

# 房地产业会计核算手册

# 目 录

引言 .....	1
第一章 行业典型业务简介 .....	2
第一节 业务范围 .....	2
第二节 业务特点 .....	2
一、资金密集度高 .....	3
二、产业链条协同复杂 .....	3
三、产品地域性和区位属性差异显著 .....	4
第三节 业务流程 .....	5
一、土地获取阶段 .....	5
二、开发建设阶段 .....	6
三、预售阶段 .....	6
四、竣工交付阶段 .....	7
第二章 行业典型业务及会计处理指引 .....	8
第一节 土地获取阶段 .....	8
一、通过出让取得土地使用权 .....	8
（一）业务描述 .....	8
（二）会计处理 .....	9
1. 支付招拍挂土地投标（竞买）保证金 .....	9
2. 土地招拍挂成交确认 .....	9
3. 取得土地使用权，并满足存货确认条件 .....	9
二、接受投资取得土地使用权 .....	11

(一) 业务描述 .....	11
(二) 会计处理 .....	12
三、通过股权收购取得土地使用权 .....	13
(一) 业务描述 .....	13
(二) 会计处理 .....	13
四、通过旧改取得土地使用权 .....	15
(一) 业务描述 .....	15
(二) 会计处理 .....	16
1. 货币补偿 .....	16
2. 实物补偿 .....	17
五、其他方式取得土地使用权 .....	21
(一) 业务描述 .....	21
(二) 会计处理 .....	21
第二节 开发建设阶段 .....	23
一、前期工程费归集 .....	23
(一) 业务描述 .....	23
(二) 会计处理 .....	24
1. 支付前期工程费 .....	24
2. 计提已发生尚未支付的前期工程费 .....	25
二、建筑安装工程费归集 .....	25
(一) 业务描述 .....	25
1. 建筑工程费 .....	25
2. 安装工程费 .....	26

(二) 会计处理 .....	26
1. 支付建筑安装工程费 .....	26
2. 计提已发生尚未支付的建筑安装工程费 .....	27
三、基础设施建设费归集 .....	28
(一) 业务描述 .....	28
(二) 会计处理 .....	29
1. 支付基础设施建设费 .....	29
2. 计提已发生尚未支付的基础设施建设费 .....	29
四、公共配套设施费归集 .....	30
(一) 业务描述 .....	30
(二) 会计处理 .....	31
1. 支付公共配套设施费 .....	31
2. 计提已发生尚未支付的公共配套设施费 .....	31
五、开发间接费用归集和分配 .....	32
(一) 业务描述 .....	32
(二) 会计处理 .....	32
1. 发生并归集开发间接费用 .....	32
2. 开发间接费用的分配 .....	33
六、筹资业务及资本化借款费用归集 .....	34
(一) 业务描述 .....	34
(二) 会计处理 .....	34
1. 取得项目开发借款 .....	36
2. 按月计提未付利息 .....	36

3. 按期支付利息 .....	36
七、存货减值的计提、转回及转销 .....	36
(一) 业务描述 .....	36
(二) 会计处理 .....	37
1. 计提存货跌价准备 .....	37
2. 转回存货跌价准备 .....	38
3. 转销存货跌价准备 .....	38
第三节 预售阶段 .....	38
一、房屋认购 .....	38
(一) 业务描述 .....	38
(二) 会计处理 .....	39
1. 收取认筹金 .....	39
2. 退还认筹金 .....	39
二、房屋预售 .....	39
(一) 业务描述 .....	39
(二) 会计处理 .....	41
1. 收取定金 .....	45
2. 收取房价款 .....	46
三、客户违约金 .....	46
(一) 业务描述 .....	46
(二) 会计处理 .....	47
四、销售佣金的处理 .....	47
(一) 业务描述 .....	47

(二) 会计处理 .....	47
第四节 竣工交付阶段 .....	51
一、开发成本的分配与结转 .....	51
(一) 业务描述 .....	51
(二) 会计处理 .....	51
1. 确定成本核算对象 .....	51
2. 成本分摊方法 .....	52
3. 成本结转 .....	54
二、收入确认 .....	56
(一) 业务描述 .....	56
(二) 会计处理 .....	57
1. 销售房屋 .....	57
2. 为购房人提供装修等服务 .....	61
三、代收业主款项 .....	62
(一) 业务描述 .....	62
(二) 会计处理 .....	63
1. 代收款项 .....	63
2. 支付代收款项 .....	63
四、其他业务收入 .....	63
(一) 业务描述 .....	63
(二) 会计处理 .....	63
五、销售退回 .....	64
(一) 业务描述 .....	64

(二) 会计处理 .....	64
六、资本化销售佣金的摊销 .....	65
(一) 业务描述 .....	65
(二) 会计处理 .....	65
七、存货转为投资性房地产 .....	65
(一) 业务描述 .....	65
(二) 会计处理 .....	66
1. 采用成本模式计量 .....	67
2. 采用公允价值模式计量 .....	71
八、存货转为自用资产 .....	75
(一) 业务描述 .....	75
(二) 会计处理 .....	75
第五节 税务业务 .....	77
一、增值税 .....	77
(一) 预售阶段预缴增值税 .....	77
1. 业务描述 .....	77
2. 会计处理 .....	78
(二) 交房阶段涉及的增值税 .....	79
1. 业务描述 .....	79
2. 会计处理 .....	80
(三) 缴纳增值税 .....	82
1. 业务描述 .....	82
2. 会计处理 .....	83

二、“税金及附加” .....	87
(一) 预售阶段涉及的“税金及附加” .....	87
1. 业务描述 .....	87
2. 会计处理 .....	89
(二) 交房阶段涉及的“税金及附加” .....	90
1. 业务描述 .....	90
2. 会计处理 .....	90
(三) 土地增值税清算 .....	92
1. 业务描述 .....	92
2. 会计处理 .....	93
三、企业所得税 .....	95
(一) 业务描述 .....	95
(二) 会计处理 .....	96
1. 发生预缴企业所得税 .....	96
2. 项目完工, 计提当期所得税费用 .....	96
3. 缴纳企业所得税 .....	96
第三章 行业会计科目 .....	99
第一节 行业会计科目及报表项目映射关系表 .....	99
第二节 行业重点及特殊会计科目核算内容 .....	102
一、行业重点会计科目 .....	102
(一) “合同负债”科目 .....	102
(二) “合同履约成本”科目 .....	103
(三) “合同取得成本”科目 .....	104



二、行业特殊会计科目 .....	104
(一)“开发成本”科目 .....	104
(二)“开发间接费用”科目 .....	105
(三)“开发产品”科目 .....	106
第四章 行业财务报表重点内容列报 .....	107
第一节 会计报表项目补充编制说明 .....	107
一、存货 .....	107
二、应交税费 .....	107
第二节 重要会计政策披露 .....	108
一、营业周期 .....	108
二、存货 .....	108
三、投资性房地产 .....	109
四、营业收入 .....	109
第三节 财务报表重要项目附注披露 .....	109
一、存货 .....	109
二、投资性房地产 .....	110
三、合同负债 .....	110
四、营业收入 .....	110
第五章 行业重要会计估计 .....	113
第一节 存货减值 .....	113
一、计提对象 .....	113
二、考虑因素 .....	113
(一)宏观环境 .....	113

(二) 市场竞争 .....	114
(三) 企业战略 .....	114
(四) 项目特性 .....	114
三、可变现净值的确定 .....	114
(一) 销售价格的估计 .....	115
1. 已售物业 .....	115
2. 未售物业 .....	115
(二) 至完工时将要发生成本的估计 .....	116
1. 已建成项目 .....	116
2. 在建项目 .....	116
3. 未建项目 .....	116
(三) 销售费用及相关税费的估计 .....	117
四、项目公司存货减值时股东公司相应会计处理 .....	118
(一) 成本法核算的长期股权投资(子公司) .....	119
(二) 权益法核算的长期股权投资(联营/合营企业) .....	120
1. 按持股比例确认净损益 .....	120
2. 长期股权投资账面价值减至零后的处理 .....	120
3. 减值会计处理 .....	121
(三) 股东方对项目公司的借款 .....	121
第二节 投资性房地产公允价值 .....	122
一、收益法 .....	122
二、市场法 .....	123
三、假设开发法 .....	123

附录 1 房地产业常见业务术语表 .....	126
附录 2 房地产业会计核算手册起草组成员名单 .....	128
附录 3 房地产业会计核算手册评审专家名单 .....	129

## 引 言

为进一步增强企业会计准则在房地产业实务运用中的操作性，加强行业内企业会计实务交流学习，促进提升会计信息质量，财政部会计司组织由房地产业代表性企业、全国高端会计人才、会计师事务所等代表组成的起草组，在听取行业、主管部门等方面意见并经相关专家论证的基础上，起草形成了本手册。

本手册依据截至 2025 年 10 月已颁布并生效的企业会计准则及其配套规定，针对房地产业典型业务会计处理提供细化的操作性指引，主要包括行业典型业务、会计处理、会计科目、财务报表列报、重要会计估计等内容。本手册所述内容为行业共性业务的一般性会计处理指引，对于企业个性业务和特殊复杂业务的会计处理，应结合合同条款、业务实质等具体情况，按照企业会计准则及其配套规定作出分析和判断。

本手册不是规范性文件，不要求强制执行，也不作为监督检查的依据，仅供房地产业企业参考借鉴。本手册所纳入的示例旨在辅助理解、指导操作、阐释会计处理方法，不可替代企业根据其业务实际作出的专业判断。企业应以最新有效的企业会计准则及其配套规定作为实务操作的最终依据。

# 第一章 行业典型业务简介

## 第一节 业务范围

根据中华人民共和国国家标准《国民经济行业分类》（GB/T 4754-2017），房地产业包括房地产开发经营、物业管理、房地产中介服务、房地产租赁经营及其他房地产业。其中，核心业务为房地产开发经营。根据《中华人民共和国城市房地产管理法（2019 修正）》（中华人民共和国主席令第二十九号发布，主席令第三十二号修正）第二条及《城市房地产开发经营管理条例（2020 第二次修订）》（中华人民共和国国务院令 第 248 号发布，国务院令 第 732 号修订）第二条，房地产开发经营是指房地产开发企业在城市规划区内依法取得国有土地使用权的土地上进行基础设施建设、房屋建设，并转让房地产开发项目或者销售、出租商品房的行为。本手册聚焦房地产开发经营这一核心业务展开介绍。

房地产业关联土地资源、资本运作、工程建设及配套服务等多领域，具有鲜明的业务特征与较为复杂的运营流程。理解房地产业的业务范围、基本特点与运营模式，是建立规范、可操作的会计核算体系的起点和基础。

## 第二节 业务特点

房地产业作为国民经济的重要支柱产业，普遍具有资金密集度高、产业链条协同复杂、产品地域性和区位属性差异显著等特征。这些特征共同决定了房地产业特殊的商业模式与盈利逻辑。

## 一、资金密集度高

房地产业属于典型的资金密集型行业，从获取土地使用权到房屋完工交付，整个开发过程通常需要 3 至 5 年，期间土地成本、开发成本、期间费用、税金等支出规模大、占用周期长。

在现行的商品房预售制度下，房地产开发企业可以在项目达到规定条件后，开始预售房产并收取相应款项。然而，预售资金的获取时点和规模与项目开发的资金需求高峰往往存在阶段性错配，难以完全覆盖开发过程中的资金投入。因此，为保障项目顺利推进及日常经营需求，房地产开发企业通常还需要通过银行贷款、发行债券等外部融资渠道进行融资。在此类经营模式下，房地产开发企业普遍呈现较高的财务杠杆水平。

## 二、产业链条协同复杂

首先，房地产业具有产业链纵向延伸的特性，形成了开发环节多、产业链条长、关联度强的产业生态。其上游紧密关联钢铁、水泥、玻璃等建材行业，下游则带动建筑装饰、家具家电、物业服务等行业，例如商品房交付后产生的装修需求直接推动了家居消费市场发展。此外，金融服务贯穿始终，银行业、信托业、保险业等金融机构与房地产业形成了深度合作，为开发端和消费端提供资金支持。

其次，房地产业产业链条涉及主体广泛且属性各异。参与方包括作为土地供应与监管者的各级政府职能部门，提供

项目开发贷款与个人按揭贷款的金融机构，承担专业服务的设计、监理、法律、会计、销售代理机构，负责具体实施的建筑总包、分包及材料供应商，以及项目交付后的物业服务、商业运营、租赁管理等终端服务商。

为应对冗长纵向链条带来的高交易成本、潜在的交付质量下降和利润空间压缩的风险，房地产业模式正朝向资源整合与一体化经营深度发展。部分大型企业通过“垂直一体化”策略，整合设计、施工、销售、物业等关键环节，以提升整体运营效率与控制力。上游整合通常表现为设立或控股建筑设计院、施工单位及材料供应商，下游整合则体现为建立并运营自有物业管理和销售团队。此种模式的优势在于能够有效降低外部交易成本，强化全链条质量管控与效率，并增强整体盈利能力和品牌协同效应。

### **三、产品地域性和区位属性差异显著**

房地产作为不动产，其价值和使用效益与所处区位紧密相关。因此，房地产的市场表现、产品需求、价格水平深受当地经济发展、人口结构、产业政策和城市规划等因素影响，具有明显的地域性特征，在我国不同能级城市间的产品价值和成本结构存在显著分化。

即使在同一地域，产品价值也因其区位属性的不同而存在差异。关键影响因素包括交通可达性，即项目与城市核心区、交通枢纽的物理距离及通勤便利度；周边配套成熟度，如现有或规划中的商业、教育、医疗、公园绿地、文体设施

等生活配套的丰富度与质量；区域发展规划潜力，涉及城市规划中的定位、未来基础设施建设、产业导入计划等政策红利；以及是否拥有稀缺的自然或人文景观资源等。

由于房地产项目各自具有独特的区位条件和价值构成，房地产开发企业普遍采取按项目设立独立法人主体（项目公司）的运营模式。此举首要目的在于实现项目层面收入、成本及相关税费的精准归集与清晰核算，避免不同项目间的财务交叉。其次，便于实施精细化的绩效管理，单独考核每个项目的经济效益（如利润率、投资回报率等），从而更高效地服务于管理决策。

### **第三节 业务流程**

房地产开发是一项涉及多方协作的工程，其核心业务流程可以划分为四个前后衔接、环环相扣的关键阶段，即土地获取阶段、开发建设阶段、预售阶段、竣工交付阶段。这四个阶段共同构成了房地产项目从规划至实现的生命周期。

#### **一、土地获取阶段**

土地是房地产开发不可或缺的生产资料，获取土地不仅是房地产开发项目的起点，更在根本上决定了成本结构与未来盈利空间。此阶段的核心在于精准的投资决策与合法的权属获取。

在此阶段开展项目可行性研究，旨在通过系统性的分析，明确项目开发的可行性、具体产品定位及预期经济效益等关键问题，为最终的投资决策提供依据。房地产开发企业



在完成投资决策分析后，依法定程序获取土地使用权。通过参与招标、拍卖、挂牌（以下简称“招拍挂”）等公开出让方式取得国有建设用地使用权，缴纳全部土地出让金及相关税费后，依法申请登记并获取《不动产权证》。对于特殊用地，需要进行权属确认、拆迁补偿谈判与安置工作，并做好拆迁风险控制；在土地正式开发前，房地产开发企业通常还需要完成土地整理熟化和市政配套建设，使土地达到“三通一平”<sup>1</sup>或“七通一平”<sup>2</sup>。

## 二、开发建设阶段

房地产开发企业依据土地出让合同约定的规划设计条件，委托具有相关资质的单位编制详细的规划、建筑设计方案及施工图设计文件等，报送至自然资源和规划等部门审批。

在取得《建筑工程施工许可证》后，项目方可正式开工建设。工程建设应当委托具备资质的施工总承包单位及工程监理单位，严格按照经审查的施工图设计文件及工程建设强制性标准进行施工。在此过程中，主管部门对工程的质量、安全及造价实施动态监督，确保项目合规推进。

