财产保险及其会计 核算特点	128

- 子任务 5.4.5 财产保险保费收
入的核算 129
- 子任务 5.4.6 赔款支出的核算 ... 131

项目 6

运输企业会计 133

任务 6.1 运输企业概述 135

- 子任务 6.1.1 运输企业的概念 ... 135
- 子任务 6.1.2 运输企业核算
特点 135

任务 6.2 公路运输企业的核算 136

- 子任务 6.2.1 运输企业会计核算
程序和账户设置 ... 136
- 子任务 6.2.2 运输企业会计账务
处理 137

任务 6.3 水路运输企业的核算 141

- 子任务 6.3.1 水路运输的成本
费用 142
- 子任务 6.3.2 内河运输企业
核算 142
- 子任务 6.3.3 海洋运输企业
核算 144
- 子任务 6.3.4 港口企业核算 146

项目 7

旅游经营企业会计 155

任务 7.1 旅游经营业务概述 157

- 子任务 7.1.1 旅游的概念 157
- 子任务 7.1.2 旅游业务的种类 ... 157

任务 7.2 旅游经营业务营业成本 的核算 158

- 子任务 7.2.1 营业成本核算
的特点 158

- 子任务 7.2.2 营业成本和费用
核算的内容 158
- 子任务 7.2.3 营业成本和销售
费用的核算 160

任务 7.3 旅行社营业收入的核算 161

- 子任务 7.3.1 旅行社营业收入
核算的内容及
账户设置 161
- 子任务 7.3.2 组团社营业收入的
核算 161
- 子任务 7.3.3 接团社营业收入的
核算 163

任务 7.4 旅游经营业务的税务 会计核算 164

- 子任务 7.4.1 税务会计核算的
特点 164
- 子任务 7.4.2 税务会计核算的
内容 164

项目 8

餐饮服务业会计 167

任务 8.1 餐饮业概述 169

- 子任务 8.1.1 餐饮业的分类 169
- 子任务 8.1.2 餐饮业的服务
特点 170
- 子任务 8.1.3 会计核算的特点
和内容 170

任务 8.2 餐饮收入 172

- 子任务 8.2.1 餐饮收入的内容和
收款方式 172
- 子任务 8.2.2 餐饮收入的核算
原理 173

任务 8.3 餐饮费用 175

子任务 8.3.1 餐饮企业费用
的核算原则 175

子任务 8.3.2 餐饮企业营业
成本 176

子任务 8.3.3 销售费用 177

子任务 8.3.4 管理费用 178

子任务 8.3.5 成本的核算 180

任务 8.4 餐饮业税务会计核算 182

项目 9

其他服务业会计 185

任务 9.1 旅馆经营业务的核算 187

子任务 9.1.1 客房出租率和租
金收入率的计算 ... 187

子任务 9.1.2 客房营业收入的
核算 188

**任务 9.2 理发、美容、浴池经营业
务的核算 189**

子任务 9.2.1 先收款后服务 189

子任务 9.2.2 先服务后收款 190

**任务 9.3 照相、洗染、修理、娱乐
经营业务的核算 191**

子任务 9.3.1 照相业 191

子任务 9.3.2 洗染业 191

子任务 9.3.3 修理业 191

子任务 9.3.4 娱乐业 191

项目 10

**村集体经济组织会计与农民
专业合作社会计 193**

**任务 10.1 村集体经济组织会计与农民专
业合作社会计的特点 195**

子任务 10.1.1 村集体经济组织
会计的特点 195

子任务 10.1.2 农民专业合作社
会计的特点 196

**任务 10.2 村集体经济组织会计
核算 198**

子任务 10.2.1 应收款类 198

子任务 10.2.2 农业资产类 199

子任务 10.2.3 对外投资类 204

子任务 10.2.4 应付工资类 205

子任务 10.2.5 一事一议资金类 ... 206

任务 10.3 农民专业合作社会计 207

子任务 10.3.1 应收款类 209

子任务 10.3.2 存货类 211

子任务 10.3.3 对外投资类 212

子任务 10.3.4 无形资产类 212

子任务 10.3.5 应付盈余类 213

子任务 10.3.6 专项应付类 214

子任务 10.3.7 专项基金类 215

参考文献 216

项目 1

总论

应知应会

- 理解行业比较会计研究的对象。
- 掌握行业会计的特点。
- 掌握我国行业的划分。
- 知晓行业会计比较的内容。

关键词

- 企业会计 (enterprise accounting);
- 非企业会计 (non enterprise accounting);
- 行业 (industry);
- 行业会计 (industry accounting)。

本项目在整本书中的地位

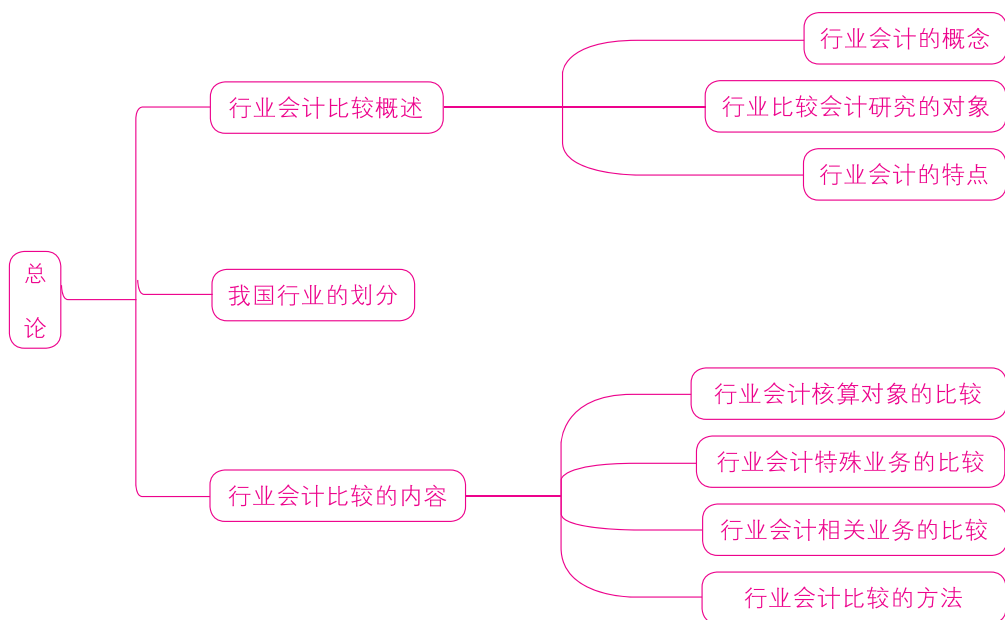
本项目是本书的基础章节，为接下来的学习奠定了基础。

业务综述

本项目主要讲述了以下内容：

- 行业比较会计研究的对象；
- 行业会计的特点；
- 我国行业的划分；
- 行业会计比较的内容。

项目导图



任务 1.1 行业会计比较概述



情景列表	情景实例
企业会计	运输企业会计、施工企业会计、房地产开发企业会计、金融企业会计等都属于我国的企业会计

子任务 1.1.1 行业会计的概念

行业会计是指存在于某一行业，在行业中得到公认，对该行业内的会计处理乃至财务管理有制约力的会计。行业会计是相对于会计的共性而言的，其是各行业活动的特殊性在会计的共性上的反映。

子任务 1.1.2 行业比较会计研究的对象

我国以往甚至现阶段仍然存在的行业会计主要是以行业会计制度表现的，因此以前的行业会计比较的内容主要是对比各行业的会计制度。但是，本书的行业会计比较的内容不局限于此，还包括以下内容：在会计准则中有可选择项目时对各行业的不同选择进行比较；在会计规范相同的情况下对相同会计规范反映的不同经济内容进行比较；对相同会计规范中相同经济内容的不同表现方式进行比较。

子任务 1.1.3 行业会计的特点

各行业在国民经济发展中发挥着不同的职能和作用，为了反映和监督不同行业的经济活动，便形成了各具特色的行业会计。各种行业会计之间既有共性，也有个性。会计作为一种管理活动，以基本会计准则为共同的基本规范，但由于不同行业有着不同的生产技术特点和经营特点，各种行业会计反映和监督的内容也随之不同。因此，行业会计要结合各行业的特点，对各行业经济活动中的特殊业务，采用特殊的方法进行核算，只有这样才能充分发挥会计在各行业特殊的经营管理中的重要作用。

1. 行业会计相应地划分

根据行业划分的规则，行业会计相应地划分为两大系统：

1) 企业会计

企业会计是指从事各种生产经营业务活动的企业所运用的会计，包括工业企业会计、农业企业会计、商品流通企业会计、旅游餐饮服务企业会计、运输企业会计、施工企业会计、房地产开发企业会计、金融企业会计、邮电通信企业会计等。这些企业会计在核算和管理上有许多共性，如企业的货币资金、长短期投资、应收款项、应付款项、固定资产、

无形资产、在建工程、流动负债、非流动负债、投入资本、资本公积和盈余公积等；在会计制度、会计核算方法、会计科目和会计报表的格式和编制等方面也有相同之处。但是由于经济活动的不同，客观存在着各自行业的特殊业务，对这些特殊业务的核算与管理则体现出行业会计的特点。例如，商品流通企业的批发、零售及其商品流转业务与其他行业有着明显的区别；金融保险企业的经营资金业务也不同于其他行业；房地产开发企业与施工企业虽相关联，但在成本和收入的核算上各不相同，与铁路、公路、航空等运输企业成本及收入的核算更是相去甚远。因此，对各行业的特殊业务如何处理，就是研究行业会计的目的。只有了解各行业会计核算与管理的共同点和区别，才能将会计理论与方法真正融会贯通，才能适应企业经济多元化趋势对会计工作者不断提出的新要求。