## 三、预售阶段

在商品房预售制下，房地产开发企业投入项目开发建设的资金达到工程建设总投资的法定比例，并确定施工进度和竣工交付日期后，按照《城市房地产开发经营管理条例》和

---

<sup>1</sup> 三通一平：通水、通电、通路和土地平整。

<sup>2</sup> 七通一平：通道路、通给水、通电、通排水、通热力、通电信、通燃气及土地平整。

《城市商品房预售管理办法》（中华人民共和国建设部令第40号发布，建设部令第131号修正）等规定，向所在地房管部门申请商品房预售许可。

房地产开发企业取得预售许可证明后，可以开展预售活动。根据现行监管规定，所获取的预售资金应当全额存入预售资金监管账户，实行专户管理。此外，实务中也存在现房销售模式，即房地产开发项目通过竣工验收后方可对外销售。

#### 四、竣工交付阶段

项目工程完工后，房地产开发企业需组织设计、施工、监理等单位进行竣工验收，并依据《建设工程质量管理条例（2019修订）》（中华人民共和国国务院令第279号发布，国务院令第714号修订），将建设工程竣工验收报告以及规划、公安消防、环保等部门出具的认可文件或准许使用文件报建设行政主管部门或者其他有关部门备案，办理建设工程竣工验收备案手续。

房地产项目办妥竣工验收手续，并符合《商品房买卖合同》约定的交付条件后，可向购房客户进行交付使用，办理房屋交接手续，协助客户申请不动产权属登记。

在此阶段，如项目采取现房销售模式，则企业在完成竣工验收备案后即可直接面向购房人进行房屋销售和交付。

## 第二章 行业典型业务及会计处理指引

房地产开发企业的会计处理应当正确记录和真实反映开发项目全流程的各项业务，涵盖土地获取、开发建设、预售、竣工交付等环节。基于房地产业典型的业务流程，本章将围绕房地产开发经营各阶段的具体会计处理提供详细指引，以帮助房地产开发企业准确理解和执行企业会计准则，实现业务活动与会计处理的有效衔接与统一。

本章中的会计处理指引供房地产开发企业参考，在不违反会计准则中确认、计量和列报规定的前提下，房地产开发企业可以根据本企业实际情况自行增设、拆分、合并会计科目，或增加、简化会计分录。

### 第一节 土地获取阶段

#### 一、通过出让取得土地使用权

##### （一）业务描述。

《中华人民共和国土地管理法实施条例》（国务院令〔2021〕743号）第十八条规定，国有土地使用权出让、国有土地租赁等应当依照国家有关规定通过公开的交易平台进行交易，并纳入统一的公共资源交易平台体系。除依法可以采取协议方式外，应当采取招拍挂等竞争性方式确定土地使用者。房地产开发企业可以通过统一的公共资源交易平台，以参与招拍挂的方式获得国有土地使用权，具体业务流程主要包括支付土地投标（竞买）保证金、参与土地招拍挂、取得土地使用权等环节。

## **（二）会计处理。**

与非房地产开发企业取得的土地使用权通常作为无形资产进行会计处理不同，房地产开发企业取得用于建造对外出售的房屋建筑物的土地使用权，通常符合存货的定义，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本，并根据《企业会计准则第1号——存货》（财会〔2006〕3号，以下简称存货准则）有关规定进行会计处理。

### **1. 支付招拍挂土地投标（竞买）保证金。**

会计分录：

借：其他应收款

贷：银行存款

### **2. 土地招拍挂成交确认。**

企业参与土地招拍挂，并确认拍卖成交后，土地投标（竞买）保证金转为预付国有土地使用权出让金。

会计分录：

借：预付账款

贷：其他应收款

### **3. 取得土地使用权，并满足存货确认条件。**

房地产开发企业取得用于建造对外出售的房屋建筑物的土地使用权同时满足存货准则中存货确认条件的，应当将其作为存货予以确认，在房地产开发企业特有的“开发成本”科目中核算。存货确认条件是指，与该存货有关的经济利益很可能流入企业，并且该存货的成本能够可靠地计量。

房地产开发企业支付的国有土地使用权出让金、契税及交易服务费等，如果符合存货准则第五条至第十三条中的存货成本确认原则，应当作为存货成本的一部分计入“开发成本”科目。对于本节后续内容所述的其他方式等取得的土地使用权，房地产开发企业支付的土地价款、契税及交易服务费等也适用本处理原则。

会计分录：

借：开发成本——土地成本

贷：预付账款

银行存款等

【例 1】2×24 年 12 月 1 日，甲企业为增值税一般纳税人，有意向参与 A 地块的公开拍卖，并向某市属国土部门支付土地竞买保证金 1 亿元。2×24 年 12 月 11 日，A 地块公开出让，甲企业最终以 10 亿元价款成功竞得 A 地块。

2×24 年 12 月 15 日，甲企业取得 A 地块土地使用权，且已满足存货确认条件，同日，甲企业使用银行存款支付剩余的国有土地使用权出让金 9 亿元和土地契税。假设契税税率为 3%，不考虑其他因素影响。

甲企业的会计分录如下：

（1）2×24 年 12 月 1 日，支付土地竞买保证金。

借：其他应收款 100 000 000

贷：银行存款 100 000 000

（2）2×24 年 12 月 11 日，成功竞得 A 地块。

将前期支付的土地竞买保证金转为预付国有土地使用权出让金，计入“预付账款”科目。

借：预付账款	100 000 000
贷：其他应收款	100 000 000

(3) 2×24 年 12 月 15 日，取得 A 地块土地使用权且满足存货确认条件。

将预付国有土地使用权出让金转入“开发成本”科目；将支付的剩余国有土地使用权出让金和契税也作为存货成本的一部分计入“开发成本”科目。

缴纳的契税=1 000 000 000 × 3%=30 000 000（元）

借：开发成本——土地成本	1 030 000 000
贷：预付账款	100 000 000
银行存款	930 000 000

需要说明的是，对于采用一般计税方法的房地产开发项目，根据现行增值税相关税收法规规定，在发生增值税纳税义务时，允许从当期销售额（全部价款和价外费用）中扣除对应的土地价款。该政策本质是销售额的抵减，而非等同于进项税。因此，土地获取环节的土地出让金在会计处理上无需将可抵减的增值税部分从土地成本中分离，应全额计入“开发成本”科目。

## 二、接受投资取得土地使用权

### （一）业务描述。

《中华人民共和国城市房地产管理法（2019 修正）》第

二十八条规定，依法取得的土地使用权，可以依照本法和有关法律、行政法规的规定，作价入股，合资、合作开发经营房地产。

接受投资取得土地使用权，是指企业接受建设用地使用权人（投资方）将一定年期的国有建设用地使用权作价入股，同时向投资方发行或转让相应股权，作为取得土地使用权而支付的对价。具体业务流程主要包括：签订投资协议、办理产权变更登记、依法缴纳相关税费等环节。

## （二）会计处理。

投资者投入存货（土地使用权）的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项土地使用权的公允价值作为其入账价值，土地使用权的公允价值与投资合同或协议约定的价值之间的差额计入资本公积。通过接受投资取得土地使用权时，房地产开发企业能够取得含有可抵扣进项税额的增值税扣税凭证（增值税专用发票）的，应当按照不含增值税进项税额的金额，确认土地成本的入账价值。

会计分录：

借：开发成本——土地成本

    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）

贷：实收资本（或股本）

    资本公积

### 三、通过股权收购取得土地使用权

#### （一）业务描述。

股权收购，是指一家企业购买另一家企业的股权，以实现对被收购企业控制的交易。在房地产开发行业，股权收购方式也经常被应用于间接获取土地使用权，即通过购买持有土地使用权的标的企业（通常为项目公司）的股权，以实现对其对土地使用权的控制与开发。具体业务流程主要包括：对目标企业进行详尽的尽职调查与价值评估、协商确定股权转让对价及交易条款、签订股权转让协议、依法办理股权变更登记手续、完成交易价款的支付，以及按规定缴纳股权转让所涉及的相关税费。

#### （二）会计处理。

房地产开发企业为取得土地使用权而对持有土地使用权的标的企业进行股权收购，并对标的企业实现控制的，在房地产开发企业（即投资方）个别财务报表层面，符合《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会〔2014〕14号，以下简称长期股权投资准则）中长期股权投资的核算范围，应将其确认为长期股权投资，初始投资成本根据长期股权投资准则、《企业会计准则第20号——企业合并》（财会〔2006〕3号，以下简称企业合并准则）有关规定确定其初始投资成本。

在房地产开发企业的合并财务报表层面，该交易的会计处理方式与其收购的标的企业是否构成业务有关。在企业合



并准则下，构成企业合并的前提之一是投资方所合并的企业必须构成业务。业务，是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。如果一个企业取得了对另一个或一个以上企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不构成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本以购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值为基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

实务中，房地产开发企业与标的公司通常不受同一方最终控制，此时是否构成业务的判断可以选择采用集中度测试。即，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务。根据该原则，房地产开发企业为取得土地使用权而向不属于同一方最终控制的标的企业进行股权收购，如果取得的总资产的全部公允价值实质上集中于其所拥有的土地使用权等核心的可辨认资产，表明其通过集中度测试，应判断为不构成业务。在通常情况下，房地产开发企业开展的该类股权收购交易很可能能够通过集中度测试，即不构成业务。

如果不构成业务，那么该收购交易不应当作为企业合并进行处理，合并财务报表上没有独立于可辨认资产而单独存在的商誉。此时，应将购买成本以购买日所取得各项可辨认

资产、负债的相对公允价值为基础进行分配，分配在土地使用权（含地上建筑物）上的对价应作为存货的初始成本，并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而转入相关成本费用。

### **1. 收购日，收购方个别财务报表。**

会计分录：

借：长期股权投资

贷：银行存款

### **2. 收购日，收购方合并财务报表。**

抵销分录：

借：实收资本等

存货等

贷：长期股权投资

## **四、通过旧改取得土地使用权**

### **（一）业务描述。**

根据《国有土地上房屋征收与补偿条例》（国务院令 590 号）第八条，市、县级人民政府可基于由政府依照城乡规划法有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建（以下简称“旧改”）的需要，作出房屋征收决定。房屋征收是指为了公共利益需要，国家依法取得国有土地上单位、个人的房屋并对被征收房屋所有权人给予公平补偿的行为。

在部分试点城市，对符合国土空间规划且经依法批准的

存量建设用地，通过“三旧”改造<sup>3</sup>政策完善相关用地手续后，满足一定条件的，可以适用协议出让政策。土地价格一般以单宗或区片土地市场评估价为基础，综合考虑改造主体承担的拆迁安置费用、移交给政府的公益性用地及物业等因素确定。

## （二）会计处理。

通过旧改模式获取土地使用权时，房地产开发企业需履行对原权利人的补偿义务，其会计处理因补偿方式差异而有所不同。通常情况下，补偿义务可以分为货币补偿和实物补偿。

### 1. 货币补偿。

旧改中的货币补偿，是指房地产开发企业依据《国有土地上房屋征收与补偿条例》或集体土地拆迁安置协议，以货币形式向原产权人支付补偿款项。根据《企业产品成本核算制度（试行）》（财会〔2013〕17号）第二十六条，该支出属于直接土地成本范畴。

#### （1）实际支付拆迁补偿款。

会计分录：

借：预付账款

贷：银行存款

（2）取得土地使用权并支付地价（或根据权责发生制确认应付款项）。

---

<sup>3</sup> “三旧”改造：对符合条件的旧城镇、旧厂房、旧村庄用地进行再开发、复垦修复或者综合整治的活动。

借：开发成本——土地成本

贷：预付账款

银行存款

应付账款

## 2. 实物补偿。

实物补偿，是指不直接支付现金给原权利人，而是通过提供新的房屋或特定面积的安置房来置换其原有旧房的补偿方式。它是与货币补偿并列的一种主要补偿形式，核心是“以房换房”。该补偿方式下，房地产开发企业以无偿或显著低于市场价格的对价，向原权利人转让回迁安置房的产权。鉴于回迁安置事项在实务操作中通常涉及高度差异化的拆迁补偿方案、多层次的产权置换条款及非标准化的履约条件，其会计处理的关键在于对交易实质的判断，需要结合相关拆迁补偿协议的具体约定和相关法律法规要求等因素进行综合分析。

考虑实物补偿的会计处理方式存在显著的个案特性，本手册仅阐述下述常规安置模式，对其提供会计处理分析以供参考。对于涉及特殊合同安排情形，企业应严格遵循《企业会计准则——基本准则》（财政部令第76号）第十六条“实质重于形式”原则，穿透合同法律形式，依据经济实质进行判断，执行差异化会计处理。涉及重大特殊交易时，建议开展专项尽职调查，并咨询专业机构意见。

本手册所称的“常规安置模式”下的实物补偿，通常表

现为房地产开发企业为取得原权利人拥有的土地使用权，承诺在未来某一时点，以无偿或显著低于市场价格的方式向原权利人转让其后续配建的回迁安置房。同时，房地产开发企业通常无法自主决定回迁安置房的转让对象和收取的对价金额，这些关键商业决策已被相关合同事先严格限定。在这种模式下，从经济业务实质来看，房地产开发企业将回迁安置房转让给原权利人，目的是获取其持有的土地使用权，与货币补偿的区别主要在于补偿形式的不同。根据《企业产品成本核算制度（试行）》第二十六条，房地产开发企业发生的回迁房建造成本扣除收取的补价（如有），应计入土地成本。

实务中，有房地产开发企业对前述模式下是否应当适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（财会〔2019〕8号，以下简称非货币性资产交换准则）进行会计处理存在困惑。该情形下，由于房地产开发企业用于交换的资产（回迁安置房）在签订回迁安置协议时尚不存在，而《企业会计准则应用指南汇编2024》第八章非货币性资产交换“二、适用范围”明确指出“企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的，适用其他相关会计准则”，因此该交易不属于非货币性资产交换准则规范的范围，不应当作为非货币性资产交换进行会计处理。

此外，还有房地产开发企业对前述模式下是否适用《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号，以下

简称收入准则)进行会计处理存在困惑。解决这一困惑的关键,在于判断房地产开发企业在整个交易中是作为自主销售商品的主体,还是在履行一项为获取项目整体开发权而必须承担的义务。在前述“常规安置模式”下,房地产开发企业建造回迁安置房的目的,是获取原权利人持有的土地使用权,与其在日常活动中将商品房面向市场进行自主销售以获取利润存在实质上的不同。同时,企业不具备回迁安置房的自主定价权或销售对象选择权,未主导该类房屋的推广或销售过程。因此,该模式下的回迁安置房转让(或补偿)协议不是通常意义下收入准则所定义的“与客户之间的合同”,接收回迁安置房的原权利人也不是收入准则下的“客户”,该交易不应当按照收入准则进行会计处理。

会计分录:

借: 开发成本——土地成本

贷: 银行存款/应付账款等

**【例 2】**2×22 年 12 月 1 日,甲企业与某农村集体经济组织签订协议,计划对一块农村集体用地进行改造并开发建设商品房,支付前期拆迁补偿费用 2 000 万元。

2×22 年 12 月 15 日,甲企业取得该地块土地使用权并支付土地协议转让价款 6 000 万元。该项目占地面积 2 万平方米,计划建造建筑面积 5 万平方米住宅,其中,包括在指定区域配建 4 000 平方米回迁安置房,回迁安置房建成后移交当地拆迁办,剩余 4.6 万平方米商品房可以对外出售,无其

他配建业态。

2×24 年 12 月 31 日，项目整体达到预定可销售状态，满足交付条件，全项目累计发生建造成本 1.2 亿元，其中，为建造回迁房支出成本 800 万元，不考虑相关税费及其他因素影响。

甲企业的会计分录如下：

（1）2×22 年 12 月 1 日，支付拆迁补偿费用。

本例中，支付拆迁补偿费时，甲企业尚未取得土地使用权，支付的拆迁补偿费作为预付土地成本，计入“预付账款”科目。

借：预付账款	20 000 000
贷：银行存款	20 000 000

（2）2×22 年 12 月 15 日，取得土地使用权并支付剩余土地转让价款。

借：开发成本——土地成本	80 000 000
贷：预付账款	20 000 000
银行存款	60 000 000

（3）实际发生建造成本。

借：开发成本——土地成本	8 000 000
——建设成本	112 000 000
贷：银行存款/应付账款等	120 000 000

（4）2×24 年 12 月 31 日，商品房建成达到预定可销售状态。

借：开发产品——商品房	200 000 000
贷：开发成本	200 000 000

## 五、其他方式取得土地使用权

### （一）业务描述。

除上述常见方式外，房地产开发企业还可能通过非货币性资产交换、债务重组、政府补助等其他方式取得土地使用权。

### （二）会计处理。

通过其他方式取得土地使用权，应当在符合存货准则中关于存货的定义和确认条件时予以确认，入账价值则应根据相关的准则规定予以确定。通过非货币性资产交换取得的土地使用权，应当按照非货币性资产交换准则确定入账价值；通过债务重组取得的土地使用权，应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》（财会〔2019〕9号）确定入账价值；通过政府补助取得的土地使用权，应当按照《企业会计准则第16号——政府补助》（财会〔2017〕15号）确定入账价值。

**【例3】**甲企业为增值税一般纳税人，从事房地产开发业务，以其一栋原值8亿元、累计折旧2亿元的自用办公楼（作为固定资产核算）与乙企业（增值税一般纳税人）换入一块土地使用权，双方于交换当日完成产权登记并收到对方开具的增值税专用发票。经评估，固定资产公允价值为7亿元（不含增值税，适用增值税税率9%），土地使用权公允



价值为 7 亿元（不含增值税，适用增值税税率 9%），为取得土地使用权，甲企业需额外支付契税 2 100 万元（契税税率 3%）。

根据甲企业董事会决议及附件中的开发计划，该土地使用权将在 30 日内投入开发，开发完工后将作为商品房对外销售。假设甲企业和乙企业此前均未对上述资产计提减值准备。不考虑除增值税和契税以外的其他税费。

本例中，甲企业和乙企业交换的资产为办公楼和土地使用权，整个资产交换过程中没有涉及补价，属于非货币性资产交换。

对于从事房地产开发业务的甲企业来说，换入的土地使用权将用于开发房地产项目并对外销售，应作为存货进行初始确认。甲企业换入的土地使用权后续将通过开发房地产项目并对外销售产生现金流量，而继续使用换出办公楼的现金流量是通过日常办公使用来实现，二者产生的现金流量在风险、时间分布和金额方面均存在明显差异，因而该交换具有商业实质。同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值为基础计量的条件。假设没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，甲企业应以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认换出资产产生的损益。

甲企业因换入土地使用权而缴纳的契税，属于为购置相关资产所发生的税金，应计入存货的初始成本。

甲企业的会计分录如下：

（1）换出资产满足终止确认条件时，将固定资产予以终止确认。

借：固定资产清理	600 000 000
累计折旧	200 000 000
贷：固定资产	800 000 000

（2）甲企业完成相关产权登记，取得该地块土地使用权，收到对方开具的增值税专用发票，并支付契税。

借：开发成本——土地成本	721 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	63 000 000
贷：固定资产清理	600 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	63 000 000
资产处置损益	100 000 000
银行存款	21 000 000

## 第二节 开发建设阶段

### 一、前期工程费归集

#### （一）业务描述。

前期工程费，是指项目开发前期进行的规划、设计，项目可行性研究，水文、地质勘察，测绘，“三通一平”，报批报建等前期支出。实务中通常可以进一步分为：

1. 勘察设计费。主要包括勘测丈量费、规划设计费、建筑研究用房费等，体现为水文、地质、文物和地基勘察费，沉降观测费，日照测试费，拨地钉桩验线费，复线费，定线

费，施工放线费，方案招标费，规划设计模型制作费，方案评审费，效果图设计费，总体规划设计费，施工图设计费，可行性研究费，制图、晒图、赶图费，样品制作费等。

2. 报批报建增容费。主要包括报批报建费、安检费、质检费、交易中心手续费、人防报建费、消防配套设施费、白蚁防治费、墙改基金、建筑面积丈量费、路口开设费、规划管理费、项目整体性报批报建费等。

3. “三通一平”费。主要包括临时道路的设计建造费、临时用电费（接通红线外施工用临时用电规划设计费，临时管线铺设、改造、迁移、临时变压器安装及拆除费用）、临时用水费（接通红线外施工用临时给排水设施的设计、建造、管线铺设、改造、迁移等费用）、场地平整费（基础开挖前的场地平整、场地清运、旧房拆除等费用）等。

4. 临时设施费。主要包括临时围墙的设计建造装饰费、临时办公室的租金以及建造装饰费、临时场地占用费（施工用临时占道费、临时借用空地租赁费等）、临时围板的设计建造装饰费等。

## （二）会计处理。

### 1. 支付前期工程费。

会计分录：

借：开发成本——前期工程费

    应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

## 2. 计提已发生尚未支付的前期工程费。

对已发生尚未支付的前期工程费进行计提时，因通常未取得增值税扣税凭证，应按合同或工程进度单价格暂估入账，无需暂估进项税额。对于取得合规增值税专用发票等合规扣税凭证的未付工程款项，按规定确认相关增值税进项税额。

会计分录：

借：开发成本——前期工程费

    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）

    贷：应付账款——前期工程费

## 二、建筑安装工程费归集

### （一）业务描述。

建筑安装工程费，是指开发项目在开发过程中发生的各项主体建筑的建筑工程费、安装工程费等。

#### 1. 建筑工程费。

（1）基础造价。主要包括土石方、桩基、护坡工程费，基础处理费，桩基咨询及检测费等。

（2）结构及粗装修造价。主要包括砼框架（含独立柱基和条基等浅基础）、砌体、找平及抹灰、防水、垂直运输、脚手架、超高补贴、散水、沉降缝、伸缩缝、底层花园砌体（高层建筑的裙楼有架空层，原则上架空层结构列入裙楼，有转换层结构并入塔楼）等。

（3）门窗工程。主要包括单元门、入户门、户内门、

外墙门窗、防火门的费用等。

（4）公共部位精装修费。主要包括大堂、电梯厅、楼梯间、屋面、外立面及雨篷的精装修费用。

（5）户内精装修费<sup>4</sup>。主要包括厨房、卫生间、厅房、阳台、露台的精装修费用等。

## **2. 安装工程费。**

（1）室内水暖气电管线设备费。主要包括室内给排水系统费、室内采暖系统费、室内燃气系统费、室内电气工程费等。

（2）室内设备及其安装费。主要包括通风空调系统费、电梯及其安装费、发电机及其安装费、消防系统费、人防设备及安装费等。

（3）弱电系统费。主要包括居家防盗系统（阳台及室内红外探测防盗、门磁、紧急按钮等）、对讲系统费用、水电气远程抄表系统费用、有线电视费用（有线电视、卫星电视主体内外布线及终端座费用）、电话系统内外布线及终端插座费用、宽带网内外布线及终端插座费用等。

## **（二）会计处理。**

### **1. 支付建筑安装工程费。**

会计分录：

借：开发成本——建筑安装工程费

    应交税费——应交增值税（进项税额）

---

<sup>4</sup> 户内精装修费：本部分所述的直接计入开发成本的精装修费，不包含本章第四节竣工交付阶段“二、收入确认 2.为购房人提供装修等服务”中装修服务构成单项履约义务时发生的精装修费。

贷：银行存款

## 2. 计提已发生尚未支付的建筑安装工程费。

对已发生尚未支付的建筑安装工程费进行计提时，因通常未取得增值税扣税凭证，应按合同或工程进度单价格暂估入账，无需暂估进项税额。对于取得合规增值税专用发票等合规扣税凭证的未付工程款项，按规定确认相关增值税进项税额。

会计分录：

借：开发成本——建筑安装工程费

    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）

    贷：应付账款——建筑安装工程费

【例 4】甲公司是一家房地产开发企业，为增值税一般纳税人，与施工单位签订的 A 项目总承包合同约定，在项目建造期间，甲公司应于每月按照当月实际发生工程成本的 80% 向总包承建单位支付工程进度款，剩余结算款项待完成成本结算后支付。

2×24 年 10 月，该项目当月发生建筑安装工程成本 545 万元（含增值税）。按照合同约定，甲公司本月应向总包单位支付含税工程进度款 436 万元（ $545 \times 80\%$ ），甲公司适用银行存款如约支付该笔进度款，并收到总包单位开出增值税专用发票注明价款 500 万元，税额 45 万元，不考虑其他因素影响。

2×24 年 10 月，甲公司会计处理如下：

借：开发成本——建筑安装工程费           4 000 000

    应交税费——应交增值税（进项税额） 360 000

贷：银行存款                                   4 360 000

同时，将已发生尚未支付的建筑安装工程费确认为开发成本，并计提未付的工程结算款。

借：开发成本——建筑安装工程费           1 000 000

    应交税费——应交增值税（进项税额）   90 000

贷：应付账款——建筑安装工程费           1 090 000

### 三、基础设施建设费归集

#### （一）业务描述。

基础设施建设费，是指开发项目在开发过程中发生的道路、供水、供电、供气、供暖等社区管网工程费和环境卫生、园林绿化等园林环境工程费等。其中：

1. 关于社区管网工程费，在实务中，通常可以按照管理要求进一步分为以下几类：

（1）供电工程费。主要包括开发项目内的变电、配电设备的购置费，设备安装及电缆铺设费、增容费等。

（2）给排水工程费。主要包括开发项目内自来水、雨水、污水、防洪等给排水设施的建造、管线铺设等费用。

（3）燃气系统费。主要包括管道系统、调压站等费用。

（4）采暖系统费。主要包括管道系统、热交换站、锅炉房费用等。

（5）室外电气及高低压设备费。主要包括高低压配电

设备及安装费用、室外强电管道及电缆敷设费用、室外弱电管道埋设等费用。

（6）室外智能化系统费。主要包括停车管理系统费用、小区闭路监控系统费用、周界红外防越系统费用、小区门禁系统费用、电子巡更系统费用、电子公告屏费用等。

2. 关于园林景观环境工程费，主要包括：

（1）绿化建设费。

（2）建筑小品费，如雕塑、水景、环廊、假山等费用。

（3）道路、广场建造费。

（4）围墙建造费。

（5）室外照明费，如路灯、草坪灯等。

（6）室外背景音乐费。

（7）室外零星设施费（如儿童游乐设施、各种指示牌、标识牌、示意图、垃圾桶、座椅、阳伞）等。

## （二）会计处理。

1. 支付基础设施建设费。

会计分录：

借：开发成本——基础设施建设费

    应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款

2. 计提已发生尚未支付的基础设施建设费。

对已发生尚未支付的基础设施建设费进行计提时，因通常未取得增值税扣税凭证，应按合同或工程进度单价格暂估



入账，无需暂估进项税额。对于取得合规增值税专用发票等合规扣税凭证的未付工程款项，按规定确认相关增值税进项税额。

会计分录：

借：开发成本——基础设施建设费

    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）

    贷：应付账款——基础设施建设费

#### **四、公共配套设施费归集**

##### **（一）业务描述。**

公共配套设施费，是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。在房地产的开发过程中，根据有关法律法规，产权及收益权不属于房地产开发企业，房地产开发企业不能有偿转让也不能转作自留固定资产的公共配套设施支出，主要包括以下几类：

1. 在开发项目内发生的不会产生经营收入或不可经营性公共配套设施支出，包括居委会、派出所、岗亭、儿童乐园、自行车棚等。

2. 在开发项目内发生的根据法规或经营惯例，其经营收入归于经营者或业委会的可经营性公共配套设施的支出，如建造幼托、邮局、图书馆、阅览室、健身房、游泳池、球场等设施的支出。

3. 开发项目内配建了城市规划中规定的大型配套设施

项目，且不能有偿转让和取得经营收益权时，所发生的相关支出。

4. 对于产权、收入归属情况较为复杂的地下室、车位等设施，应根据当地政府法规、房地产开发企业的销售承诺等具体情况确定是否摊入成本项目。如房地产开发企业通过补交地价或人防工程费等措施，得到政府部门认可，取得了该配套设施的产权，则应作为经营性项目独立核算。

## **（二）会计处理。**

### **1. 支付公共配套设施费。**

会计分录：

借：开发成本——公共配套设施费  
    应交税费——应交增值税（进项税额）  
    贷：银行存款

### **2. 计提已发生尚未支付的公共配套设施费。**

对已发生尚未支付的公共配套设施费进行计提时，因通常未取得增值税扣税凭证，应按合同或工程进度单价格暂估入账，无需暂估进项税额。对于取得合规增值税专用发票等合规扣税凭证的未付工程款项，按规定确认相关增值税进项税额。

会计分录：

借：开发成本——公共配套设施费  
    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）  
    贷：应付账款——公共配套设施费

## 五、开发间接费用归集和分配

### （一）业务描述。

开发间接费用，是指企业为直接组织和管理房地产开发项目所发生的，且不能将其直接归属于成本核算对象的生产管理人工工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、工程监理费、造价审核费、结算审核费、工程保险费等。

### （二）会计处理。

由于开发间接费用不能直接归属于某一特定成本核算对象，因此需要先归集起来，月末再按一定标准在各受益成本对象之间进行合理分配。例如，对于分期开发且开工周期重合的房地产开发项目，房地产开发企业可按期划分成本核算对象，先归集无法直接归属于某一分期的间接费用，月末再将其在各受益分期之间进行合理分配，常见分配标准包括各分期的开工面积比例、建筑面积比例、实际投入成本比例等。企业应结合项目开发计划及管理实际，选择系统、合理且一贯采用的分摊方法，将归集的开发间接费用分配计入不同成本核算对象的开发成本中。

#### 1. 发生并归集开发间接费用。

会计分录：

借：开发间接费用

    应交税费——应交增值税（进项税额）（如有）

    贷：银行存款等

## 2. 开发间接费用的分配。

月末，将开发间接费用按合理标准分配至受益成本核算对象的开发成本。

会计分录：

借：开发成本——开发间接费用（成本核算对象 A）  
——开发间接费用（成本核算对象 B）等

贷：开发间接费用

【例 5】2×24 年甲企业开发 A 项目，计划分两期开发，A 项目部同时管理一、二期。

2×25 年 1 月，A 项目部增聘项目经理 1 名、项目管理专业人员 2 名，当月发生薪酬及相关社保费用合计 7 万元，发生监理费用 63 万元，均通过银行存款支付。

假设甲企业按照开工面积分配开发间接费用，一期开工面积 5 万平方米，二期开工面积 2 万平方米，不考虑相关税费及其他因素影响。

会计分录如下：

（1）计提/支付开发间接费用。

借：开发间接费用——职工薪酬	70 000
贷：应付职工薪酬	70 000
借：开发间接费用——工程监理费	630 000
应付职工薪酬	70 000
贷：银行存款	700 000