2) 非企业会计

非企业会计是指从事总预算会计和事业单位预算会计事务核算与管理的会计。总预算会计的主要工作职责是参与总预算执行、税收征解、国家基建拨款等。事业单位预算会计的主要工作职责是对教育、科研、文化、卫生等各部门的预算资金进行核算与管理。非企业单位所从事的业务活动与企业不同，在会计核算与管理上的区别较大。理解和掌握非企业会计的核算方法与管理要求也是十分必要的。

2. 行业会计与《企业会计准则》的关系

行业会计是以货币为主要计量单位，采用专门的方法对本行业的经济活动进行核算和监督的一项管理活动；而行业会计制度是对行业会计的规范。《企业会计准则》能够取代行业会计制度中各行业会计共性的部分，它针对所有企业（不对外筹集资金、经营规模较小的企业，但金融保险公司除外）会计核算的共性部分制定了一套通用的、统一的会计准则，对企业会计确认、计量、记录、报告全过程作出了规定，使会计核算与管理增加了新的内容，对加强企业会计核算管理、整顿会计核算工作秩序、保障企业会计工作依法顺利进行和推进会计国际化有着重要的意义。

但是，《企业会计准则》无法兼顾所有行业的特殊业务的会计核算。尽管《企业会计准则》在强调企业会计核算共性要求的同时，适度地兼顾了一些行业特色，但它无法满足各行业的特殊经济业务对会计核算的具体要求。且不说被明确排除在《企业会计准则》应用范围之外的金融保险公司，商业与运输业的成本核算也相去甚远，运输企业与施工企业的存货核算方法也无法相互替代等。因此，只要国民经济中存在着各行业的经济实体，行业会计的区别就将永远存在。事实上，就行业会计中的特殊业务来说，与《企业会计准则》在内容上并无重复。《企业会计准则》是对各行业共有的会计业务在确认、计量和信息揭示等方面所作的规范，而行业会计则是在遵循《企业会计准则》的前提下，根据本行业的经营特点及强化内部控制的要求，研究如何对特有的业务进行核算。

任务 1.2 我国行业的划分



情景列表	情景实例
行业	农业、林业、牧业、渔业、水利业、饮食业等都属于我国的行业

随着社会经济的不断发展，出现了不同门类的产业和行业。世界各国把各种产业划分为三大类：第一产业、第二产业和第三产业。第一产业是指提供生产资料的种植业、林业、畜牧业、水产养殖业等直接以自然物为对象的生产部门。第二产业是指加工产业，利用基本的生产资料进行加工并出售。第三产业又称服务业，它是指除第一、第二产业之外的其他行业。第三产业行业广泛，包括交通运输业、通信业、商业、餐饮业、金融保险业、行政、家庭服务等非物质生产部门，各国划分不完全一致，中国对各产业的划分如下：

第一产业为农业（包括林业、牧业、渔业等）。第二产业为工业（包括采掘、制造、自来水、电力、蒸汽、热水、煤气）和建筑业等行业。第三产业为除第一、第二产业之外的其他各业。第三产业包括的行业多、范围广，根据我国的实际情况，第三产业可分为两大部分：一是流通部门，二是服务部门。其具体又分为四个层次：第一个层次是流通部门，包括交通运输业、邮电通信业、商业、饮食业、物资供销和仓储等。第二个层次是为生产和生活服务的部门，包括金融保险业、地质普查业、房地产开发业、公用事业、居民服务业、咨询服务业和综合技术服务业，农业、林业、牧业、渔业、水利服务业和水利业，公路、内河（湖）航道养护业等。第三个层次是为提高科学文化水平和居民素质服务的部门，包括教育事业、文化事业、广播电视事业，科学研究事业，卫生、体育和社会福利事业等。第四个层次是为社会公共需要服务的部门，包括国家机关、政党机关、社会团体及军队和警察等。

行业是指国民经济的各个部门，它包括经济部门和非经济部门。我国经济部门行业一般分为八类。

1. 工业

工业指从事工业性产品（或劳务）的生产经营企业，主要包括采掘、制造、自来水、电力、煤气等。工业企业在国民经济中起主导作用，承担着国民经济各部门需要的各种技术装备的制造职能，供应着社会生产及人民生活需要的各种物质，是国民经济生产的物质技术基础。

2. 农业

农业指从事种植业、林业、牧业、渔业等生产经营活动的企业。农业是我国国民经济的基础。它不仅为人类提供赖以生存的农副产品，而且为经济建设提供工业原料、市场、资金、劳动力和外贸物资等。

3. 商品流通业

商品流通业指专门负责组织各类商品流通的企业，主要包括商业、粮油、供销、医药及图书发行等。商品流通企业在国民经济发展中起着十分重要的作用，它是联系生产、分配和消费之间的桥梁和纽带，只有正确地组织商品流通，才能不断地满足社会生产和人民生活的需要。

4. 旅游饮食服务业

旅游饮食服务业指以旅游资源及服务设施为条件，向消费者提供劳务的服务性企业，主要包括旅游、餐饮、宾馆、娱乐、美发、洗染及照相等。旅游饮食服务业是一个集交通运输业、工业、商业等于一体的行业，它的大力发展必然会带动其他行业的发展。通过旅游饮食服务业不仅可以促进相关行业的发展；还可以加强我国与世界各国的友好往来，为国家创汇。

5. 交通运输业

交通运输业指利用运输工具专门从事运输生产或直接为运输生产服务的企业，主要包括铁路、公路、水路、航空及邮电通信等（后面重点阐述公路和水路）。交通运输企业是生产在流通领域的继续，是社会再生产的前提和条件。只有通过交通运输企业，生产企业的产品才能进入分配和消费领域，同时生产企业所需原料也只有通过交通运输企业才能得到源源不断的供应。

6. 建筑安装业

建筑安装业指从事土木建筑和设备安装工程的企业，主要包括建筑公司、工程公司、安装公司和装饰公司。建筑安装业是国民经济中一个重要支柱产业，它所提供的产品是工厂、矿井、港口、铁路、桥梁、管线、道路、住宅及其他建筑物、设施等，这些生产性与非生产性的固定资产都是国民经济各部门和人民生活的重要物质基础。

7. 房地产开发业

房地产开发业指从事房地产开发、经营、管理和服务的企业。房地产开发业是一个将生产和流通两个领域紧密联系在一起产业，其生产经营范畴包括规划设计、土地开发、工程施工、经营销售、物业管理等，是国民经济活动中综合性的行业。它为人们的政治、经济、文化、生活等提供了重要的物质条件。

8. 金融保险业

金融保险业指专门经营货币和信用业务的企业，主要包括银行业、证券业和保险业。金融保险公司主要是通过信用中介，将社会各方面的闲散资金汇集起来，并提供给企业有偿使用。通过金融保险公司的货币信贷业务，可以提高全社会的资金利用率，促进和扩大市场经济的发展，满足我国经济快速发展对资金的需求。

我国的非经济部门包括两大类：第一类是为提高科学文化水平和居民素质服务的部分，主要包括教育、文化、广播电视事业，科学研究事业，卫生、体育和社会福利事业等。第二类是为社会公共需要服务的部分，包括国家机关、政党机关、社会团体以及军队和警察等。

任务 1.3 行业会计比较的内容



情景列表	情 景 实 例
行业会计的比较	保险公司以保险业务的各种保险收入、理赔及保险资金的运用等经营活动为核算对象

会计比较是以世界各国的会计理论与实务为宏观研究对象，运用比较的方法研究两个或两个以上国家会计理论和实务之间的异同和相互影响，以促进各国会计的协调和会计国际化。行业会计比较只是会计比较的一个分支，它是通过不同行业会计特殊核算内容和特殊核算方法的比较，阐明其相同和相异之处，以提高不同行业特殊业务的会计信息的相关性。行业会计比较基于这一点，立足于领会统一会计思想的基础，扩展更宽的会计领域，以适应企业经营多元化对从事会计理论研究和会计实务工作人员的更高要求。

子任务 1.3.1 行业会计核算对象的比较

各行业会计反映与监督的内容为会计的核算对象。由于各行业的经济活动、业务范围、职责权限不同，会计核算和监督的内容也必然不同。准确地认识和理解不同行业的特殊性，是发挥会计核算、监督作用的基本点。比如，金融业包括银行、信托、租赁、保险、证券等，其核算对象也因银行业务、信托投资业务、租赁业务、保险业务和证券业务的不同而不同。保险业按险种分为财产保险业务、人寿保险业务、再保险业务，其核算对象也各有侧重点。旅游餐饮服务企业经营业务的开展往往带有系统性和配套性，旅游业除了组团旅游外，有条件的旅行社同时还经营客房、餐饮、售货、娱乐及其他业务；餐饮业除了经营餐饮业务外，还开展娱乐、售货及其他业务；服务业也可同时经营文化娱乐、体育健身、美容美发、桑拿洗浴、照相、修理等多种业务。因此，为了分别提供各项经营业务的会计信息，就形成了会计核算对象的多样性。