（2）月末，将开发间接费用按合理标准分配至开发成

本。

借：开发成本——开发间接费用（一期） 500 000

——开发间接费用（二期） 200 000

贷：开发间接费用 700 000

## 六、筹资业务及资本化借款费用归集

### （一）业务描述。

房地产开发项目通常开发周期长、资金投入大，房地产开发企业可通过多种筹资渠道来满足开发建设阶段的高额资金需求，常见的筹资业务包括向银行等金融机构申请项目开发贷款、在公开市场发行公司债券或中期票据，以及通过信托等非标渠道获取成本相对较高的资金等。这类融资普遍具有规模大、期限长（需匹配项目开发周期）以及增信要求严格等特点，是企业解决建设阶段资金需求的主要外部融资来源。

### （二）会计处理。

房地产开发企业应当根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号，以下简称借款费用准则）规定，对筹资业务中发生的借款费用进行会计处理。本节仅阐述符合资本化条件的借款费用相关会计处理，对于不符合资本化条件的借款费用，通常应当作费用化处理。

为开发符合资本化条件的房屋建筑物所发生的、符合资本化条件的借款费用，应当按照借款费用准则计算确定计入该开发项目成本的金额：

一是关于符合借款费用资本化条件的资产。房地产开发企业建造房屋建筑物对外出售的，往往需要经过相当长时间（一年以上）的建造过程，才能达到预定可销售状态，因此房地产开发企业的存货通常属于符合借款费用资本化条件的资产。与非房地产开发企业不同的是，房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本（而非作为无形资产单独确认），因此房地产开发企业应当以包括土地使用权支出的建造成本为基础，确定应予资本化的借款费用金额。

二是关于资本化期间。借款费用准则对借款费用资本化的开始、暂停和停止时点作出了规定，只有发生在资本化期间的借款费用才能资本化。关于开始时点，应同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。关于暂停时点，符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。房地产开发项目中可预见的、属于开发过程必要组成部分的阶段性停工（如北方寒冷天气导致的冬季施工暂停），属于正常中断，相关借款费用无需暂停资本化。关于停止时点，房屋建筑物达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。如果所购建的房屋建筑物的各部分分别建造、分别完工的，房地产开发企

业应当区别情况界定借款费用停止资本化的时点。

**三是关于资本化金额。**在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，根据一般借款和专门借款等不同情况各有其计量要求，房地产开发企业应当根据借款费用准则有关规定予以计算确定。

### **1. 取得项目开发借款。**

会计分录：

借：银行存款

贷：长期借款/应付债券等——本金

### **2. 按月计提未付利息。**

会计分录：

借：开发成本——资本化借款费用

财务费用（如有）

贷：长期借款/应付债券等——应计利息

### **3. 按期支付利息。**

会计分录：

借：长期借款/应付债券等——应计利息

贷：银行存款

## **七、存货减值的计提、转回及转销**

### **（一）业务描述。**

房地产开发企业的存货主要包括在建开发成本、已完工开发产品、拟开发土地等，其价值受市场行情、项目开发进度等因素影响，存货的可变现净值可能低于其账面成本，此

时应当计提存货减值。存货可能发生减值的常见情形包括项目周边竞品价格持续下跌、销售去化速度显著放缓、市场需求萎缩等。

## **（二）会计处理。**

**一是关于存货减值的计提。**资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。房地产开发企业对于已完工开发产品，在正常生产经营过程中以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值；对于处于在建状态的开发成本，在正常生产经营过程中以所开发项目的估计售价减去至项目完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。对于存货可变现净值的估计，可详见本手册第五章行业重要会计估计“第一节存货减值”。

**二是关于存货减值的转回。**资产负债表日，以前减记存货价值的影响因素已经消失的，房地产开发企业应当将此前减记的金额予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

**三是关于存货减值的转销。**房地产开发企业结转出售存货成本时，如果销售的存货已经计提了存货跌价准备，需要结转相应的存货跌价准备。已售项目存货结转营业成本时，应复核是否有对应的存货跌价准备，按相应的结转开发产品类型、结转面积等，计算应转销的存货跌价准备。

### **1. 计提存货跌价准备。**



会计分录：

借：资产减值损失——存货减值损失

贷：存货跌价准备

## **2. 转回存货跌价准备。**

会计分录：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失——存货减值损失

## **3. 转销存货跌价准备。**

会计分录：

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本

# **第三节 预售阶段**

## **一、房屋认购**

### **（一）业务描述。**

房屋认购是商品房预售的起始环节，发生在房地产开发企业取得《商品房预售许可证》（以下简称“预售证”）之后、正式签订《商品房买卖合同》之前。该阶段旨在锁定意向客户（又称买受人、购房人），逐步确立买卖关系，为后续合同签订与履约奠定基础。

房地产开发企业可以在取得预售证之后向意向客户收取认筹金，认筹金仅表示客户为取得意向房源的优先选择权（排队权）而支付的诚意金，如最终未能成功选房，房地产开发企业需退还认筹金。

## **（二）会计处理。**

房地产开发企业收取认筹金时，将实际收到的认筹金计入“其他应付款——购房意向金”科目；退还认筹金时，冲回“其他应付款——购房意向金”科目中的相应金额。

### **1. 收取认筹金。**

会计分录：

借：银行存款

贷：其他应付款——购房意向金

### **2. 退还认筹金。**

会计分录：

借：其他应付款——购房意向金

贷：银行存款

## **二、房屋预售**

### **（一）业务描述。**

根据《商品房销售管理办法》（中华人民共和国建设部令〔2001〕第88号），商品房销售包括商品房现售和预售，其中，商品房预售是指房地产开发企业将正在建设中的商品房预先出售给买受人，并由买受人支付定金或者房价款的行为。

商品房预售实行预售许可制度，商品房预售条件及商品房预售许可证明的办理程序，按照《城市房地产开发经营管理条例》和《城市商品房预售管理办法》等有关规定执行。

房地产开发企业向县级以上人民政府房产管理部门办理预售登记，取得预售证后可进行房屋预售。

在预售过程中，房屋价款的收取通常分为以下阶段：

### 1. 定金。

客户选定房源后，与房地产开发企业签订《认购意向书》（以下简称“认购书”），房地产开发企业可以按照认购书的约定向客户收取定金。

### 2. 房价款。

房地产开发企业在与客户签订认购书后，买卖双方进入《商品房买卖合同》签订阶段。在此阶段，企业可能收取客户支付的首期规定的房价款（以下简称“首付款”）、按揭款、分期支付或一次性支付的购房全款。

其中，按揭款是指在商品房销售过程中，买受人为履行购房款支付义务而向银行借入的按揭贷款。根据《城市房地产抵押管理办法（2021 修改）》（中华人民共和国建设部令第 56 号，住房和城乡建设部令第 52 号修改）第三条，预购商品房贷款抵押（即按揭贷款）指购房人支付首期规定的房价款后，以所购房屋作为抵押物向银行申请贷款，由贷款银行代其向房地产开发企业支付其余的购房款，将所购商品房抵押给贷款银行作为偿还贷款履行担保的行为。

根据现行监管规定，房地产开发企业在商品房预售过程中，收取购房人支付的定金、首付款、商业银行发放的按揭贷款和其他形式购房款等商品房预售资金，应存入商品房预

售资金监管专用账户。房地产开发企业使用预售监管资金，应符合住房资金监管机构（含住房公积金管理机构等）的资金监管要求。

## （二）会计处理。

在商品房预售模式下，会计处理的重点问题之一是判断收入确认应当采用时段法还是时点法。根据收入准则第十一条有关规定，满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，否则属于在某一时点履行履约义务：一是客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；二是客户能够控制企业履约过程中在建的商品；三是企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。对于该判断，房地产开发企业应当根据收入准则规定，并结合商品房预售业务实质进行综合分析。

1. 商品房在建期间，买受人（购房人）尚未取得相关商品房的法定所有权，亦无法对相关商品房进行使用、抵押、出租等活动，这表明买受人不能够在建造商品房的同时即取得并消耗商品房所带来的经济利益。

2. 商品房建造期间，买受人无法将在建商品房用于出售或抵押，也无权主导房屋的建设、改变房屋设计或用途，因此，买受人不能够控制房地产开发企业履约过程中在建的商品房。

3. 通常《商品房买卖合同》约定买受人与房地产开发企

业销售的商品房为指定楼栋门牌号的唯一房屋单位，该指定商品房具有不可替代用途。但是，在判断房地产开发企业是否能够在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项时需要重点考虑以下事项：如果购房合同约定，客户或其他方原因终止合同仅需支付一定金额或一定比例的违约金，且相关法律法规不支持房地产开发企业对已发生成本和合理利润主张收款权的，表明违约金无法补偿房地产开发企业已经发生的成本和合理利润，不满足在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项的条件。

基于上述分析，在通常情况下，商品房预售业务不满足在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务，应当采用时点法在控制权转移时确认收入。房地产开发企业在转让承诺的商品房控制权之前已收取的预售款项（不含增值税部分），应确认为合同负债。

**【例 6】**甲公司是一家中国境内的房地产开发企业，在中国境内从事房地产住宅项目的开发与销售。甲公司于 2×20 年 1 月通过招拍挂取得一块土地使用权，并在该块土地上开发 A 小区商品房，于同年 10 月取得预售许可证之后开始预售 A 小区商品房，预计将于 2×22 年 6 月竣工后交付给客户。

2×21 年 3 月 1 日，甲公司和某客户签订商品房买卖合同，将 A 小区的一套商品房预售给购房人该客户（买受人，下同），付款方式为客户于合同签订日一次性全额支付合同价款。合同的主要条款约定如下：

1. 甲公司向该客户预售的商品房为：A 小区 1 号楼 1 单元 3 层 303 室；

2. 甲公司不能将该商品房出售给合同约定的购房人之外的其他方；

3. 该商品房应于 2×22 年 7 月 31 日前交付给购房人，该商品房在建期间购房人不拥有该商品房的法定所有权，不能将在建商品房用于出售或抵押；

4. 在下列情形下购房人有权解除合同：（1）购房人所购商品房套内建筑面积误差比绝对值超过 3%；（2）甲公司逾期交房超过 30 天；（3）房屋交付后，主体结构质量不合格。除上述情形外，如果购房人单方要求解除合同，应当向甲公司支付合同价款的 20% 作为违约金。

本例中，甲公司的履约义务为向指定购房人销售建造的商品房，针对该项履约义务：（1）甲公司负责建造商品房，商品房在建期间购房人尚未取得相关商品房的法定所有权，购房人并不能够在甲公司建造商品房的同时即取得并消耗甲公司建造商品房所带来的经济利益。（2）甲公司在其自己拥有土地使用权的土地上建造商品房，商品房建造期间购房人尚未取得相关商品房的法定所有权，无法将该在建商品房用于出售或抵押，也无权主导房屋的建设、改变房屋设计或用途，表明购房人不能主导该商品房的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此，购房人不能够控制甲公司履约过程中在建的相关商品房。（3）合同约定购房人与甲公司销

售的商品房为指定楼栋门牌号的唯一房屋单位，甲公司不能替换向购房人预售的房屋单位，也不能再与购房人之外的其他方签订该指定商品房的买卖合同，甲公司将按照合同约定建造房屋并按期交付给购房人，因此，该指定商品房具有不可替代用途。但是，如果购房人单方要求解除合同，仅需向甲公司支付合同价款的 20% 作为违约金，表明甲公司并不能够在整个合同期间内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。综合上述情况，甲公司该商品房预售业务不满足在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务，甲公司应当在购房人取得该指定商品房控制权时（通常为交付商品房时）确认收入。

需要注意的是，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，除非房地产开发企业有权保留预售房款全额并无需返还，且有相关法律法规支持的，才表明房地产开发企业能够满足“在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件；在我国相关法律法规下，即使在商品房买卖合同中没有约定解约条款，按照《最高人民法院关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，购房人支付的违约金金额通常并不能补偿在整个合同期间内任一时点房地产开发企业就累计至今已完成的履约部分已发生的成本和合理利润。

## 1. 收取定金。

定金是买卖双方签订项目认购书时，为担保正式缔约而收取的款项。在行业惯例中，通常认为在客户缴纳定金时，符合收入准则的“合同”即已成立，因此房地产开发企业收取的定金或由认筹金转化的定金大多通过“合同负债”科目核算。

房地产开发企业收取的定金在正式签订购房合同后将转化为客户的购房款，转化前的定金与转化后的购房款均包含增值税额。为此，房地产开发企业应当将收到房款的客户对价部分和增值税额分别进行核算，前者应当计入“合同负债”科目核算；关于后者的处理，由于房地产开发企业在预售阶段收到房款时，通常尚未达到增值税纳税义务时点，因此在实务中相应的增值税部分通常通过“应交税费——待转销项税额”科目核算。

### （1）签订认购书，收取定金。

会计分录：

借：银行存款

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

### （2）已收取的认筹金转为定金。

会计分录：

借：其他应付款——购房意向金

贷：合同负债



## 应交税费——待转销项税额

### 2. 收取房价款。

房地产开发企业收到的首付款、按揭款、分期支付或一次性支付的购房全款，均应按照合同负债有关规定进行相关会计处理，将实际收到房屋首付款、按揭款、分期支付或一次性支付的购房款（不含增值税部分）计入“合同负债”科目，将相应的增值税部分计入“应交税费——待转销项税额”科目。

会计分录：

借：银行存款

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

### 三、客户违约金

#### （一）业务描述。

依据《中华人民共和国民法典》（中华人民共和国主席令第四十五号）第 585 条，当事人可以约定一方违约时应当根据违约情况向对方支付一定数额的违约金，也可以约定因违约产生的损失赔偿额的计算方法。在房地产开发企业与客户签订《商品房买卖合同》后，若不存在解除合同的法定或约定事由，由客户单方面要求解除合同，此时客户的行为构成违约。房地产开发企业可以根据《商品房买卖合同》的约定，向客户收取一定金额或按照总房款一定比例计算的违约金，并将已经预收的房款扣除违约金后的剩余款项，退还客

户并办理退房手续。

## **（二）会计处理。**

房地产开发企业在上述情形下收取的客户违约金，通常是一种偶然的、非经常性的利得，并非与客户之间交易价格的组成部分，也不构成房地产开发企业的日常活动，因此收取的此类客户违约金通常计入“营业外收入”科目。

关于上述情形具体的账务处理，客户在预售阶段违约退房时，房地产开发企业应按照已经收到的房款，借记“合同负债”与“应交税费——待转销项税额”科目；将按购房合同约定需扣除的违约金，贷记“营业外收入”科目；差额为需退还客户的购房款，贷记“银行存款”等科目。

会计分录：

借：合同负债

    应交税费——待转销项税额

    贷：营业外收入——违约赔偿收入

        银行存款等

## **四、销售佣金的处理**

### **（一）业务描述。**

销售佣金，是指房地产开发企业为促成商品房销售，在本企业销售人员或委托的第三方代理（中介机构或个人）达成房屋销售后，按房价款一定比例或固定金额向其支付的报酬。

### **（二）会计处理。**

房地产开发企业为房屋销售发生的销售佣金，属于为取得合同而发生、预计能够收回的增量成本，并考虑到房地产开发周期较长（通常长于1年）的特点，通常能够满足收入准则第二十八条中的相关资本化条件。因此，房地产开发企业通常应当将预售环节发生的销售佣金予以资本化处理，作为合同取得成本确认为一项资产。

会计分录：

借：合同取得成本

    应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付账款/应付职工薪酬等

**【例7】**甲企业为从事房地产开发的企业，为增值税一般纳税人，开发经营某房地产项目并发生以下事项：

2×22年9月1日，取得该项目预售证后，开始推介房屋并对意向客户收取认筹金，认筹金为每套5万元（含增值税，下同），当日分别收取客户A和客户B认筹金各5万元。

2×22年10月1日，该项目正式开盘销售，客户A选中意向房源，同日签订《认购意向书》，约定认筹金转为定金，额外支付定金5.9万元；客户B因未选到适合的房源，申请退还认筹金；客户C当日选中意向房源，支付了10.9万元作为购房定金。

2×22年10月8日，客户A和客户C正式签订《商品房买卖合同》，选定的房屋总价款分别为545万元和654万元，缴纳房屋总价款的20%作为首付款，已经支付的定金转化为

首付款，剩余首付款也于同日支付。

2×22 年 10 月 20 日，客户 C 违约要求退房，依合同约定扣除违约金 20 万元，将剩余款项退还至客户 C 并办理退房手续。

2×22 年 10 月 31 日，甲企业收到银行代客户 A 支付剩余 80% 的按揭房款。

根据房屋销售代理协议约定，甲企业在与客户 A 签订《商品房买卖合同》并收到其支付的全部房价款后，应支付销售代理机构佣金 2.12 万元。甲企业于 2×22 年 10 月 31 日取得了相关销售代理费的增值税专用发票，发票注明代理费金额 2 万元，增值税额 0.12 万元，并于 2×22 年 11 月 5 日支付，不考虑除增值税以外其他相关税费。

会计分录如下：

（1）2×22 年 9 月 1 日，收取客户 A 和客户 B 认筹金。

借：银行存款	100 000
贷：其他应付款——购房意向金——客户 A	50 000
——购房意向金——客户 B	50 000

（2）2×22 年 10 月 1 日，项目开盘预售。

借：其他应付款——购房意向金——客户 A	50 000
——购房意向金——客户 B	50 000
银行存款	168 000
贷：合同负债——客户 A	100 000
——客户 C	100 000

应交税费——待转销项税额 18 000

银行存款 50 000

(3) 2×22 年 10 月 8 日, 与客户签订《商品房买卖合同》并收到 20% 首付款。

收到客户 A 支付房屋首付款应确认合同负债  
 $=545 \times 20\% \div (1+9\%) - 10 = 90$  (万元)

收到客户 C 支付房屋首付款应确认合同负债  $=654 \times 20\% \div (1+9\%) - 10 = 110$  (万元)

借: 银行存款 2 180 000

贷: 合同负债——客户 A 900 000

——客户 C 1 100 000

应交税费——待转销项税额 180 000

(4) 2×22 年 10 月 20 日, 客户 C 违约退房。

借: 合同负债——客户 C 1 200 000

应交税费——待转销项税额 108 000

贷: 营业外收入——违约赔偿收入 200 000

银行存款 1 108 000

(5) 2×22 年 10 月 31 日, 收到客户 A 按揭房款。

收到银行代客户 A 支付房屋按揭款应确认合同负债  
 $=545 \times 80\% \div (1+9\%) = 400$  (万元)

借: 银行存款 4 360 000

贷: 合同负债——客户 A 4 000 000

应交税费——待转销项税额 360 000

(6) 2×22 年 10 月 31 日, 发生销售代理费。

借: 合同取得成本	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 200
贷: 应付账款	21 200

(7) 2×22 年 11 月 5 日, 支付销售代理费。

借: 应付账款	21 200
贷: 银行存款	21 200

## 第四节 竣工交付阶段

### 一、开发成本的分配与结转

#### (一) 业务描述。

在房地产项目开发建设完工时, 企业应根据各成本核算对象, 将归集的开发成本按照既定的分配方法和标准进行分配。其主要目的是合理确定同一开发项目内不同业态的成本单位造价(单方成本), 为后续的收入确认及成本结转奠定基础。

#### (二) 会计处理。

房地产开发企业开发的产品, 达到预定可销售状态(通常指建造完工达到现房状态, 并非可进行预售, 下同)时, 按实际成本, 借记“开发产品”科目, 贷记“开发成本”科目。

#### 1. 确定成本核算对象。

房地产开发企业在确定成本核算对象时, 应重点考虑以下几个因素:

（1）是否可经营或可销售。

能够直接用于经营或销售的开发产品，应作为独立的成本核算对象。不能直接经营或销售的（如配套设施），应作为过渡性成本对象归集成本，并合理分摊至相关可经营或可销售对象。

（2）是否同类合并。

对于处于同一开发地点、预计竣工时间相近、且产品结构类型无明显差异的群体开发项目（如成片标准住宅），可以合并作为一个成本核算对象进行核算。

（3）是否显著差异区分。

当开发产品的不同组成部分在以下任一维度存在显著差异时，可分别作为独立的成本核算对象。

①功能独立性：组成部分相对独立且承担明显不同的使用功能（如商业裙楼、住宅楼、独立车库等）。

②价值差异性：因产品类型或功能不同导致预期售价存在显著差异（如普通住宅、别墅、商铺等）。

③成本差异性：因建筑设计、施工标准、材料选用等差异可能导致建造成本产生显著差异（如精装房、毛坯房，高层、多层等）。

## 2. 成本分摊方法。

《企业产品成本核算制度（试行）》第四十三条规定，房地产开发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。本手册结合现行有效做法，参考《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第二十九条，按照受益性原则，对分摊方法进行进一步介绍。

（1）占地面积法。指按已动工开发成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配。一次性开发的，按某一成本对象占地面积占全部成本对象占地总面积的比例进行分配。分期开发的，首先按本期全部成本对象占地面积占开发用地总面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象占地面积占期内全部成本对象占地总面积的比例进行分配。期内全部成本对象应负担的占地面积为期内开发用地占地面积减除应由各期成本对象共同负担的占地面积。

（2）建筑面积法。指按已动工开发成本对象建筑面积占开发用地总建筑面积的比例进行分配。一次性开发的，按某一成本对象建筑面积占全部成本对象建筑面积的比例进行分配。分期开发的，首先按期内成本对象建筑面积占开发用地计划建筑面积的比例进行分配，然后再按某一成本对象建筑面积占期内成本对象总建筑面积的比例进行分配。

（3）直接成本法。指按期内某一成本对象的直接开发成本占期内全部成本对象直接开发成本的比例进行分配。

（4）预算造价法。指按期内某一成本对象预算造价占期内全部成本对象预算造价的比例进行分配。



房地产开发企业应当根据不同成本核算对象的价值差异特征，综合考虑成本性质、受益对象以及内外部报告要求，组合运用上述方法或其他合理方法中的一种或多种方法，确保对成本进行科学、合理的分摊。

### 3. 成本结转。

房地产开发企业在结转开发成本时，应当依据已确定的成本核算对象，将开发成本分配至对应的产品成本核算对象。通常情况下，房地产开发项目（或分期）在完工达到预定可销售状态，并完成开发成本的结转后，“开发成本”科目应无余额。

实务中，房地产开发企业在成本结转时点可能尚未完成全部成本结算，企业应基于该项目（或分期）达到预定可销售状态时最可靠的成本进行暂估。此外，如果根据规划要求配建的公共配套设施等尚未完工（如分期开发项目，一期已达到预定可销售状态，位于项目二期的业主共用幼儿园尚未完工），在这种情况下，公共配套应属于业主共有部分，相关建设成本亦需合理估计并分摊至当期结转产品中。结转开发产品后，实际结算成本与暂估金额存在差异的，应持续依据实际情况进行调整。

会计分录：

借：开发产品——住宅  
                    ——商铺  
                    ——车位

贷：开发成本

【例 8】甲公司开发的房地产项目于 2×25 年 6 月达到预定可销售状态，并于当月完成竣工验收备案。项目开发用地总面积 6 万平方米，可售面积 12 万平方米。其中，地上计容积率建筑面积<sup>5</sup>10 万平方米，包括住宅楼占地面积 1.8 万平方米，建筑面积 9 万平方米；独立商业楼占地面积 0.2 万平方米，建筑面积 1 万平方米。不计容积率的地下停车位建筑面积 2 万平方米。项目共计发生土地成本 6 亿元，其他开发成本 6 亿元。

假设甲公司按照不同业态（即产品类型）分别作为成本核算对象，土地成本与容积率紧密相关，故土地成本仅在地上计容业态分摊，地下不计容的车位不分摊土地成本。甲企业选用占地面积法作为土地成本的分摊方法，采用建筑面积法作为其他开发成本的分摊方法，不考虑税费及其他影响因素。

（1）分摊住宅成本。

分摊土地成本=60 000×1.8÷（1.8+0.2）=54 000（万元）

分摊其他开发成本=60 000×9÷（9+1+2）=45 000（万元）

住宅业态总成本=54 000+45 000=99 000（万元）

住宅业态单方成本=99 000÷9=11 000（元/平方米）

（2）分摊独立商业成本。

分摊土地成本=60 000×0.2÷（1.8+0.2）=6 000（万元）

---

<sup>5</sup> 计容积率建筑面积：指项目用地范围内，计入容积率指标的建筑面积。

分摊其他开发成本=60 000×1÷(9+1+2)=5 000(万元)

商业业态总成本=6 000+5 000=11 000(万元)

商业业态单方成本=11 000÷1=11 000(元/平方米)

(3) 分摊地下车位成本。

分摊其他开发成本=60 000×2÷(9+1+2)=10 000(万元)

地下车位业态单方成本=10 000÷2=5 000(元/平方米)

会计分录如下:

借: 开发产品——住宅	990 000 000
——商业	110 000 000
——车位	100 000 000
贷: 开发成本	1 200 000 000

## 二、收入确认

### (一) 业务描述。

房地产开发企业的主要收入来源是房屋销售,具体包括预售和现房销售两种核心模式。此外,企业还可能提供增值服务作为辅助性收入来源。

1. 房屋预售是指在房屋竣工交付前进行的销售行为,买卖双方签订预售合同时,房屋面积是根据规划设计图纸预测的。待房屋竣工后,由具备资质的房产测绘机构进行实地测量。

商品房买卖中,面积补差款的收取或退还通常发生在预售房屋交付时,因房产测绘机构实测的建筑面积(或套内建筑面积)与合同约定面积存在差异,买卖双方依据合同约定

或法定规则进行价款差额结算的行为。《商品房买卖合同》未载明合同约定面积与产权登记面积发生误差的处理方式的，应根据《商品房销售管理办法》第二十条的规定，面积误差比绝对值在3%以内（含3%）的，据实结算房价款。面积误差比绝对值超出3%时，买受人有权退房。房地产开发企业根据实测报告应向客户收取或退还的面积补差款项也应比照房款进行会计处理。

2. 现房销售是指房地产开发企业将竣工验收合格的商品房出售给买受人，其特点是房屋的物理形态、质量、面积（以实测为准）均已确定，购房人可以实地查看，合同约定的面积即为最终交付面积，通常不涉及交付时的面积补差问题（除非合同有特殊约定）。

3. 增值服务是指房地产开发企业在销售房屋过程中，向购房人提供的、超出交付标准的额外有偿服务，例如装修服务等。

## **（二）会计处理。**

### **1. 销售房屋。**

对于销售房屋这一核心业务，无论是预售还是现房销售模式，房地产开发企业均应当在客户取得相关房屋控制权的时点确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。房地产开发企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该

控制权。基于该原则，房地产开发企业通常在交付商品房时确认收入。

会计分录：

借：合同负债/银行存款

    应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入

    应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

    贷：开发产品

**【例 9】**甲公司是一家中国境内从事房地产开发的企业。甲公司开发的 A 项目以预售的方式与客户成交一套房屋，房屋总价款为 545 万元（含增值税），该套房屋总成本 400 万元（不含增值税）；2×22 年 8 月 1 日，甲公司收到房屋总价款的 20%作为购房首付款，同日与客户签订了《房屋买卖合同》，2×22 年 9 月 1 日收到剩余 80%的按揭房款。A 项目于 2×24 年 4 月 1 日完工（达到预定可销售状态）并取得实测报告，根据实测面积，客户需补缴面积补差款 1.09 万元（含增值税）。2×24 年 4 月 30 日公司收齐补差款后，将该套房屋交付至客户。假设甲公司销售不动产适用的增值税税率为 9%，不考虑其他影响因素。

本例中，甲公司通过预售方式，在向客户转让商品（房屋）之前，收取了客户支付的合同对价。其中，仅商品（房屋）价款部分代表甲公司已收客户对价而应向客户转让商品

(房屋)的义务,应确认为合同负债,对价中增值税的部分,不符合合同负债的定义,不应确认为合同负债。

甲公司会计分录如下:

(1) 2×22年8月1日,签约并收到20%房屋首付款。

应确认合同负债=545×20%÷(1+9%)=100(万元)

借: 银行存款	1 090 000
贷: 合同负债	1 000 000
应交税费——待转销项税额	90 000

(2) 2×22年9月1日,收到按揭房款。

应确认合同负债=545×80%÷(1+9%)=400(万元)

借: 银行存款	4 360 000
贷: 合同负债	4 000 000
应交税费——待转销项税额	360 000

(3) 2×24年4月30日,收到面积补差款。

应确认合同负债=1.09÷(1+9%)=1(万元)

借: 银行存款	10 900
贷: 合同负债	10 000
应交税费——待转销项税额	900

(4) 2×24年4月30日,将房屋交付给客户。

客户取得该商品房控制权,甲公司应就销售该套房屋确认收入。

借: 合同负债	5 010 000
应交税费——待转销项税额	450 900

贷：主营业务收入 5 010 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 450 900

同时，结转相关成本至损益。

借：主营业务成本 4 000 000

贷：开发产品 4 000 000

【例 10】2×24 年 3 月 1 日，从事房地产开发经营的甲公司销售一套已完工的现房，房屋定价为 545 万元(含增值税)，该套房屋成本 400 万元(不含增值税)；客户分期付款，2×24 年 3 月 1 日签约时支付房屋总价款的 20%作为首付款，公司于 2×24 年 4 月 1 日收到剩余 80%房款，同日，将房屋交付给客户。假设甲公司销售不动产适用的增值税税率为 9%，不考虑其他影响因素。

甲公司会计分录如下：

(1) 2×24 年 3 月 1 日，甲公司与客户签约并收到 20%首付款。

应确认合同负债=545×20%÷(1+9%)=100(万元)

借：银行存款 1 090 000

贷：合同负债 1 000 000

应交税费——待转销项税额 90 000

(2) 2×24 年 4 月 1 日，甲公司收到剩余房款并将房屋交付给客户。

借：银行存款 4 360 000

合同负债 1 000 000

应交税费——待转销项税额	90 000
贷：主营业务收入	5 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	450 000

同时，结转相关成本至损益。

借：主营业务成本	4 000 000
贷：开发产品	4 000 000

## 2. 为购房人提供装修等服务。

为业主提供装修服务，且未形成独立的单项履约义务的，例如购房合同约定精装交付时，房地产开发企业按照《商品房买卖合同》约定的装修标准，提供统一的装修服务。此时，装修服务与销售房屋通常视为同一项履约义务，在精装修房屋交付时确认收入，会计分录见本节“二、收入确认（二）会计处理 1. 销售房屋”。

为业主提供装修服务，且形成独立的单项履约义务的，例如客户可以单独选择购买精装加载包（通常超过同批《商品房买卖合同》中统一约定的装修标准）等。此时，客户购买的装修服务为房地产开发企业有偿提供的增值服务，房地产开发企业应将装修服务按照单独提供一项履约义务进行处理，并根据合同约定判断装修服务属于在某一时段内履行，还是在某一时点履行的履约义务。如果属于在某一时段内履行的履约义务，通常采用投入法来确定履约进度，对应的装修成本须在房屋开发成本之外单独归集核算，账务处理为：