子任务 1.3.2 行业会计特殊业务的比较

各行业特殊业务的客观存在，是研究比较会计的基础。2007 年开始实施的《企业会计准则》在各行业的共性方面作出了统一的规定，如在资产、负债、收入、费用等会计要素的定义上进行了明确的规定，使企业在会计要素的确认方面有了界定的范围，保证提供的会计信息具有可靠性。这也是我国会计准则在制定思想和定位上的一次突破。但是在具体的核算与管理方法上，各行业的差异还是不可回避的。例如，保险公司是以保险业务的各种保险收入、理赔及保险资金的再运用等经营活动为核算对象的，由于经营活动的特殊性，决定了其在损益的计算、保险责任准备金的计提及再保险业务的开展等方面都有其独特之处。因此，比较各行业的特殊业务，对在短时间内掌握各行业会计核算技能将起到事

半功倍的作用。

子任务 1.3.3 行业会计相关业务的比较

国民经济各部门是一个有机联系的整体，在各行业之间存在着相互依存的关系，在会计核算方面存在着对相关的经济业务如何处理的问题。例如，施工企业的工程价款就是房地产开发企业的开发成本的重要组成部分，但房地产开发企业的开发成本并不等于施工企业的工程价款，因为房地产开发企业的开发成本中还包括土地开发成本及配套设施成本等。

子任务 1.3.4 行业会计比较的方法

行业会计比较的方法，大都采用横向比较法与纵向比较法。横向比较法是同时对不同行业会计中相同的会计要素进行比较，研究它们在会计核算上的共性与个性，并对个性加以阐述。纵向比较法是将各行业特殊业务的会计核算进行比较，找出每个行业会计核算的个性，并对个性部分加以阐述。

本书采用的是纵向比较方法，将各行业会计核算中共性的部分作为已知的知识而省略，重点阐述各行业特殊业务的会计核算方法。这些特殊业务是各行业之间会计核算的主要区别，由此能比较出各行业会计的特性。这些特殊业务往往又与企业在国民经济中的地位和作用紧密联系在一起。掌握和理解各行业特殊业务的核算对研究和学习行业会计具有重要的意义。

从行业会计的系统性方面考虑，本书主要阐述了商品流通企业、旅游餐饮服务企业、运输企业、施工企业、房地产开发企业、金融企业和邮电通信企业的会计所涉及的特殊业务，旨在使学生对各行业的会计有一个较为全面的理解和把握。

项目小结

本项目主要讲述了行业比较会计研究的对象、行业会计的特点、我国行业的划分、行业会计比较的内容、会计核算对象的比较、会计核算方法的比较和会计核算内容的比较。

项目训练

【资料】

华夏酒店餐厅部门报来当日营业日报及内部缴款单，餐饮收入 6 000 元已存入银行；接到华都商厦预订宴席两桌订单，每桌 1 200 元，预收订金 200 元；宴会结束，两桌宴席价款为 2 400 元，外加烟、酒、饮料 500 元，共计 2 900 元，扣除订金后，收到现金 2 700 元。

【要求】

该公司如何作账务处理。

项目 2

房地产开发企业会计

应知应会

- 理解房地产开发企业特点。
- 掌握房地产开发企业存货的核算。
- 掌握房地产开发企业成本核算。

关键词

- 房地产开发企业 (real estate development enterprises);
- 开发成本 (development cost);
- 配套设施开发成本 (development cost of supporting facilities);
- 房屋开发成本 (housing development cost)。

本项目在整本书中的地位

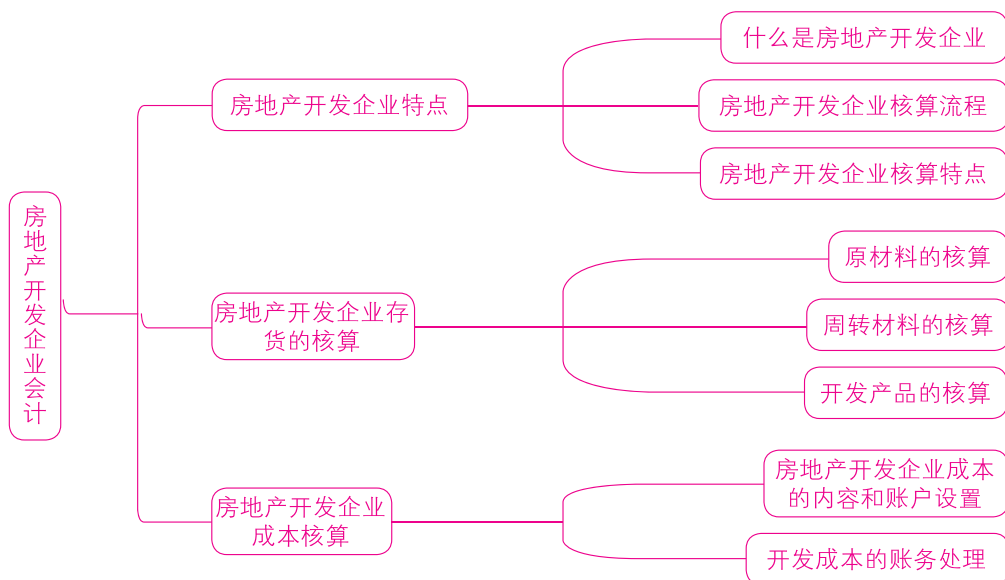
本项目是行业会计的重要一个行业，重点学习房地产行业会计的核算。

业务综述

作为房地产开发企业的会计不仅要懂核算、会筹划，还要知道房地产开发管理的知识，本项目详细介绍了房地产财税业务整个流程的相关实务知识，应该掌握的理论知识包括以下几个内容：

- 了解房地产开发企业的特点；
- 房地产开发企业存货的核算；
- 房地产开发企业成本核算（成本的内容、账务处理）。

项目导图



任务 2.1 房地产开发企业特点



情景列表	情景实例
房地产开发企业的核算	北京市鼎盛股份有限公司于6月10日支付住宅建筑开发的购地预付款80 000 000元
资金筹集渠道的多源性	北京市鼎盛股份有限公司在上海市募集资金总额110 000 000元
房地产企业的概念	北京市鼎盛股份有限公司开展了对土地和地上建筑物、构筑物进行的开发和经营管理的社会经济活动

子任务 2.1.1 什么是房地产开发企业

房地产开发是指在合法的情况下得到国有土地使用权，根据所在城市规划要求建设房屋、设施等。所以房地产开发的前提就是要拿到国有土地使用权，但是房地产开发并不是只能建设房屋或者商品房，它还包括了土地开发、房屋开发等经营活动，房地产开发和城市规划有着密切的关系，而且是城市建设规划中一个重要的组成部门。土地开发以及房屋开发都属于房地产开发。

土地开发是房地产开发的其中一项，即是建设房屋的前期工作，一般有两种情况：

(1) 新区土地开发，即将农业用地或者其他非城市用地改造成工业用地、商业用地、住宅房、商品房等。

(2) 将旧城区改造或二次开发，即把已经是城市土地的用途改变，将原有的建筑物拆除，对土地进行改造。

房屋开发也是房地产开发的其中一项，通常有四个层次：

- (1) 为住宅建筑开发。
- (2) 为生产和经营性建筑物开发。
- (3) 为生产、生活服务性建筑物开发。
- (4) 为城市其他设施开发。

子任务 2.1.2 房地产开发企业核算流程

房地产开发企业核算流程如图 2-1 所示。

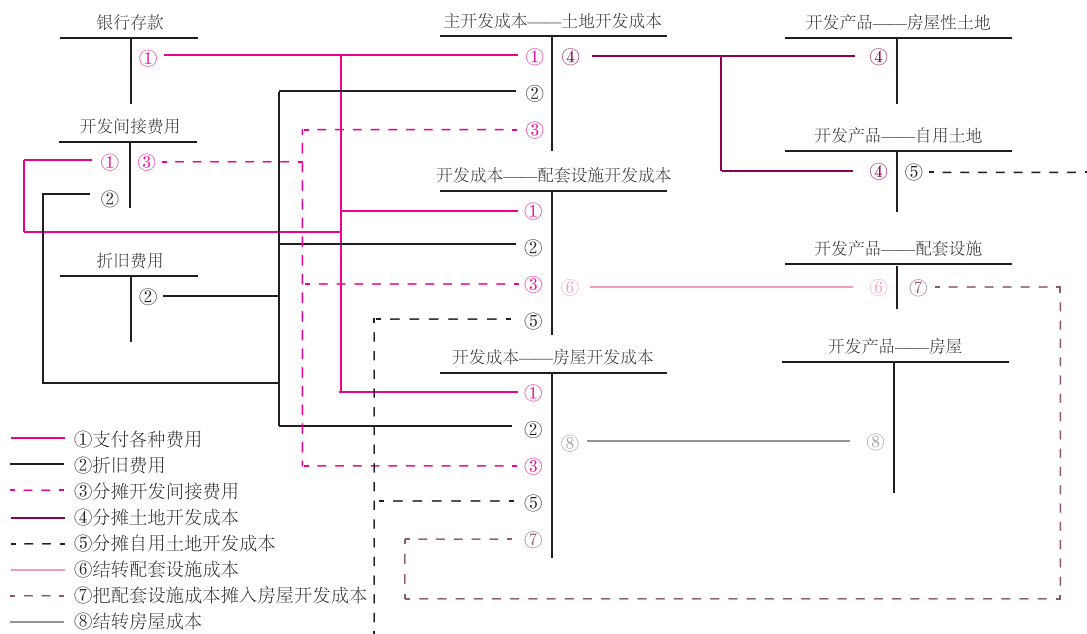


图 2-1 房地产开发企业核算流程图

子任务 2.1.3 房地产开发企业核算特点

房地产开发跨越生产和流通两个领域，其活动内容涉及规划设计、征地拆迁、土地开发、各类房屋建造、工程验收、经营销售、交付使用、售后管理和维修服务等。房地产开发企业的产品是地产或房产，产品开发周期长，生产经营方式多样，投资主体复杂，与一般企业的生产经营有很大的不同。与此相适应，房地产开发企业会计与其他企业会计比较，具有以下几个方面的特点：