(1) 收到业主缴纳的装修款项。

会计分录：

借：银行存款

    贷：合同结算——价款结算

        应交税费——待转销项税额

(2) 发生与装修业务有关的成本支出。

会计分录：

借：合同履约成本

    应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款/应付账款等

(3) 按照工程进度确认收入，同时结转相应成本。

会计分录：

借：合同结算——收入结转

    应交税费——待转销项税额

    贷：其他业务收入/主营业务收入

        应交税费——应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本/主营业务成本

    贷：合同履约成本

### 三、代收业主款项

#### (一) 业务描述。

房地产开发企业通常受托向业主代收住房专项维修基金、契税、产权登记费、水电费、能源设备初装费等款项，并代付给有关单位（如房管部门、电力公司等）。

## **（二）会计处理。**

代收业主款项属于代收代付性质，形成企业的流动负债，在相应往来科目“其他应付款”中核算。

### **1. 代收款项。**

会计分录：

借：银行存款

贷：其他应付款——代收代付款项

### **2. 支付代收款项。**

会计分录：

借：其他应付款——代收代付款项

贷：银行存款

根据各地的政策要求与交易习惯，若企业需要先行垫付，再向业主收取的有关款项，则垫付时在相应往来科目“其他应收款”中核算。

## **四、其他业务收入**

### **（一）业务描述。**

除主营业务活动以外，房地产开发企业确认的其他经营活动实现的收入通常包括：出租或出售投资性房地产、提供咨询服务、销售原材料等。

### **（二）会计处理。**

房地产开发企业出租或出售投资性房地产、提供咨询服务、销售材料等其他不属于主营业务活动实现的收入应通过“其他业务收入”科目核算。

会计分录：

借：银行存款/应收账款等

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本

贷：投资性房地产/投资性房地产累计折旧（摊销）

应付职工薪酬

原材料等

## 五、销售退回

### （一）业务描述。

销售退回，是指房地产项目完成竣工验收备案并交付购房人后，因特定法定或约定事由导致交易撤销，购房人将房屋退还开发企业、企业返还购房款项的行为。

### （二）会计处理。

在房屋控制权转移至购房人之前发生的退房不属于销售退回。对于购房人取得房屋控制权之后，因合同变更或其他特殊原因形成的销售退回，房地产开发企业应在发生销售退回时，冲减退回房屋对应的收入，并转回相应成本、税费等。

会计分录：

借：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款/应收账款等

借：开发产品

贷：主营业务成本

## **六、资本化销售佣金的摊销**

### **（一）业务描述。**

对于预售环节作为合同取得成本进行资本化处理的销售佣金（见本章第三节预售阶段“四、销售佣金的处理”），涉及到后续摊销计入当期损益的会计处理。

### **（二）会计处理。**

对房地产开发企业而言，销售佣金作为商品房销售合同的合同取得成本，应当采用与相关房屋的收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。具体而言，房地产开发企业通常在房屋交付、确认收入时，将相应的合同取得成本结转至销售费用。

会计分录：

借：销售费用

贷：合同取得成本

## **七、存货转为投资性房地产**

### **（一）业务描述。**

作为存货的房地产转换为投资性房地产，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，相应地将存货转换为投资性房地产。此类转换通常发生于以下场景：

一是持租代售，即在市场去化压力较大时，企业决策将

滞销房源转为租赁物业，以获取稳定现金流。

**二是资产优化**，即核心地段物业预期存在显著的增值潜力，企业主动由“开发销售”转向“持有并以经营租赁方式对外出租”。

**三是政策驱动**，即企业响应政府“商改租”、“工改租”等存量盘活政策，将存量房产改造为租赁住房。

需要说明的是，房地产开发企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产开发企业的存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让该企业开发的土地，也不得将其确认为投资性房地产。

## **（二）会计处理。**

房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，相应地将存货转换为投资性房地产。这种情况下，转换日通常为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。一般而言，如果企业自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，且企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转换为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。

企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，当有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值

模式进行后续计量。企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足下列两个条件：（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。这两个条件必须同时具备，缺一不可。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

### 1. 采用成本模式计量。

#### （1）投资性房地产的初始计量。

企业将作为存货的房地产转换为投资性房地产，采用成本模式计量时，应当按该项存货在转换日的账面价值，借记“投资性房地产”科目，原已计提存货跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。

会计分录：

借：投资性房地产——成本  
    存货跌价准备  
    贷：开发产品

#### （2）投资性房地产的后续计量。

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》（财会〔2006〕3号，以下简称固定资产准则）或《企业会计准则第6号——无形

资产》（财会〔2006〕3号）的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销。通常情况下，投资性房地产的租金收入应当计入“其他业务收入”科目，对应的成本借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。但若投资性房地产构成企业的主营业务，则可通过“主营业务收入”和“主营业务成本”科目核算相关损益。投资性房地产的减值应当适用《企业会计准则第8号——资产减值》（财会〔2006〕第3号，以下简称资产减值准则）的有关规定进行会计处理，如果资产负债表日存在减值迹象，且经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，如果已经计提减值准备的投资性房地产的价值后续得以恢复，此前计提的减值不得转回。

会计分录：

①按期（月）计提折旧或摊销。

借：其他业务成本——租赁成本等

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

②计提减值准备。

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

（3）投资性房地产的处置。

当采用成本模式进行后续计量的投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该投资性房地产。

处置此类投资性房地产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费”等科目。按该项投资性房地产的累计折旧，借记“投资性房地产累计折旧”科目；按该项投资性房地产的账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按其差额，借记“其他业务成本”等科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

会计分录：

借：银行存款

贷：其他业务收入等

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本等

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产——成本

**【例 11】**甲企业是从事房地产开发业务的企业，其持有原用于销售的一栋写字楼，计划改变用途用于出租经营。2×20 年 4 月 1 日与乙企业签订了租赁协议，租赁期开始日为 2×20 年 4 月 1 日，租赁期为 5 年，由 2×20 年 4 月 1 日至 2×25 年 3 月 31 日。月租金 150 万元/月，乙企业每月通过银行存款转账支付。2×20 年 4 月 1 日该写字楼的账面余额 55 000 万元，已计提存货跌价准备 1 000 万元。

假设甲企业的主营业务不包括资产租赁，甲企业按照直线法对出租的办公楼计提折旧，预计剩余使用寿命为 36 年，



预计净残值为零，不考虑增值税等其他因素影响。

2×25 年 4 月 1 日甲企业将该栋写字楼出售给丙企业，合同价款为 4.75 亿元，丙企业已用银行存款付清。

本例中，甲企业将自行开发建设的写字楼以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产，转换日为房地产的租赁期开始日。

(1) 2×20 年 4 月 1 日，甲企业将写字楼用于租赁。

借：投资性房地产——成本	540 000 000
存货跌价准备	10 000 000
贷：开发产品	550 000 000

(2) 甲企业按照直线法对出租的办公楼计提折旧，每月计提折旧  $54\,000 \div 36 \div 12 = 125$ （万元）。

计提办公楼折旧的会计分录如下：

借：其他业务成本——租赁成本	1 250 000
贷：投资性房地产累计折旧	1 250 000

(3) 甲企业每月确认租赁收入时，会计分录如下：

借：银行存款	1 500 000
贷：其他业务收入——租赁收入	1 500 000

(4) 2×25 年 4 月 1 日，甲企业会计分录如下：

借：银行存款	475 000 000
贷：其他业务收入	475 000 000

确认投资性房地产累计折旧 =  $125 \text{ 万元} \times (12 \times 5) = 7500$   
(万元)

借：其他业务成本	465 000 000
投资性房地产累计折旧	75 000 000
贷：投资性房地产——成本	540 000 000

## 2. 采用公允价值模式计量。

### （1）投资性房地产的初始计量。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目；原已计提存货跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目；按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

会计分录：

借：投资性房地产——成本  
    存货跌价准备  
    公允价值变动损益  
    贷：开发产品

或

借：投资性房地产——成本  
    存货跌价准备  
    贷：开发产品  
        其他综合收益

## （2）投资性房地产的后续计量。

投资性房地产采用公允价值模式计量的，不计提折旧，应当以资产负债表日的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于其账面余额的差额做相反的分录。

会计分录：

①资产负债表日，当投资性房地产的公允价值高于其账面余额时。

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

②资产负债表日，当投资性房地产的公允价值低于其账面余额时。

借：公允价值变动损益

贷：投资性房地产——公允价值变动

## （3）投资性房地产的处置。

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产被处置时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费”等科目。按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产——成本”科目、贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目；同时，按该项投资性房地产已确认的累计公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”

科目，贷记或借记“其他业务成本”科目。按该项投资性房地产在转换日记入其他综合收益的金额，借记“其他综合收益”科目，贷记“其他业务成本”科目。

会计分录：

借：银行存款

公允价值变动损益（借或贷）

其他综合收益

其他业务成本

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动（借或贷）

其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

**【例 12】**甲企业是从事房地产开发业务的企业，其持有原用于销售的一栋写字楼，计划改变用途用于出租经营。2×20 年 4 月 1 日与乙企业签订了租赁协议，租赁期开始日为 2×20 年 4 月 1 日，租赁期为 5 年，由 2×20 年 4 月 1 日至 2×25 年 3 月 31 日。月租金 150 万元/月，乙企业每月通过银行存款转账支付。2×20 年 4 月 1 日该写字楼的账面余额 55 000 万元，已计提存货跌价准备 1 000 万元，经评估公允价值为 52 000 万元。

假设甲企业的主营业务不包括资产租赁，甲企业对投资性房地产采用公允价值模式计量，不考虑增值税等其他因素影响。

2×20 年 6 月 30 日,该写字楼较 2×20 年 4 月 1 日评估减值 100 万元; 2×20 年 12 月 31 日,较 2×20 年 6 月 30 日评估增值 600 万元。

2×25 年 4 月 1 日甲企业将该栋写字楼出售给丙企业,经评估账面公允价值为 5 亿元,合同价款为 5 亿元,丙企业已用银行存款付清,假设 2×20 年 12 月 31 日至 2×25 年 4 月 1 日该写字楼公允价值没有变动。

(1) 2×20 年 4 月 1 日,甲企业将写字楼用于租赁。

借: 投资性房地产——成本	520 000 000
存货跌价准备	10 000 000
公允价值变动损益	20 000 000
贷: 开发产品	550 000 000

(2) 甲企业每月确认租赁收入时,会计分录如下:

借: 银行存款	1 500 000
贷: 其他业务收入——租赁收入	1 500 000

(3) 2×20 年 6 月 30 日,写字楼评估减值 100 万元。

借: 公允价值变动损益	1 000 000
贷: 投资性房地产——公允价值变动	1 000 000

(4) 2×20 年 12 月 31 日,写字楼评估增值 600 万元。

借: 投资性房地产——公允价值变动	6 000 000
贷: 公允价值变动损益	6 000 000

(5) 2×25 年 4 月 1 日,甲企业将该栋写字楼出售给丙企业。

借：银行存款	500 000 000
其他业务成本	540 000 000
贷：投资性房地产——成本	520 000 000
——公允价值变动	5 000 000
其他业务收入	500 000 000
公允价值变动损益	15 000 000

## 八、存货转为自用资产

### （一）业务描述。

存货转为自用资产，是指房地产开发企业将开发完成的商品房（存货），基于自用等目的将其转为固定资产、无形资产的行为，本质是资产用途的变更。

### （二）会计处理。

作为存货的房屋拟改变用途，计划转为自用，并将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的，应当将存货中的土地使用权与建筑物分别计入“无形资产”和“固定资产”科目进行核算。

当房地产开发企业将其开发产品用途由出售转为自用时，应区分土地使用权与建筑物转为无形资产和固定资产，应按照存货的账面价值减少“开发产品”科目，同时增加“无形资产”、“固定资产”科目，若发生使固定资产达到预定可使用状态的可归属于该项资产的费用，需计入固定资产成本；当开发产品需经过改造之后才能达到预定可使用状态时，需将开发产品中建筑物的部分转为在建工程，达到预定

可使用状态时，将在建工程转为固定资产。

会计分录：

借：固定资产/在建工程

无形资产

贷：开发产品

【例 13】甲企业是从事房地产开发业务的企业，原用于销售的一栋写字楼，计划改变用途用于本企业管理人员办公。2×24 年 4 月 1 日，甲企业对该办公楼进行改造，并于 2×24 年 9 月 1 日达到预定可使用状态。2×24 年 4 月 1 日该写字楼的账面余额 97 200 万元，其中，包括分摊土地成本 43 200 万元，建筑物成本 54 000 万元，预计剩余使用寿命 36 年，按照直线法进行折旧和摊销；发生应予资本化的改造支出 7 000 万元，全部以银行存款支付。2×24 年 9 月 1 日，经装修改造后的写字楼达到预定可使用状态，建筑物账面价值为 61 500 万元，不考虑税费及其他影响因素。

（1）2×24 年 4 月 1 日，甲企业对办公楼进行改造。

借：在建工程	540 000 000
无形资产	432 000 000
贷：开发产品	972 000 000

（2）甲企业在装修改造过程中，发生了 7 000 万元的资本化改造支出。

借：在建工程	70 000 000
贷：银行存款	70 000 000

(3) 甲企业在装修改造过程中,发生土地使用权累计摊销。

改造期间土地使用权累计摊销=43 200÷36÷12×5=500(万元)

借: 在建工程	5 000 000
贷: 累计摊销	5 000 000

(4) 2×24 年 9 月 1 日, 办公楼达到预定可使用状态。

借: 固定资产	615 000 000
贷: 在建工程	615 000 000

## 第五节 税务业务

### 一、增值税

#### (一) 预售阶段预缴增值税。

##### 1. 业务描述。

根据现行增值税制度规定,房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时预缴增值税。根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告 2016 年第 18 号)、《财政部 税务总局关于调整增值税税率的通知》(财税〔2018〕32 号)和《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号)有关一般纳税人发生增值税应税销售行为税率调整的有关规定,一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照 3%的预征



率预缴增值税。应预缴税款按照以下公式计算：应预缴税款=预收款÷（1+适用税率或征收率）×3%，适用一般计税方法计税的，按照9%适用增值税税率计算；一般纳税人销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管税务机关预缴税款。需要注意的是，自2026年1月1日《中华人民共和国增值税法》正式施行后，本节所述有关增值税的相关规定，应按照该法及其实施条例、相关配套法规等规定执行。

## 2. 会计处理。

实务中，房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，在收到预售房款时，通常尚未达到纳税义务发生时点，此时将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目；按现行增值税制度规定预缴增值税时，将预缴的增值税额计入“应交税费——预交增值税”或“应交税费——简易计税”科目。

一般计税方法下，房屋预售阶段的增值税相关会计分录：

### （1）收到预售购房款。

借：银行存款

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

### （2）预缴增值税。

借：应交税费——预交增值税

贷：银行存款

简易计税下，房屋预售阶段的增值税相关会计分录：

（1）收到预售购房款。

借：银行存款

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

（2）预缴增值税。

借：应交税费——简易计税

贷：银行存款

**（二）交房阶段涉及的增值税。**

**1. 业务描述。**

房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，其增值税纳税义务发生时点在实务中多为房屋交付时。此时，需将此前收到预售房款时计入“应交税费——待转销项税额”科目的销项税额予以结转，同时结转此前预缴的增值税额。

此外，对于采用一般计税方法的房地产项目，计算销项税额还涉及到允许扣减销售额的土地价款。根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》，房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目，按照取得的全部价款和价外费用，扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。相关计算方

法为：

销售额=（全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款）÷（1+增值税适用税率）

当期允许扣除的土地价款=（当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积<sup>6</sup>）×支付的土地价款

销项税额=销售额×增值税适用税率

支付的土地价款，指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款，在计算允许扣除的土地价款时，应当取得省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据。根据《关于明确金融房地产开发教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号），企业在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。企业扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

根据《国家税务总局关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第86号）第五条，“当期销售房地产项目建筑面积”“房地产项目可供销售建筑面积”，是指计容积率地上建筑面积，不包括地下车位建筑面积。

## 2. 会计处理。

本业务场景下，对于采用一般计税方法的房地产项目，

---

<sup>6</sup> 房地产项目可供销售建筑面积：是指房地产项目可以出售的总建筑面积，不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。

企业应当在房屋交付并确认收入时，将此前收到预售房款时计入“应交税费——待转销项税额”科目的销项税额结转至“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，并将预售时预缴的增值税从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。

对于涉及到允许扣减销售额的土地价款的销项税额会计处理，根据《增值税会计处理规定》，按现行增值税制度规定，房地产开发企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，在发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“开发成本”等科目，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目；待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额抵减）”科目，贷记“主营业务成本”等科目（交房时开发成本已随收入确认结转至主营业务成本）。其中，允许抵扣的税额，即按规定计算确定的土地价款（含拆迁补偿费）允许抵减的销项税额<sup>7</sup>。

采用简易计税方法的房地产项目，在房屋交付并确认收入时，按简易计税方法计算的应纳增值税额，从“应交税费——待转销项税额”科目转入“应交税费——简易计税”科目。

一般计税方法下的会计分录：

（1）确认销售收入，结转“应交税费——待转销项税

---

<sup>7</sup> 土地价款（含拆迁补偿费）允许抵扣的税额=当期允许扣除的土地价款÷（1+增值税适用税率）×增值税适用税率

额”。

借：合同负债

    应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入

    应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

    贷：开发产品

（2）计算确定抵减销项税额。

借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）

    贷：主营业务成本

（3）结转预缴增值税。

借：应交税费——未交增值税

    贷：应交税费——预交增值税

简易计税方法下的会计分录：

借：合同负债

    应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入

    应交税费——简易计税

借：主营业务成本

    贷：开发产品

（三）缴纳增值税。

1. 业务描述。

根据《中华人民共和国增值税法》（中华人民共和国主

席令第四十一号)第十四条,按照一般计税方法计算缴纳增值税的,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。按照简易计税方法计算缴纳增值税的,应纳税额为当期销售额乘以征收率。

## 2. 会计处理。

根据《增值税会计处理规定》,一般纳税人采用一般计税方法计税的,月度终了,企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应交未交的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;对于当月多交的增值税,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——应交增值税(转出多交增值税)”科目。

交纳当月应交增值税的账务处理。企业交纳当月应交的增值税,借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”科目(小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“银行存款”科目。企业交纳以前期间未交的增值税,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

一般纳税人采用简易计税方法计税的,则通过“应交税费——简易计税”科目核算。

一般计税方法下增值税的会计分录:

(1) 当月应交未交增值税月末处理。

会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

(2) 当月多交增值税月末处理。

会计分录：

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

(3) 交纳当月应交增值税。

会计分录：

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

(4) 交纳以前期间未交增值税（包含本月缴纳上月的增值税）。

会计分录：

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

简易计税下增值税的会计分录：

借：应交税费——简易计税

贷：银行存款

**【例 14】**甲企业是一家中国境内的房地产开发企业，为增值税一般纳税人，开发的房地产项目采用增值税一般计税方法。

(1) 2×19年5月,甲企业签订土地出让合同,受让A地块土地使用权,用地面积30万平方米,支付土地出让金9.81亿元,取得了省级财政部门监(印)制的财政票据。不考虑除增值税外其他因素影响。

会计处理如下:

借: 开发成本——土地成本	981 000 000
贷: 银行存款	981 000 000

(2) 2×19年8月,甲企业启动开发A地块,该地块计划全部建造商品房,计容积率的可售建筑面积共计36万平方米。2×20年5月预售商品房建筑面积12万平方米,取得预售房款13.08亿元,应预缴增值税额 $=130\,800 \div (1+9\%) \times 3\% = 3\,600$ 万元。

会计处理如下:

①收到预售房款。

借: 银行存款	1 308 000 000
贷: 合同负债	1 200 000 000
应交税费——待转销项税额	108 000 000

②预缴增值税。

借: 应交税费——预交增值税	36 000 000
贷: 银行存款	36 000 000

(3) 2×20年5月,甲企业预售的商品房于2×21年6月交付业主,符合收入确认条件并达到增值税纳税义务时点,应当申报增值税,已知本次结转商品房对应的开发产品



账面成本为 11.8 亿元，尚未抵扣的进项税额 2000 万元，不考虑其他影响因素。

会计处理如下：

①确认收入同时结转成本。

借：合同负债	1 200 000 000
应交税费——待转销项税额	108 000 000
贷：主营业务收入	1 200 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	108 000 000
借：主营业务成本	1 180 000 000
贷：开发产品——商品房	1 180 000 000

②抵减销项税额。

扣除土地价款=9.81×（12÷36）=3.27（亿元）

销项税额=（13.08-3.27）÷（1+9%）×9%=0.81（亿元）

抵减的销项税额=3.27÷（1+9%）×9%=0.27（亿元）

借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）	27 000 000
贷：主营业务成本	27 000 000

③结转预缴税金。

借：应交税费——未交增值税	36 000 000
贷：应交税费——预交增值税	36 000 000

月末，将当月应交未交增值税转入“未交增值税”明细科目。

应交未交增值税=10 800-2 700-2 000=6 100（万元）

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

61 000 000

贷：应交税费——未交增值税 61 000 000

④次月，根据增值税申报表缴纳应交未交增值税。

借：应交税费——未交增值税 25 000 000

贷：银行存款 25 000 000

## 二、“税金及附加”

### （一）预售阶段涉及的“税金及附加”。

#### 1. 业务描述。

房地产开发企业通常涉及的土地增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、城镇土地使用税、房产税等税费，通过“税金及附加”科目核算。

#### （1）土地增值税。

土地增值税是以纳税人转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物所取得的增值额为征税对象，依照规定税率征收的一种税。

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字〔1995〕6号）第十六条，纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制

定。

根据《财政部国家税务总局关于营改增后契税房产税土地增值税个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号）、《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》（国家税务总局公告2016年第70号），纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。适用增值税一般计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额；适用简易计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。

房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，预征土地增值税的计征依据=预收款÷（1+增值税适用税率或征收率）。

## （2）附加税费。

城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加（以下简称“附加税费”）以依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。房地产开发企业在预缴增值税的同时，应对附加税费进行预缴，相关税费的计征比率依据企业所在行政区域的规定标准执行。

## （3）城镇土地使用税。

城镇土地使用税是以开征范围内的土地为征税对象，以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额对城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人征收的一种税。

按照《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条规定，从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，从合同签订次月起缴纳城镇土地使用税。

#### （4）房产税。

房产税是以房屋为征税对象，按房屋计税余值或租金收入为计税依据，向房屋产权所有人征收的一种财产税。

根据《国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第一条，鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在出售前，不征收房产税；但对出售前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。

### 2. 会计处理。

#### （1）预缴土地增值税。

会计分录：

借：应交税费——应交土地增值税  
    贷：银行存款

#### （2）预缴附加税费。

会计分录：

借：应交税费——应交城市维护建设税  
    ——应交教育费附加

——应交地方教育费附加

贷：银行存款

(3) 按期申报缴纳城镇土地使用税或房产税。

会计分录：

①计提城镇土地使用税或房产税。

借：税金及附加——城镇土地使用税  
——房产税

贷：应交税费——应交城镇土地使用税  
——应交房产税

②缴纳城镇土地使用税或房产税。

借：应交税费——应交城镇土地使用税  
——应交房产税

贷：银行存款

**(二) 交房阶段涉及的“税金及附加”。**

**1. 业务描述。**

实务中，房地产开发企业在项目交付阶段，通常在确认收入时将相关税费同步确认至当期损益。

**2. 会计处理。**

在确认计入当期损益的土地增值税时，可参考以下方式计算：

当期应计提土地增值税=（清算单位应缴纳土地增值税÷清算单位可售面积）×当期结转销售面积。

此外，对于根据应交增值税额乘以附加税费计征比率计

算的应交附加税费，也在确认收入时计入“税金及附加”科目。

（1）将土地增值税计入当期损益。

会计分录：

借：税金及附加——土地增值税

贷：应交税费——应交土地增值税

实务中，亦可通过“其他应付款”等科目对土地增值税进行计提。

借：税金及附加——土地增值税

贷：应交税费——应交土地增值税（预缴部分）

其他应付款——计提土地增值税（计提部分）

（2）将附加税费计入当期损益。

会计分录：

借：税金及附加——城市维护建设税

——教育费附加

——地方教育费附加

贷：应交税费——应交城市维护建设税

——应交教育费附加

——应交地方教育费附加

（3）缴纳附加税费。

会计分录：

借：应交税费——应交城市维护建设税

——应交教育费附加

——应交地方教育费附加

贷：银行存款

### （三）土地增值税清算。

#### 1. 业务描述。

根据《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号），企业应在符合土地增值税清算条件时，依照税收法律、法规及土地增值税有关政策规定，计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并填写《土地增值税清算申报表》，向主管税务机关提供有关资料，办理土地增值税清算手续，结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款。

房地产开发企业开发的房地产项目（分期）符合下列条件之一的，应进行土地增值税的清算。

- （1）房地产开发项目全部竣工、完成销售的；
- （2）整体转让未竣工决算房地产开发项目的；
- （3）直接转让土地使用权的。

房地产开发企业开发的房地产项目（分期）符合以下条件之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。

（1）已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；

（2）取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；

（3）纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；

（4）省（自治区、直辖市、计划单列市）税务机关规定的其他情况。

## 2. 会计处理。

对于房地产开发企业，在结转收入时对尚未完成的土地增值税清算结果进行合理估计，后续在清算时发现实际取得的土地增值税清算结论与前期计提的土地增值税存在差异的，通常应当按照实际清算结果调整已计提的土地增值税。

### （1）土地增值税清算补提处理。

比较前期结转阶段计提的土地增值税，对于应补提土地增值税的，根据差额调整至当期损益。

会计分录：

借：税金及附加——土地增值税

贷：应交税费——应交土地增值税

如前期将计提的土地增值税通过往来科目核算，还应将计提土地增值税自“其他应付款”等科目结转至“应交税费”科目，再根据差额补计提土地增值税。

会计分录：

借：其他应付款——计提土地增值税等

贷：应交税费——应交土地增值税

借：应交税费——应交土地增值税

贷：银行存款



## （2）土地增值税清算冲回及退税处理。

比较前期结转阶段计提的土地增值税，对于应冲回土地增值税的，根据差额调整至当期损益。

会计分录：

借：税金及附加——土地增值税（红字冲销）

贷：应交税费——应交土地增值税（红字冲销）

收到税务局退回的多预缴的土地增值税。

借：银行存款

贷：应交税费——应交土地增值税

**【例 15】**乙企业是一家房地产开发企业，为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 9%。乙企业 2×22 年 6 月对 A 项目进行商品房开发并预售，取得预售房款 2 180 万元（含增值税），按照当地税法规定，土地增值税按照 2% 的预征率实行预缴。2×22 年 11 月，A 项目达到交房条件并确认收入，乙企业在交房时按照土地增值税清算口径，估计 A 项目应交土地增值税 56 万元。

2×22 年 12 月，税务机关对 A 项目进行土地增值税清算，清算结论载明 A 项目应交土地增值税 58.4 万元，应补交土地增值税 18.4 万元。假设不考虑递延所得税等其他因素影响。

乙企业有关土地增值税的会计处理如下：

（1）取得预售房款，预缴土地增值税。

预缴土地增值税=2 180 ÷（1+9%）×2%=40（万元）

借：应交税费——应交土地增值税	400 000
贷：银行存款	400 000

（2）交房确认收入时，按照土地增值税清算口径，估计应交土地增值税。

借：税金及附加——土地增值税	560 000
贷：应交税费——应交土地增值税	560 000

（3）实际清算完成并补计提土地增值税。

补计提土地增值税=58.4-56=2.4（万元）

借：税金及附加——土地增值税	24 000
贷：应交税金——应交土地增值税	24 000

（4）补交土地增值税。

借：应交税费——应交土地增值税	184 000
贷：银行存款	184 000

### 三、企业所得税

#### （一）业务描述。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》第九条规定，企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。在年度纳税申报时，企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整

情况的报告以及税务机关需要的其他相关资料。

## **（二）会计处理。**

房地产开发企业销售未完工开发产品取得的预售房款产生的预缴企业所得税，由于相关收入尚未确认，因此不确认为当期所得税费用。

开发产品完工后，房地产开发企业应根据当期结转已完工开发产品实际毛利额计算调整应纳所得税金额，计入当期所得税费用。同时按照结转已完工开发产品收入已预缴所得税金额对应冲减应交税费等。

### **1. 发生预缴企业所得税。**

会计分录：

借：应交税费——应交所得税

贷：银行存款

### **2. 项目完工，计提当期所得税费用。**

会计分录：

借：所得税费用——当期所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

### **3. 缴纳企业所得税。**

会计分录：

借：应交税费——应交所得税

贷：银行存款

**【例 16】**丙企业是中国境内从事房地产开发的企业，适用的企业所得税税率为 25%。

2×22 年丙企业销售尚未完工的 X 项目，取得的预售收入 30 亿元（不含增值税），假设该项目土地增值税预征率为 2.5%，销售未完工开发产品的计税毛利率为 15%。2×22 年丙企业按照税法规定预缴了土地增值税和企业所得税。预缴土地增值税 7 500 万元，根据企业所得税有关规定，企业实际支付的土地增值税准予按规定税前扣除，丙企业就前述事项预缴企业所得税。

2×23 年由丙企业开发的 X 项目完工交付，同时确认收入，X 项目按照计税成本计算的实际毛利率为 20%。当年 X 项目完成了土地增值税清算，应交土地增值税 7 500 万元，扣除已经预缴土地增值税，不存在补退土地增值税的情况。

2×24 年 1 月，丙企业进行 2×23 年所得税汇算清缴，并缴纳了相应企业所得税款。

假设计算应缴纳企业所得税时不考虑除土地增值税以外的其他成本、费用、税金等影响因素，丙企业有关企业所得税的会计处理如下：

（1）2×22 年预缴企业所得税。

计算预缴企业所得税额 =  $(300\,000 \times 15\% - 7\,500) \times 25\% = 9\,375$ （万元）

借：应交税费——应交企业所得税	93 750 000
贷：银行存款	93 750 000

（2）2×23 年，X 项目完工，丙企业根据 2×23 年结转完工产品实际毛利率计算的应纳所得税额，计入当期所得税费

用。

当期所得税费用 =  $(300\,000 \times 20\% - 7\,500) \times 25\% = 13\,125$   
(万元)

借：所得税费用——当期所得税           131 250 000  
    贷：应交税费——应交企业所得税       131 250 000

(3) 2×24 年 1 月，丙企业实际缴纳企业所得税。

将 X 项目实际毛利率与预计毛利率差额计算调整企业  
所得税应纳税所得额。

应交企业所得税额 =  $[(300\,000 \times (20\% - 15\%) - (7\,500 - 7\,500)] \times 25\% = 3\,750$  (万元)

借：应交税费——应交企业所得税       37 500 000  
    贷：银行存款                           37 500 000

### 第三章 行业会计科目

本手册行业会计科目表依据企业会计准则相关规定制定，基本涵盖了房地产开发企业常见的交易和事项。房地产开发企业在不违反企业会计准则中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据本企业的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目；企业不存在的交易或者事项，可不设置相关会计科目。

#### 第一节 行业会计科目及报表项目映射关系表

序号	科目名称	科目组	报表列报项目
1	库存现金	资产类	货币资金
2	银行存款	资产类	货币资金/其他非流动资产
3	其他货币资金	资产类	货币资金/其他非流动资产
4	交易性金融资产	资产类	交易性金融资产/其他非流动金融资产
5	应收票据	资产类	应收票据/应收款项融资
6	应收账款	资产类	应收账款/应收款项融资
7	预付账款	资产类	预付款项/应付账款/其他非流动资产
8	应收款项融资	资产类	应收款项融资
9	应收股利	资产类	其他应收款
10	应收利息	资产类	其他应收款
11	其他应收款	资产类	其他应收款
12	坏账准备	资产类	应收票据/应收账款/其他应收款/长期应收款/一年内到期的非流动资产/其他流动资产
13	委托贷款	资产类	其他应收款/一年内到期的非流动资产/债权投资
14	委托贷款损失准备	资产类	其他应收款/一年内到期的非流动资产/债权投资
15	合同履约成本	资产类	存货/其他非流动资产
16	合同取得成本	资产类	其他流动资产/其他非流动资产
17	合同履约成本减值准备	资产类	存货/其他非流动资产
18	合同取得成本减值准备	资产类	其他流动资产/其他非流动资产
19	开发产品	资产类	存货
20	存货跌价准备	资产类	存货
21	合同结算	资产类	合同资产/其他非流动资产 合同负债/其他非流动负债
22	持有待售资产	资产类	持有待售资产