1. 资金筹集渠道的多源性

房地产开发企业开发经营所需资金，主要是自行筹集取得的。集资开发是我国房地产开发的一个显著特点。开发企业筹资的形式与渠道主要有预收购房订金或预收建设资金；预收代建工程款；土地开发及商品房贷款；发行企业债券；与其他单位联合开发，吸收其他单位投资；发行股票，筹集股本。围绕筹资而发生的经济业务的会计核算构成房地产开发企业会计核算的重要内容和重要特色。

2. 资金占用形态的多元性

房地产开发企业的开发经营业务内容极为广泛，既有建设场地的开发，又有房屋的建设，还有基础设施、配套设施及市政工程等项目的开发建设，有的企业还开展商业用房的出租或经营业务及商品房售后服务等。因此，开发企业的资金在由货币资金转化为成品资金的过程中，不仅表现为货币资金——储备资金——在建资金（在产品资金）——成品资金依次直线运动，而且具有多向平行运动的特点，即在储备资金（或结算资金）——在

建资金——成品资金这两个阶段中，资金表现为多向平行运动，从而使开发经营资金在生产领域表现为多种不同的存在形态，即具有多元性。

3. 结算业务的频繁性和由此引起的财务关系的复杂性

在开发经营过程中，房地产开发企业将与周边很多单位产生经济往来关系，不仅包括材料物资供应单位、建筑产品购买单位，而且包括勘察设计单位、施工企业、委托建房单位、房屋承租单位等。加之企业间的购销业务大量采用预收预付结算方法，开发企业因经济业务往来而引起的资金结算关系极为复杂。在与材料物资供应单位发生的购销业务中，首先要交订金或预付一部分货款，待材料物资发出时再办理应付货款的结算；在与施工企业的承包往来中，大多采用的办法是预付备料款或工程款，然后根据工程进度结算应付的工程进度款；在与购房单位或委托单位产生的房屋销售、转让或代建往来业务中，也是采用先预收购房订金或代建工程款，待房屋或工程移交时再结算房屋或工程款的方式。由此引起的企业与各方之间的财务关系和债权债务关系及相应的会计核算既重要又复杂。

4. 核算周期具有长期性

开发企业的生产周期一般都较长，一个开发项目从勘察设计、征地拆迁到房屋建造经营销售、交付使用直至售后服务及房屋维修，往往要跨年度（一个甚至几个年度）进行。这一特点决定了开发企业会计核算周期较长，因而在核算上要特别注意按照权责发生制原则和配比原则处理好固定资产折旧和期间费用之间的关系，以保证各期损益计算的正确性。

任务 2.2 房地产开发企业存货的核算



情景列表	情景实例
原材料的核算	3月2日，昆仑企业从民安公司购入水泥一批，发票账单已到，增值税专用发票上注明的价款50 000元，增值税6 500元，另由售货方垫付运杂费2 000元，款项已用银行存款支付，材料已验收入库
周转材料的核算	固昌房地产开发企业，开发现场管理机构领用低值易耗品一批，成本3 300元，企业管理部门领用低值易耗品，成本1 200元，采用一次摊销法进行摊销

房地产开发企业的存货是指企业在日常活动中持有以备出售的开发产品、处在开发过程中的在建开发产品、在开发过程或提供劳务过程中耗用的材料、物资、设备等。

房地产开发企业的存货主要包括各类材料、库存设备、低值易耗品、委托加工物资、

在建开发产品、已完工待售的开发产品、周转房等。存货属于企业的流动资产。

子任务 2.2.1 原材料的核算

房地产开发企业的原材料主要包括用于房地产开发的库存钢材、木材、水泥等建筑材料和库存设备。库存设备是指直接用于产品开发，并构成开发产品实体的一部分的设备。如空调设备、监控设备、供暖设备、电照设备等。

1. 原材料核算（按实际成本核算）的账户设置

为了核算库存材料的实际成本，企业应设置以下两个账户：

1) “在途物资” 账户

“在途物资” 账户核算企业从外部购入但尚未到达或尚未验收入库的各种存货（包括材料、设备、低值易耗品等）的实际成本。该账户借方登记外购的尚未入库材料的实际采购成本（包括买价和运杂费等），贷方登记已验收入库材料的实际成本。如有余额在借方，表示的是在途物资的实际成本。

该账户应按购入物资的品种或类别设置明细账，进行明细核算，如：“在途物资 —— A 材料” “在途物资 —— B 设备”。

2) “原材料” 账户

该账户核算企业各种库存材料的实际成本，借方登记已验收入库材料的实际成本，贷方登记企业已领用发出材料的实际成本。余额在借方，表示的是库存材料的实际成本。

该账户应按库存材料的类别或品种设置明细账，进行明细核算，如：“原材料 —— A 材料” “原材料 —— B 材料” “原材料 —— 设备” 等。

2. 一般建筑材料核算的会计处理

1) 购入材料的账务处理

这里所谓的一般建筑材料主要包括建筑用的钢材、水泥、木材等建筑原材料。企业购入材料的过程中，大致可能发生以下四种情况，企业应根据不同的情况进行账务处理。

（1）材料已验收入库，发票账单已到，货款已付。

在这种情况下，也可以不通过“在途物资” 账户，而直接记入“原材料” 账户。

【情景 2-1】3 月 2 日，北京市昆仑股份有限公司从民安公司购入水泥一批，发票账单已到，增值税专用发票上注明价款 50 000 元，增值税 6 500 元，另由售货方垫付运杂费 2 000 元（未开具发票），款项已用银行存款支付，材料已验收入库。应作如下会计分录：

借：原材料 —— 水泥	51 835
应交税费 —— 应交增值税（进项税额）	6 665
贷：银行存款	58 500

如果上述业务，货款尚未支付，作如下分录：

借：原材料 —— 水泥	51 835
应交税费 —— 应交增值税（进项税额）	6 665
贷：应付账款 —— 民安公司	58 500

(2) 发票账单已到, 货款已付, 但材料尚未到达, 货尚未验收入库。

按上例, 如果货款已付, 材料尚未到达, 作如下会计分录:

借: 在途物资——水泥	58 500
贷: 银行存款	58 500

待材料到达并验收入库后再作如下分录:

借: 原材料——水泥	58 500
贷: 在途物资——水泥	58 500

(3) 材料已到达并已验收入库, 但发票账单尚未到达, 可暂时不做账务处理, 待发票账单到达后, 再进行会计处理。但到月末发票账单仍然未到达, 贷记“应付账款——暂估应付款”账户, 下月月初再做相反的分录冲回, 待发票账单到达后, 再按实际采购成本进行账务处理。

(4) 如果所购材料在验收时发生短缺, 则分以下情况进行处理。如果属于运输部门的责任, 则要求运输部门赔偿; 如属于合理损耗, 则应计入材料的采购成本。

【情景 2-2】北京市昆仑股份有限公司购入 A 材料 1 000 千克, 单价 5 元, 支付增值税 650 元, 货款已付, 入库时发现短缺 50 千克, 属于运输部门的责任。作如下会计分录:

借: 原材料	5 367.5
其他应收款——运输部门	282.5
贷: 银行存款	5650

2) 发出材料的账务处理

- (1) 企业发出材料, 要根据不同部门领用材料的不同用途, 进行账务处理;
- (2) 其中直接用于开发产品的材料, 记入“开发成本”账户;
- (3) 属于土地和房屋开发现场管理机构领用的, 记入“开发间接费用”账户;
- (4) 属于企业管理部门领用的, 记入“管理费用”账户。

借: 开发成本——土地开发成本
开发成本——配套设施开发成本
开发成本——房屋开发成本
贷: 原材料

3. 库存设备的核算

1) 房地产开发企业库存设备的内容

房地产开发企业的“库存设备”, 指的是将直接用于产品开发, 并构成开发产品实体部分的设备。如空调设备、监控设备、供暖设备、电照设备等。这些设备, 在房地产开发企业是作为存货来核算的。

2) 库存设备核算的账户设置

为了核算企业直接用于开发产品的库存设备的实际成本, 房地产开发企业应设置“原材料”二级账户, 并按照设备的种类设置三级账户。该账户借方登记购入并已验收入库设备的实际成本, 贷方登记领用、安装设备的实际成本。期末借方余额反映的是库存

设备的实际成本。该账户应该按设备的类别、名称设置明细账户，进行明细核算，如：“原材料——设备——安全监控设备”；“原材料——设备——电照设备”等。

3) 库存设备核算的会计处理

房地产开发企业的库存设备的核算采用实际成本计价。现举例说明库存设备核算的会计处理。

【情景 2-3】北京市昆仑股份有限公司发生以下业务：

①采购安全监控设备一套，采购成本为 100 000 元，货款已付，设备尚未到达。作如下会计分录：

借：在途物资——安全监控设备	100 000
贷：银行存款	100 000

②上述安全监控设备已到达并办完验收入库手续。作如下会计分录：

借：原材料——设备——安全监控设备	100 000
贷：在途物资——安全监控设备	100 000

③企业购入一套电照设备，采购成本 40 000 元，货款已付，设备已验收入库。作如下会计分录：

借：原材料——设备——电照设备	40 000
贷：银行存款	40 000

④企业领用电照设备进行安装，直接用于房屋开发项目，设备实际成本 30 000 元。作如下会计分录：

借：开发成本——房屋开发成本	30 000
贷：原材料——设备——电照设备	30 000

子任务 2.2.2 周转材料的核算

房地产开发企业的周转材料主要是指企业周转使用的低值易耗品。低值易耗品是指达不到固定资产标准，不能作为固定资产核算的各种用具物品，如工具、管理用具、劳保用品等。低值易耗品的采购、入库、保管、领发与原材料、库存设备的会计处理基本相同。但因为低值易耗品可以在一定期间内多次周转使用，所以低值易耗品在领用后，其成本结转方法与原材料有所不同。低值易耗品领用后，它的成本是通过价值摊销的方式计入有关成本费用的。低值易耗品的价值摊销存在不同的方法。

1. 低值易耗品的摊销方法

按最新会计准则，低值易耗品的摊销有两种方法。

1) 一次摊销法

低值易耗品一次摊销法是指在领用低值易耗品时，将其全部价值一次转入有关成本费用。在低值易耗品报废时，收回残料的价值，冲减有关成本费用。一次摊销法适用于经常领用价值较小且容易损坏的低值易耗品。

2) 五五摊销法

低值易耗品的五五摊销法是指在领用低值易耗品时,将其价值的 50% 摊入有关成本费用,在其报废时,将余下的 50% 部分扣除收回残料的价值后摊入有关成本费用的一种方法。

2. 低值易耗品摊销的会计处理(按实际成本核算)

为了核算低值易耗品成本和摊销情况,企业要设置“周转材料——低值易耗品”账户,该账户借方登记入库低值易耗品的实际成本,其贷方登记发出或摊销的低值易耗品的成本。其借方余额表示在库和在用的低值易耗品的实际成本。

1) 一次摊销法

低值易耗品的一次摊销法,在领用时,要直接借记有关成本费用账户,贷记“周转材料——低值易耗品”的一次摊销法,在领用时,要直接借记有关成本费用账户,贷记“周转材料——低值易耗品”账户。

【情景 2-4】北京市昆仑股份有限公司发生下列业务:

①开发现场管理机构领用低值易耗品一批,成本 3 300 元,企业管理部门领用低值易耗品,成本 1 200 元,采用一次摊销法进行摊销。做如下会计分录:

借: 开发间接费用	3 300
管理费用	1 200
贷: 周转材料——低值易耗品	4 500

②本月企业管理部门报废低值易耗品一批,收回残料 400 元;开发现场报废低值易耗品一批,收回残料 300 元,残料均已入库。作如下会计分录:

借: 原材料	700
贷: 管理费用	400
开发间接费用	300

2) 五五摊销法

采用五五摊销法,要在“周转材料低值易耗品”二级账户下,设置“在库低值易耗品”“在用低值易耗品”“低值易耗品摊销”三个三级账户。账务处理如下:

购入低值易耗品时。

借: 周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品	
贷: 银行存款等	

领用低值易耗品时,按低值易耗品全部价值将在库转为在用。

借: 周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品	
贷: 周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品	

在领用的同时,通过“低值易耗品摊销”三级账户,摊销低值易耗品成本的 50%。

借: 管理费用等

 贷: 周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销

低值易耗品报废时:将收回残料价值借记“库存材料”账户,贷记“在用低值易耗品”

明细账户。

借：原材料

贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品

同时将在用低值易耗品 50% 的价值扣除残料后借记有关成本费用，贷记“周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品摊销”明细账户。

将低值易耗品摊销完以后，“低值易耗品摊销”三级账户的贷方发生额，与“在用低值易耗品”三级账户的借方余额正好相等，然后将两个明细账户进行对冲：

借：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销

贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品

经过上述对冲，已将两个明细账的余额全部冲平。

【情景 2-5】天盛房地产开发企业开发现场管理机构领用办公用具一批，价值 5 000 元，采用五五摊销法摊销：

①领用时，将在库低值易耗品转为在用。

借：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品 5 000

贷：周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品 5 000

在领用的同时，通过“低值易耗品摊销”明细账户摊销其价值的 50%。

借：开发间接费用等

贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销

残料入库时。

借：原材料 300

贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品 300

同时，将原低值易耗品价值的 50% 扣除残料价值后，进行摊销。

$$5\,000 \times 50\% - 300 = 2\,200 \text{ (元)}$$

借：开发间接费用 2 200

贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销 2 200

②将“低值易耗品摊销”与“在用低值易耗品”两个明细账户进行对冲。

借：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销 4 700

贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品 4 700

提 示

考虑到房地产开发企业的周转材料主要是低值易耗品，所以也可以不设“周转材料”账户，而直接将“低值易耗品”设为一级账户，这样可以减少账户层次。

子任务 2.2.3 开发产品的核算

1. 开发产品核算的内容

1) 开发产品及组成内容

开发产品是指房地产开发企业已经完成全部开发工程，并符合设计标准已验收合格，

可以按照合同规定的条件移交购买单位,或者可以作为商品对外销售的产品,包括已开发完成的土地、房屋、配套设施和代建工程等。

(1) 作为开发产品的土地。这里的土地是指房地产开发企业为有偿转让而开发的商品性建设场地。

注意

企业为建房而开发的建设场地可将土地开发成本直接转入房屋开发成本,而不作为开发产品核算。但建设土地近期不使用,应将其列入开发产品进行核算。

(2) 作为开发产品的房屋。这里的房屋是指房地产开发企业开发完成准备销售的商品房以及受其他单位委托而开发的房屋等。

注意

为安置被拆迁居民而建设的周转房,在作为周转房使用前,也被列为开发产品,待开始周转使用后,要从开发产品转出,作为“周转房”单独核算。另外企业开发的已出租的房地产应作为投资性房地产单独进行核算。

(3) 作为开发产品的配套设施。这里的配套设施是指属于城市规划中的大型配套设施,包括开发项目外为居民服务的给排水、供电、供暖、供气的增容等;开发项目内的营业性公共配套设施,如银行、商店、邮局等。

(4) 开发项目内非营业性公共配套设施,如中小学、医院等。已出租的配套设施作为投资性房地产进行核算。

(5) 作为开发产品的代建工程。这里的代建工程是指企业接受其他单位委托,代为开发建设的各项工程,包括建设场地、房屋及其他工程等。

2) 发出开发产品

企业已发出,但不具备销售收入确认条件的开发商品,包括分期收款发出开发产品,由于所有权没有真正转移,所以仍然作为企业的存货管理。但属于特殊的存货,应单独进行核算和反映。

3) 周转房

周转房是指房地产开发企业用于安置居民周转使用的、产权归本企业所有的各种房屋。企业开发的房屋产品一旦作为周转房使用,也就属于特殊的开发产品,需要单独设置账户,单独进行核算。此外,企业为安置拆迁居民而建设的临时性简易房屋,也属于周转房,在“周转房”科目进行核算。

2. 开发产品核算的账户设置及会计处理

1) 开发产品的核算

这里的开发产品专指已开发完毕待转让、销售的土地、房屋、配套设施及作为开发产品的代建工程。

(1) 账户设置。房地产开发企业为了核算开发产品,要设置“开发产品”账户。

该账户借方登记竣工验收开发产品的实际成本,贷方登记已结转的对外转让、销售和结算开发产品的实际成本。期末借方余额反映的是尚未转让、销售和结算的开发产品的实际成本。

该账户应按土地、房屋、配套设施、代建工程等设置明细账户,进行明细核算。如“开发产品——土地”“开发产品——房屋”“开发产品——配套设施”“开发产品——代建工程”等。

(2) 开发产品的会计处理举例。

【情景 2-6】北京市昆仑股份有限公司发生下列业务:

① 6 月 12 日,甲土地已开发完工,验收合格,共开发建设场地 10 000 平方米,总成本 1 040 000 元。作如下会计分录:

借: 开发产品——土地(甲土地)	1 040 000
贷: 开发成本——土地开发(甲土地)	1 040 000

② 3 月 30 日,该公司将开发的甲土地全部卖出,取得销售收入 1 700 000 元,款项已存入银行。作如下会计分录:

借: 银行存款	1 700 000
贷: 主营业务收入——土地转让收入	1 700 000

同时结转土地成本:

借: 主营业务成本——土地销售成本	1 040 000
贷: 开发产品——土地(甲土地)	1 040 000

③ 6 月 3 日,该公司开发建设的 A 小区住宅已竣工验收,实际总成本 9 000 000 元。作如下会计分录:

借: 开发产品——房屋(A 小区)	9 000 000
贷: 开发成本——房屋开发(A 小区)	9 000 000

④ 该公司开发建设的 A 小区能够对外销售的配套工程已竣工验收,实际成本为 1 600 000 元。作如下会计分录:

借: 开发产品——配套设施	1 600 000
贷: 开发成本——配套设施	1 600 000

⑤ A 小区住宅已经全部销售,结转其销售成本。作如下会计分录:

借: 主营业务成本——商品房销售成本	9 000 000
贷: 开发产品——房屋	9 000 000

⑥ 该公司将开发的营业性配套设施——银行,作为本公司从事第三产业经营用房投入使用,实际成本 600 000 元。作如下会计分录:

借: 固定资产	600 000
贷: 开发产品——配套设施	600 000

2) 分期收款开发产品的核算

分期收款销售是指按合同规定发出商品后分期收回款项,分期按收款比例结转成本的

一种销货方式。分期收款开发产品和其他不具备确认收入条件的发出开发产品要通过“发出开发产品”科目进行核算。

【情景 2-7】北京市昆仑股份有限公司已开发完工的 A 小区 1 号楼采用分期收款方式出售给某单位,总售价 1 200 000 元,实际总成本 1 000 000 元。合同规定,全部价款分两次付清,房屋移交时支付价款的 60%,余款于第二年年底付清。作如下会计分录:

①办妥分期收款销售合同时:

借:发出开发产品——A 小区 1 号楼	1 000 000
贷:开发产品——房屋(A 小区 1 号楼)	1 000 000

②首次收款时:

借:银行存款	720 000
贷:主营业务收入——商品房销售收入	720 000

同时按收款比例结转销售成本。

借:主营业务成本——商品房销售成本	600 000
贷:发出开发产品——A 小区 1 号楼	600 000

第二次收款时仍同首次收款一样确认收入,并按比例结转成本。如果按合同规定的时间尚未收到款项,同样要确认收入和结转成本,未收到的款项作为应收账款处理。

3) 周转房的核算

周转房属于企业自己周转使用的房屋,所以在周转使用期间,要按期摊销周转房的成本。

(1) 账户设置。为了核算企业周转房成本,应设置“周转房”账户。该账户借方登记结转来的周转房的实际成本,贷方登记每期周转房的摊销额和转作其他用途的周转房的实际成本。其借方余额反映的是在用的周转房的实际成本。

该账户应设置“在用周转房”和“周转房累计摊销”两个明细账户进行核算。如:“周转房——在用周转房”“周转房——周转房累计摊销”。

其中“在用周转房”反映的是在用周转房的原始成本。“周转房累计摊销”的贷方余额反映的是在用周转房的累计摊销额。

周转房总账户的借方余额反映的是周转房的净值。

(2) 周转房核算会计处理举例。

【情景 2-8】北京市昆仑股份有限公司根据需要将一批商品房暂作周转房使用,其实际成本为 2 200 000 元。作如下会计分录:

借:周转房——在用周转房	2 200 000
贷:开发产品——房屋	2 200 000

【情景 2-9】北京市昆仑股份有限公司计提本月周转房摊销额 11 000 元。作如下会计分录:

借:开发间接费用	11 000
贷:周转房——周转房累计摊销	11 000

注意

周转房发生维修时，维修费应直接计入管理费用账户。

任务 2.3 房地产开发企业成本核算



情景列表	情景实例
土地开发成本	安居房地产开发公司结算应付承包单位长兴路建设用地“三通一平”费用 65 400 元，取得增值税专用发票，其注明价款 60 000 元，增值税税额 5 400 元
配套设施开发成本的核算	景泰房地产开发公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率 9%。公司开发建设与住宅小区配套的商店和自行车车棚工程，用银行存款支付工程款 77 390 元，取得增值税专用发票，其注明价款 71 000 元，增值税税额 6 390 元

子任务 2.3.1 房地产开发企业成本的内容和账户设置

1. 房地产开发企业成本的内容

1) 开发间接费用

开发间接费用是指房地产开发企业内部独立核算单位及开发现场管理机构，为开发产品而发生的各项间接费用，即在开发现场设置部门组织管理开发产品而发生的，以及不能直接计入各项开发产品成本的各项费用。由于这些费用往往是由多项开发产品共同发生的，因而无法将它直接计入某项开发产品成本，而应将其先记入“开发间接费用”账户，然后按照适当分配标准，将其分配计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并进行核算。

(1) 职工薪酬：房地产开发企业在职工在职期间和离职后提供的全部货币性薪酬和非货币性福利，包括提供给职工本人的薪酬，以及提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等。

(2) 折旧费：房地产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。

(3) 修理费：房地产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、仪器等产生的修理费。

(4) 办公费: 房地产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。

(5) 水电费: 房地产开发企业内部独立核算单位各管理部门耗用的水电费。

(6) 劳动保护费: 用于房地产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费和修理费, 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、饮水的燃料费等。

(7) 利息支出: 房地产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的支出, 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。

(8) 其他费用: 上列各项费用以外的其他开发间接支出费用。

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, 开发间接费用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用。

开发间接费用的归集, 是在“开发间接费用”账户中进行的。房地产开发企业发生的各项开发间接费用, 应借记“开发间接费用”账户, 贷记“应付职工薪酬”“累计折旧”“递延资产”“长期待摊费用”“银行存款”等财产。

如果房地产开发企业不设置现场管理部门而由企业(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, 其所发生的间接费用, 可记入企业的管理费用。

2) 开发成本

房地产开发企业的基本经济活动是开发、经营商品房等建筑产品。建筑产品的开发建设过程是开发企业经营活动的中心。房地产开发企业成本、费用的核算, 是对这些产品成本形成和费用支出的核算。

房地产开发企业要进行成本核算, 必须确定好费用的归集和分配的承担者, 即成本核算对象。由于房地产开发企业和施工企业作用的对象相同, 所以, 施工企业会计成本核算对象确定的原则也适用于房地产开发企业, 这里不再详述。

房地产开发企业的开发成本, 按其开发项目种类可分为如下四类:

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

(2) 房屋开发成本。它是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。

(3) 配套设施开发成本。它是指房地产开发企业根据城市规划的要求或项目建设设计规划的要求, 为满足居住的需要而与开发项目配套建设的各种服务性设施所发生的各项费用支出。

(4) 代建工程开发成本。它是指房地产开发企业接受有关单位的委托, 代为开发建设的工程, 或参加委托单位招标, 经过投标中标后承建的开发项目所发生的各项费用支出。

以上四类开发成本, 在核算上将其费用分为如下六个成本项目: ①土地征用及拆迁补偿费。它是指房地产开发企业按照城市建设总体规划进行土地开发而发生的各项费用, 包括土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上地下附着物拆迁补偿净支出(扣除拆迁旧建筑物回收的残值)、安置动迁用房支出等; ②前期工程费。它是指开发项目前期所发生的各项费用, 包括规划、设计、项目可行性研究、水文、地质、勘察、测绘、“三通一平”(通水、通电、通路、场地平整)等支出; ③建筑安装工程费。它是指开发项目在开发过程中发生的各项建筑安装工程支出, 包括以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费、以自营方式发生的列入开发项目工程施工图预算的各项费用; ④基础设施费。它是指开发企业在开发过程中发生的各项基础设施支出, 包括开发小区内道路、供水、供电、供气、排污、排洪、照明、环卫和绿化等工程支出; ⑤公共配套设施费。它是指开发项目内发生的独立的非营利性(不能有偿转让)的公共配套设施支出, 包括居委会、派出所、锅炉房、水塔、自行车车棚、公共厕所等设施支出; ⑥开发间接费用。它是指房地产开发企业所属二级管理机构直接组织、管理开发项目所发生的费用, 包括管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费和周转房摊销费等。

2. 房地产开发企业账户设置

企业发生各项开发直接费用支出时, 借记“开发成本”等账户, 贷记“银行存款”“应付账款”等账户; 发生开发间接费用支出时, 借记“开发间接费用”等账户, 贷记“应付职工薪酬”“累计折旧”“周转房”等账户; 期末应将开发间接费用按一定的分配标准进行分配, 借记“开发成本”账户, 贷记“开发间接费用”账户。

房地产开发企业可以根据企业管理的要求, 将成本类账户合并或分解。例如对间接费用较少的企业, 可将“开发成本”和“开发间接费用”账户合并为“开发费用”账户; 对规模较大、开发项目类型较多的企业, 可将“开发成本”账户分解为“土地开发”“房屋开发”“配套设施开发”“代建工程开发”四个账户。

子任务 2.3.2 开发成本的账务处理

1. 开发间接费用

“开发间接费用”账户为成本类账户, 用以核算开发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。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, 不在本账户内核算。该账户借方登记发生的各项间接费用; 贷方登记期末分配结转的间接费用; 期末无余额。本账户应按企业内部不同单位、部门设置明细账, 进行明细核算。

2. 土地开发成本

1) 土地开发成本核算对象的确定

土地开发也称建设场地开发,是指对土地和地下各种基础设施进行开发建设,包括供水、供电、供热、排水、排污等地下管线的铺设以及地面道路的平整等。土地是一种自然资源,每块土地因其水文地质条件、工程地质条件及土地用途的不同,其开发过程会有很大的差别。因此,企业在确定土地开发成本核算对象时,除了应遵照开发成本核算对象的一般原则外,还应结合本企业土地开发项目的具体情况,以有利于成本费用的归集和土地开发成本的及时核算为原则来确定。

(1) 对于一般的土地开发,可以每项独立的开发项目即“地铁”为成本核算对象。

(2) 对于开发面积较大、工期较长、分区域开发的土地,可以一定区域为成本核算对象。

2) 土地开发成本项目的设置

企业开发的土地,因其设计要求,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。一般来说,企业对土地开发成本的核算,可设置如下几个成本项目:土地征用及拆迁补偿费,前期工程费,基础设施费,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,以及有关地上、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。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、通信等设施建设费用。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。

3) 土地开发成本的划分和归集的原则

(1) 土地开发成本的归集。房地产开发企业开发的土地,按其经济用途可以分为如下两种: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);另一种是为了开发商品房、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。因此,企业对于两种不同类型的建设场地的成本归集,应采用不同的方法。

①企业开发商品性建设场地所发生的费用,直接记入“开发成本——土地开发成本”明细账户的成本项目中。

②企业开发自用建设场地所发生的费用,能够分清负担对象的,直接记入该对象的“开发成本——房屋开发成本”明细账户的成本项目中,不需要单独核算土地开发成本。

③企业开发自用建设场地所发生的费用，如果涉及两个或两个以上成本核算对象的，应先归集其发生的费用，记入“开发成本——地开发成本”明细账户的成本项目中。待土地开发完成投入使用时，再按一定的标准将其分配计入有关房屋建筑物等开发产品成本。为了简化核算手续，对需要分配计入的不能有偿转让的公共配套设施费和开发间接费用，可以直接计入有关商品房、出租房等开发产品成本中，而不通过“开发成本——土地开发成本”明细账户核算。

(2) 土地开发成本的结转。对于“开发成本——土地开发成本”账户核算的土地开发成本，应按月结转，完工后结转成本；对于已完工的土地开发项目的成本，应根据用途采用不同的方法加以结转。

①企业为有偿转让而开发的商品性土地，开发完成后，将其实际成本转入“开发产品”账户结转时，借记“开发产品——商品性土地”账户，贷记“开发成本——土地开发成本”账户。

②企业自用的建设场地，应在开发完工投入使用时，将其实际成本结转计入有关商品房、出租房等开发产品的成本中。结转时，借记“开发成本——房屋开发成本”账户，贷记“开发成本——土地开发成本”账户。

③企业自用的建设场地，开发完成后近期暂不使用的，应将其实际成本先转入“开发产品”账户，即借记“开发产品——自用土地”账户，贷记“开发成本——土地开发成本”账户。当企业再进行房屋开发建设时，将其土地开发成本自“开发产品”账户转入“开发成本”账户，即借记“开发成本——房屋开发成本”账户，贷记“开发产品——自用土地”账户。

【情景 2-10】北京市昆仑股份有限公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率 9%。公司准备开发长兴路建设用地 6 000 平方米，计划 25% 作为商品性建设用地对外销售，75% 作为本企业商品房开发用地，用银行存款支付征用土地拆迁费、耕地占用税、劳动力安置费等 1 600 000 元。根据有关凭证，作如下会计处理：

借：开发成本——土地开发成本	1 600 000
贷：银行存款	1 600 000

【情景 2-11】北京市昆仑股份有限公司结算应付承包单位长兴路建设用地“三通一平”费用 65 400 元，取得增值税专用发票注明价款 60 000 元，增值税税额 5 400 元。根据有关凭证，作如下会计处理：

借：开发成本——土地开发	60 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 400
贷：应付账款——北京市昆仑股份有限公司	65 400

3. 配套设施开发成本的核算

1) 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：一类是在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、自行车车棚等；

另一类是能有偿转让的城市规划中规定的大型配套设施项目,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除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。因为对于这些大型配套设施,国家有这方面的投资,或是政府投资,或是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,有些投资者能拿的也只是其中的很少一部分。因此,开发企业也只能将一些不能有偿转让的大型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型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对于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”科目中归集其发生的支出;②对于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”科目进行归集,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对于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”科目进行归集。

综上所述,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型配套设施支出。

2) 配套设施开发成本核算对象和成本项目的设置

一般来说,对于能有偿转让的大配套设施项目,应以各配套设施项目为成本核算对象,以便正确计算各项设施的开发成本。对于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。

对于不能有偿转让、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,可以把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,算出各项配套设施的开发成本,再按一定标准,将各项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，对这些配套设施进行核算时也就不必设置配套设施费和开发间接费两个成本项目。

3) 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”科目进行核算，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，可直接计入各项配套设施开发成本明细分类账户的相应成本项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”科目的借方和“银行存款”“应付账款——应付工程款”等科目的贷方。对能有偿转让大型配套设施分配的其他配套设施支出，应计入各项大型配套设施开发成本明细分类账户的“配套设施费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本——××”科目的借方和“开发成本——配套设施开发成本——××”科目的贷方。对能有偿转让大型配套设施分配的开发间接费用，应计入各项配套设施开发成本明细分类账户的“开发间接费”项目，并记入“开发成本——配套设施开发成本”科目的借方和“开发间接费用”科目的贷方。

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”等科目的借方和“应付账款”科目的贷方。因为一个开发小区的开发，时间较长，有的甚至需要几年，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，用预提方式计入出售房屋等的开发成本。

4) 已完成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，应按其不同情况和用途结转开发成本。

配套设施有偿转让收入，应作为经营收入处理。

如预提配套设施费多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。

【情景 2-12】北京市昆仑股份有限公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率 9%。公司开发建设住宅小区配套的商店和自行车车棚工程，用银行存款支付工程款 77 390 元，取得增值税专用发票注明价款 71 000 元，增值税税额 6 390 元。作如下会计处理：

借：开发成本——配套设施开发	71 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	6 390
贷：银行存款	77 390

4. 房屋开发成本

1) 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。房地产开发企业开发的房屋，按其用途可分为如下三类：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，在会计方面除设置“开发成本——房屋开发成本”科目外，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、代建房等三级科目，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，以每个独立编制设计概（预）算，或每个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）同一个开发地点，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；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，以及有关地上物、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、自行车车棚、公厕等的支出。开发间接费是指应由房屋开发成本负担的开发间接费用。

2) 房屋开发成本的核算

（1）土地征用及拆迁补偿费。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，应直接记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”科目的借方和“银行存款”等科目的贷方。

房屋开发过程中发生的自用土地征用及拆迁补偿费，如果分不清成本核算对象的，应先将其支出通过“开发成本——自用土地开发成本”科目进行汇集，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”科目的借方和“开发成本——自用土地开发成本”科目的贷方。

房屋开发占用的土地，如果属于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”科目进行汇集，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”科目的借方和“开发成本——商品性土地开发成本”科目的贷方。若开发完成商品性土地已经转入“开发产品”科目，则在用以建造房屋时，应将其负担的土地征用及拆迁补偿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”科目的借方和“开发产品”科目的贷方。

（2）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，并计入“开发成本——房屋开发成本”科目的借方和“银行存款”等科目的贷方。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”科目的借方和“银行存款”等科目的贷方。

（3）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、通信、绿化、环卫设施以及道路等基础设施支出，一般应直接或分配计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”科目的借方和“银行存款”等科目的贷方。若开发完成商品性土地已转入“开发产品”科目，则在用以建造房屋时，应将其负担的基础设施费（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”科目的借方和“开发产品”科目的贷方。

（4）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工的房屋开发项目，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”科目的借方和“应付账款——应付工程款”等科目的贷方。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。

采用自营方式进行建筑安装工程施工的房屋开发项目，其发生的各项建筑安装工程支出，一般可直接计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”科目的借方和“原材料”“应付工资”“银行存款”等科目的贷方。如果开发企业自行施工大型建筑安装工程，可设置“工程施工”“施工间接费用”等科目，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”科目，并计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，计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”科目。

(5) 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，可直接计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”科目的借方和“应付账款——应付工程款”等科目的贷方。如果发生的配套设施支出，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”科目汇集，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），分配计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”科目的借方和“开发成本——配套设施开发成本”科目的贷方。

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，计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”科目的借方和“应付账款”科目的贷方。根据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。

(6) 开发间接费。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，应先通过“开发间接费用”科目进行核算，每月月末，按一定标准分配计入各有关开发产品成本。由房屋开发成本负担的开发间接费用，应自“开发间接费用”科目的贷方转入“开发成本——房屋开发成本”科目的借方，并计入有关房屋开发成本核算对象的“开发间接费用”成本项目。

3) 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、代建方、出租房，应在竣工验收以后将其开发成本结转至“库存商品”科目。会计人员应根据房屋开发成本明细分类账户记录的完工房屋实际成本，记入“库存商品”科目的借方和“开发成本——房屋开发成本”科目的贷方。“库存商品”科目应按房屋类别分别设置商品房、代建房、出租房等二级科目，并按各成本核算对象进行明细分类的核算。

【情景 2-13】北京市昆仑股份有限公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率 9%。公司将清园开发小区中的一幢商品住宅工程以包工包料方式出包给市建二公司，工程已全部完工，市建二公司提交“工程价款结算单”，工程价款共计 9 592 000 元，取得的增值税专用发票注明价款 8 800 000 元，增值税税额 792 000 元，已预付 5 000 000 元。经审查同意，支付余款。作如下会计处理：

借：开发成本——房屋开发	8 800 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	792 000
贷：银行存款	4 592 000
预付账款	5 000 000

项目小结

本项目主要讲了房地产开发企业核算流程及核算特点、房地产开发企业存货的核算、房地产开发企业成本核算、财务成本的核算。

项目训练

【资料】

润家房地产开发公司于 2021 年 10 月完成了万科项目中游泳馆的建设，该游泳馆规划设计配套设施，不得对外销售，建筑成本 8 000 000 元。甲项目可总销售建筑面积 12 000 平方米，其中普通住宅楼建筑面积 6 000 平方米，别墅区建筑面积 4 000 平方米。

【要求】

游泳馆成本如何分配？

项目 3

施工企业会计

应知应会

- 理解施工企业特点。
- 掌握施工企业存货的核算。
- 掌握施工企业成本核算。
- 掌握工程价款的核算。
- 了解施工企业财务成本的核算。

关键词

- 施工企业 (construction enterprises);
- 机械作业 (mechanical operation);
- 临时设施 (temporary facilities);
- 合同成本 (contract cost)。

本项目在整本书中的地位

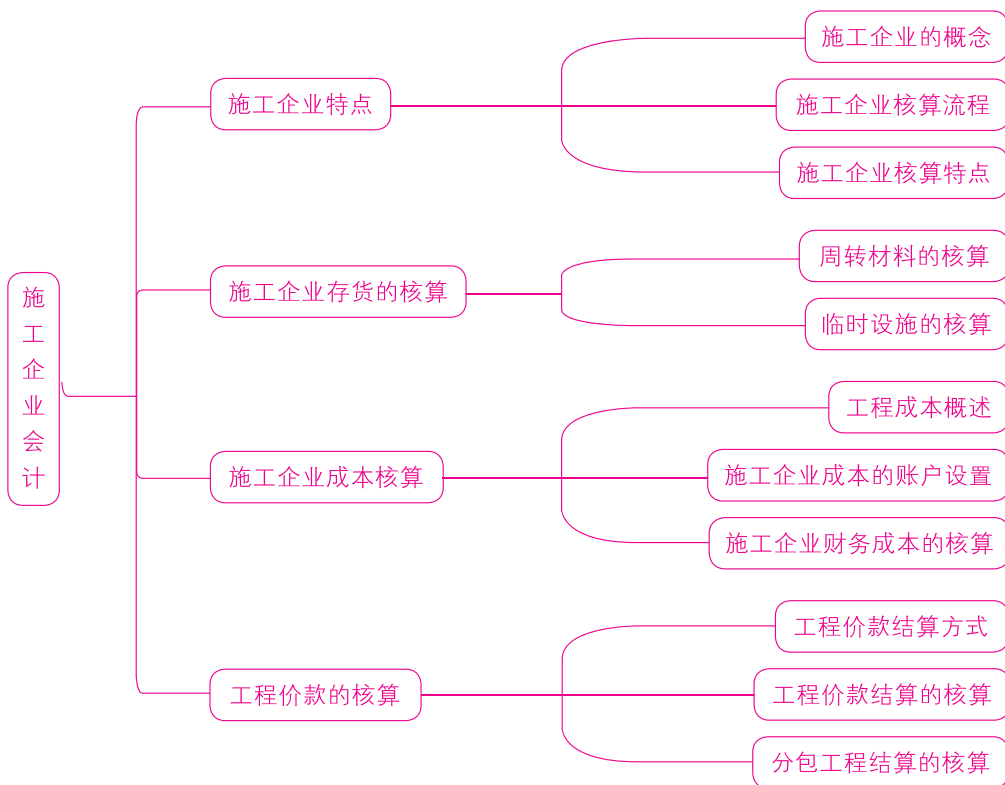
施工项目的管理占据着非常重要的位置，人们认为项目是一个企业的生命，企业的存亡直接受施工项目的管理是否妥当影响。本项目说明了在行业会计比较中施工项目管理所占据的地位及作用。

业务综述

本项目主要讲述了以下内容：

- 施工企业核算特点；
- 周转材料的核算；
- 临时设施的核算；
- 施工企业成本核算；
- 工程价款的核算；
- 施工企业财务成本的核算。

项目导图



任务 3.1 施工企业特点



情景列表	情 景 实 例
施工企业	北京市鼎盛股份有限公司收到发包单位实付工程款 172 000 元

子任务 3.1.1 施工企业的概念

施工企业又称建筑安装企业，它是国民经济中一个重要的生产部门，是主要从事建筑工程、安装工程及其他专门工程的具有法人地位的经济组织。施工企业会计是会计学的一个分支，是应用于施工企业的一门专业会计。

子任务 3.1.2 施工企业核算流程

施工企业核算流程如图 3-1 所示。

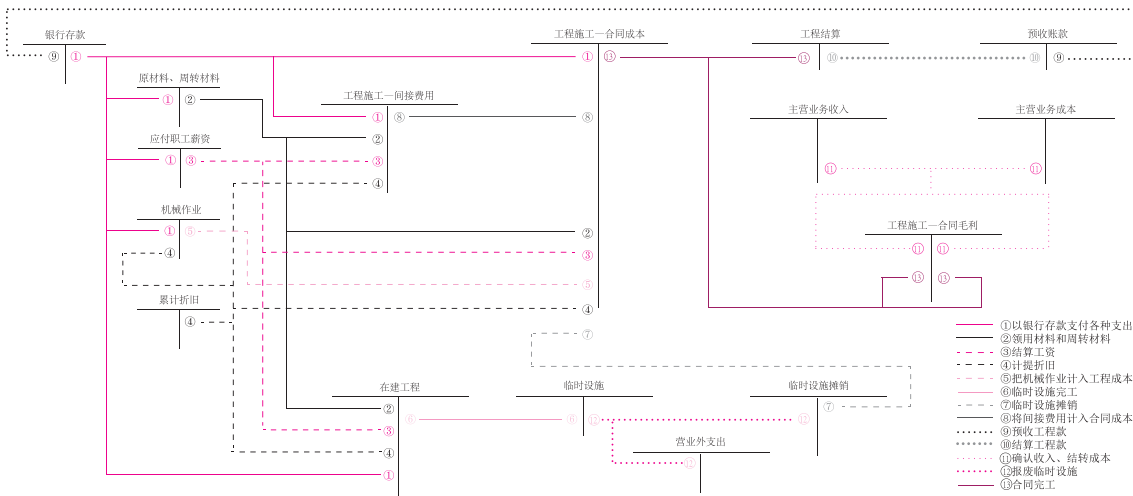


图 3-1 施工企业核算流程图

子任务 3.1.3 施工企业核算特点

施工企业的会计核算同其他行业的会计核算相比，具有以下特点：

1) 成本核算对象具有单件性

由于建筑安装工程各有不同的功能和结构，需要单独的设计图纸，即使是根据同一标

准设计进行施工的同类型、同规模的工程，也会因自然条件、交通条件、材料要求和物价水平的不同，造成施工过程中工料费用的不同。因此，建筑安装工程只能按照建设要求和单个图纸组织单件生产，不能像工业企业那样成批生产。施工生产的这一特性，决定了工程成本的核算应实行分批（订单）法，将每个独立编制施工图预算的单位工程作为成本核算对象。

2) 核算周期具有长期性

一项工程的实际施工成本和收益水平，只有当该工程竣工后，才能正确和完整地反映出来。而施工企业生产的建筑安装工程等产品，除了少部分工程造价低、耗费少之外，大多是体积庞大、造价高、耗费大的工程，因而施工周期较长，一般都需要跨年度施工，有的工程工期长达几年甚至十几年。

3) 产品和在产品的划分具有特殊性

工业企业会计核算中，产成品是指本企业已经完成全部生产过程，并已验收入库可供销售的产品；在产品是指没有完成全部生产过程，不能作为商品销售的产品。施工企业如果采用与工业企业相同的方法来划分产成品，则只有当工程全部竣工，并办理竣工验收手续交付使用时，才是产成品。但是，建筑安装工程施工具有周期较长的特点，按照这种划分方法，就会在长期的施工过程中，不能对工程进度、工程质量和工程成本进行有效的监督。所以对建筑安装产品，需要人为地划分产成品和在产品，即将工程进度达到预算定额的工作内容、不需要在本企业内部进步施工、可据以进行结算的分部分项工程，作为“已完工程”，即“产成品”；将已投料施工但尚未完成预算定额规定的全部工序和内容而暂时无法进行结算的分部分项工程，作为“未完施工”，即“在产品”。按照这种划分方法，施工企业可以及时对“已完工程”统计进度，进行工程价款结算，考核工程成本，计算财务成果。

4) 工程价款的结算方式具有多样性

由于建筑安装工程施工周期长，资金占用量大，为了合理地解决工程所需资金的供应，工程价款结算可采用多种方式。例如，竣工后一次结算；按照工程进度，划分不同阶段进行结算；按期（月或季）对已完成部分项的工程进行结算、竣工后清算等。此外，施工企业还可以根据工程承包合同规定，向发包单位预收工程备料款，以解决工程储备材料所需资金。

任务 3.2 施工企业存货的核算



情景列表	情景实例
周转材料的摊销	某工程领用跳板一批，计划成本 1 000 元，预计残值占计划成本的 20%，预计使用期限为 20 个月
临时设施的核算	企业为进行机械厂厂房工程施工，在施工现场搭建一个临时材料库，领用材料计划成本 14 000 元，发生人工费用 2 000 元，以银行存款支付其他费用 1 240 元，本材料成本差异率为 2%，搭建完工随即交付使用

子任务 3.2.1 周转材料的核算

1. 周转材料的分类

周转材料是指企业在施工生产过程中能够多次使用，并可基本保持原来的形态而逐渐转移价值的材料，如模板、挡板等。

周转材料虽然保持材料形态，但在施工生产过程中却起着劳动资料的作用。它能够多次参加生产过程，不改变其实物形态，其价值逐渐转移到工程成本中。但是，周转材料种类较多、用量较大，使用频繁，经常需要补充更换。因此，同低值易耗品一样，把周转材料归入存货类进行管理和核算。

周转材料按其施工中的用途，可分为以下几类：

1) 模板

模板是指浇灌混凝土用的钢材、木材或钢木组合的模型板，以及配合模板使用的支撑材料和滑模材料等，按固定资产管理的固定钢模和现场固定大型的模板不包括在内。

2) 挡板

挡板是指土方工程使用的挡土板等，包括支撑在内。

3) 架料

架料是指搭脚手架用的竹竿、钢管（包括扣件）、竹跳板等。

4) 其他

除上述各类之外，作为流动资产管理的其他周转材料，如塔吊使用的轻轨、枕木等（不包括附属于塔吊的钢轨）。

2. 周转材料的摊销

由于周转材料在生产过程中能够多次周转使用，因此，它的价值应随同其损耗程度、逐渐转移、摊销计入工程成本或有关费用。周转材料价值的摊销方法，根据各类周转材料