序号	科目名称	科目组	报表列报项目
23	持有待售资产减值准备	资产类	持有待售资产
24	合同资产	资产类	合同资产/其他非流动资产
25	合同资产减值准备	资产类	合同资产/其他非流动资产
26	债权投资	资产类	债权投资/其他流动资产/一年内到期的非流动资产
27	债权投资减值准备	资产类	债权投资/其他流动资产/一年内到期的非流动资产
28	其他债权投资	资产类	其他债权投资/其他流动资产/一年内到期的非流动资产
29	其他权益工具投资	资产类	其他权益工具投资
30	长期股权投资	资产类	长期股权投资
31	长期股权投资减值准备	资产类	长期股权投资
32	投资性房地产	资产类	投资性房地产
33	投资性房地产累计折旧 (摊销)	资产类	投资性房地产
34	投资性房地产减值准备	资产类	投资性房地产
35	长期应收款	资产类	长期应收款
36	未实现融资收益	资产类	长期应收款
37	固定资产	资产类	固定资产
38	累计折旧	资产类	固定资产
39	固定资产减值准备	资产类	固定资产
40	固定资产清理	资产类	固定资产
41	在建工程	资产类	在建工程
42	工程物资	资产类	在建工程
43	在建工程减值准备	资产类	在建工程
44	工程物资减值准备	资产类	在建工程
45	开发支出	资产类	开发支出
46	使用权资产	资产类	使用权资产
47	使用权资产累计折旧	资产类	使用权资产
48	使用权资产减值准备	资产类	使用权资产
49	无形资产	资产类	无形资产
50	累计摊销	资产类	无形资产
51	无形资产减值准备	资产类	无形资产
52	商誉	资产类	商誉
53	商誉减值准备	资产类	商誉
54	长期待摊费用	资产类	长期待摊费用
55	递延所得税资产	资产类	递延所得税资产
56	待处理财产损溢	资产类	/
57	短期借款	负债类	短期借款
58	交易性金融负债	负债类	交易性金融负债
59	应付票据	负债类	应付票据
60	应付账款	负债类	应付账款/预付款项

序号	科目名称	科目组	报表列报项目
61	预收账款	负债类	预收款项
62	应付职工薪酬	负债类	应付职工薪酬
63	应交税费	负债类	应交税费/其他流动资产/其他非流动资产/其他流动负债/其他非流动负债
64	应付利息	负债类	其他应付款
65	应付股利	负债类	其他应付款
66	其他应付款	负债类	其他应付款
67	持有待售负债	负债类	持有待售负债
68	合同负债	负债类	合同负债/其他非流动负债
69	递延收益	负债类	递延收益
70	长期借款	负债类	长期借款/一年内到期的非流动负债
71	应付债券	负债类	应付债券/一年内到期的非流动负债
72	租赁负债	负债类	租赁负债/一年内到期的非流动负债
73	长期应付款	负债类	长期应付款/一年内到期的非流动负债
74	未确认融资费用	负债类	长期应付款/一年内到期的非流动负债
75	专项应付款	负债类	长期应付款
76	预计负债	负债类	预计负债/其他流动负债/一年内到期的非流动负债
77	递延所得税负债	负债类	递延所得税负债
78	实收资本	所有者权益类	实收资本（或股本）
79	资本公积	所有者权益类	资本公积
80	盈余公积	所有者权益类	盈余公积
81	本年利润	所有者权益类	未分配利润
82	利润分配	所有者权益类	未分配利润
83	库存股	所有者权益类	库存股
84	其他综合收益	所有者权益类	其他综合收益
85	其他权益工具	所有者权益类	其他权益工具
86	专项储备	所有者权益类	专项储备
87	开发成本	成本类	存货
88	开发间接费用	成本类	存货
89	研发支出	成本类	研发费用/开发支出/无形资产
90	主营业务收入	损益类	营业收入
91	其他业务收入	损益类	营业收入
92	公允价值变动损益	损益类	公允价值变动收益
93	投资收益	损益类	投资收益
94	资产处置损益	损益类	资产处置收益
95	其他收益	损益类	其他收益
96	营业外收入	损益类	营业外收入
97	主营业务成本	损益类	营业成本
98	其他业务成本	损益类	营业成本
99	税金及附加	损益类	税金及附加
100	管理费用	损益类	管理费用/研发费用



序号	科目名称	科目组	报表列报项目
101	销售费用	损益类	销售费用
102	财务费用	损益类	财务费用
103	资产减值损失	损益类	资产减值损失
104	信用减值损失	损益类	信用减值损失
105	营业外支出	损益类	营业外支出
106	所得税费用	损益类	所得税费用
107	以前年度损益调整	损益类	未分配利润

## 第二节 行业重点及特殊会计科目核算内容

### 一、行业重点会计科目

#### （一）“合同负债”科目。

1. 本科目核算房地产开发企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品（房屋）的义务。房地产开发企业取得的预售房款，应在本科目核算。收取的可无条件退还的认筹金在“其他应付款——购房意向金”科目核算，结转收入后的应收客户合同尾款，在“应收账款”科目核算，不在本科目核算。

2. 本科目应按合同进行明细核算，可设置二级明细科目“房款”、“物业管理费”等。

3. 合同负债的主要账务处理。

房地产开发企业在向客户（买受人）转让商品（房屋）之前，客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价权利的，企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，按照该已收或应收的金额（不包含增值税部分），借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，贷记本科目；房地产开发企业向客户转让相关商品时，借记本科目，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”

等科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

尚未向客户履行转让商品（房屋）的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，应确认为“应交税费——待转销项税额”科目，财务报表列报时基于流动性分别列示为“其他流动负债”或“其他非流动负债”科目。

4. 本科目期末贷方余额，反映房地产开发企业在向客户转让商品（房屋）之前，已经收到的合同对价或已经取得的无条件收取合同对价权利的金额。

## **（二）“合同履约成本”科目。**

1. 本科目核算房地产开发企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照收入准则应当确认为一项资产的成本。房地产开发企业因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。

房地产开发企业为业主提供装修服务，且构成单项履约义务的，发生的装修成本应在本科目中归集核算。

2. 本科目可按合同进行明细核算，可设置二级科目“服务成本”、“工程施工”等。

3. 合同履约成本的主要账务处理。

房地产开发企业发生上述合同履约成本时，借记本科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“原材料”等科目；对合同履约成本进行摊销时，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应

进行相应的处理。

4.本科目期末借方余额，反映企业尚未结转的合同履约成本。

### **（三）“合同取得成本”科目。**

1.本科目核算房地产开发企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本。

房地产开发企业在房屋销售环节支付的销售佣金等增量成本，应在本科目核算。

2.本科目可按合同进行明细核算，可设置二级科目“销售佣金”等。

3.合同取得成本的主要账务处理。

房地产开发企业发生销售佣金等合同取得成本时，借记本科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目；对合同取得成本进行摊销时，按照其相关性借记“销售费用”等科目，贷记本科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

4.本科目期末借方余额，反映房地产开发企业尚未结转的合同取得成本。

## **二、行业特殊会计科目**

### **（一）“开发成本”科目。**

1.本科目核算房地产开发企业在开发建设过程中发生的各项成本费用。

2.本科目应按成本费用类型进行明细核算。可设置二级科目“土地成本”、“前期工程费”、“建筑安装工程费”、

“基础设施建设费”、“公共配套设施费”、“开发间接费用”、“资本化借款费用”等。

### 3. 开发成本的主要账务处理。

发生开发成本时，借记“开发成本”科目，贷记“应付账款”等科目。

相关开发项目达到预定可销售状态时，将已完工开发项目从筹建至竣工验收的全部开发成本结转进入开发产品，借记“开发产品”科目，贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额，反映房地产开发企业尚未开发完成的产品实际成本或暂估成本。

## **（二）“开发间接费用”科目。**

1. 本科目核算房地产开发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各项费用。

2. 本科目应按费用性质进行明细核算，可设置二级科目“职工薪酬”、“折旧摊销费”、“办公费”、“差旅费”等。

### 3. 开发间接费用的主要账务处理。

发生相关费用时，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”、“累计折旧”、“银行存款”等科目。

每月终了，应对开发间接费用进行结转，按实际发生数计入有关开发物业的成本。借记“开发成本——开发间接费用”科目，贷记本科目。结转后本科目余额应为零。

4.本科目期末应无余额。

### **（三）“开发产品”科目。**

1.本科目核算房地产开发企业开发的已达到预定可销售状态的产品的实际成本或暂估成本。

2.本科目应按物业类型进行明细核算，可设置二级科目“住宅”、“商业”、“车位”等。

3.开发产品的主要账务处理。

达到预定可销售状态时，应按实际成本借记“开发产品”科目，贷记“开发成本”科目。

按照销售、销售转为自用或经营租赁等不同经营方式及资产状态，借记“主营业务成本”、“固定资产”、“投资性房地产”等科目，贷记“开发产品”等科目。

4.本科目期末借方余额，反映房地产开发企业开发产品的实际成本或暂估成本。

## 第四章 行业财务报表重点内容列报

房地产开发企业具有资金密集度高、开发周期长、产业链协同复杂和地域性显著等业务特点，因此在财务报表附注中的披露可以充分结合行业特性和自身情况，在符合企业会计准则相关披露原则的基础上，进行具有行业特色的披露，以更准确地反映企业财务状况、经营成果和现金流量等信息。

本章内容主要就房地产开发企业具有特殊性的部分交易或事项的列报规则作补充提示，并未涵盖企业会计准则及其相关规定的所有列报要求。

### 第一节 会计报表项目补充编制说明

#### 一、存货

房地产开发企业应当根据“开发成本”（包含结转至本科目的“开发间接费用”）、“开发产品”、“合同履约成本”（初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期）等科目的期末余额合计，减去“存货跌价准备”、“合同履约成本减值准备”等科目期末余额后的金额，在资产负债表中计入“存货”项目。“合同履约成本”初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中计入“其他非流动资产”项目，已计提减值的，还应扣减相应的减值准备。

#### 二、应交税费

房地产开发企业因预缴增值税、附加税费、土地增值税和所得税等，在期末“应交税费”科目下形成借方余额的，应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；预售购房款形成的待转销项税额，在期末“应交税费”科目下形成贷方余额的，应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。

## **第二节 重要会计政策披露**

### **一、营业周期**

在判断资产和负债的流动性划分时所指的正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。房地产开发企业开发用于出售的房地产开发产品，从开发建设至房屋出售并收回现金或现金等价物的过程往往超过一年，因此其正常营业周期通常长于一年。房地产开发企业以长于一年的正常营业周期作为资产和负债的流动性划分标准的，应当披露该事实情况。

当正常营业周期不能确定时，房地产开发企业应当以一年（12个月）作为正常营业周期，此时也应当披露该事实情况。

### **二、存货**

房地产开发企业应当披露其作为存货列报的开发成本、开发产品结转时的计价方式，以及开发成本、开发产品的可变现净值确定依据、跌价准备的计提方法。

### 三、投资性房地产

房地产开发企业应当披露其作为投资性房地产列报的房产种类、金额和计量模式（采用成本模式还是公允价值模式进行计量）。

### 四、营业收入

房地产开发企业应当结合其经营特点，按照业务类型，披露收入确认和计量所采用的会计政策（包括但不限于履约义务的识别、交易价格的分摊、时段法下采取投入法还是产出法确定履约进度等）、对于收入确认的时点和金额具有影响的判断以及这些判断的变更（包括但不限于客户取得商品房控制权时点的相关判断等）。

## 第三节 财务报表重要项目附注披露

### 一、存货

房地产开发企业应当在附注中区分已完工开发产品、在建开发成本、拟开发土地等各类存货的期初和期末账面价值、存货跌价准备计提、转销和转回的相关情况、用于担保的存货账面价值、当期资本化的借款费用金额、账面价值中包含的借款费用资本化金额以及用于确定资本化金额的资本化率等。

房地产开发企业的正常营业周期通常长于一年，其已经开发完工和正在开发的房地产作为存货在资产负债表的流动资产部分列示，企业对于该存货还应当在附注中披露资产负债表日后一年之后预期收回的金额。



## 二、投资性房地产

房地产开发企业应当披露各项投资性房地产的下列信息：

（一）投资性房地产的种类、金额和计量模式。

（二）采用成本模式的，投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况。

（三）采用公允价值模式的，公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响。

（四）投资性房地产转换情况、理由以及对损益或所有者权益的影响。

（五）当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

## 三、合同负债

房地产开发企业应当披露合同负债的期初和期末账面价值、本期确认的收入中属于期初合同负债账面价值的金额、合同负债的账面价值在本期发生的重大变动情况、相关商品房控制权转移时点与取得预收款时点之间的关系以及对合同负债账面价值有影响的其他定量或定性信息等。

## 四、营业收入

房地产开发企业应当在财务报表附注中充分披露与营业收入有关的下列定性和定量信息，以使财务报表使用者能够了解与客户之间的合同产生的收入及现金流量的性质、金额、时间分布和不确定性等相关信息。

（一）营业收入和营业成本与合同相关的信息。

房地产开发企业应当将本期确认的营业收入和营业成本按照不同的类别进行分解，这些类别应当反映经济因素如何影响收入及现金流量的性质、金额、时间分布和不确定性。

在确定对收入进行分解的类别时，房地产开发企业应当考虑其在下列情况下，如何列报和披露与收入有关的信息：

①在财务报表之外披露的信息，例如，在企业的业绩公告、年报或向投资者报送的相关资料中披露的收入信息；②管理层为评价经营分部的财务业绩所定期复核的信息；③企业或企业的财务报表使用者在评价企业的财务业绩或作出资源分配决策时，所使用的类似于上述①和②的信息类型的其他信息。

房地产开发企业在对收入信息进行分解时，可以采用的类别包括房地产销售业态、经营地区等信息。

## （二）履约义务相关信息。

房地产开发企业对各项履约义务的相关信息予以说明，包括但不限于履约义务的履行时间、重要的付款条款、分摊至剩余履约义务的交易价格相关信息等。

此外，房地产开发企业应当按照各类房地产项目合同的性质（比如土地受让合同、建筑安装工程合同等）或承诺性质分别披露已签约但尚未在财务报表中确认的资本承诺。房地产开发企业应当披露其因为银行向购房客户发放的抵押贷款而提供阶段性连带责任保证的担保金额。应考虑是否需要按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（财会〔2006〕

3 号，以下简称或有事项准则）、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，以下简称金融工具确认和计量准则）等准则确认担保负债，并在附注中披露相关事项。

## 第五章 行业重要会计估计

会计估计是企业对结果不确定的交易或事项以最近可利用信息为基础所作的判断，其合理性直接关系到财务报表的可靠性。房地产开发企业因其项目周期长、资产价值受宏观和市场因素影响显著等特性，在会计核算中涉及并依赖于重大会计估计。

本章将聚焦于存货减值和公允价值模式下投资性房地产的计量等具有行业代表性和特殊性的会计估计，为企业专业判断提供借鉴参考。

### 第一节 存货减值

#### 一、计提对象

房地产开发企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

#### 二、考虑因素

企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。房地产开发企业在确定存货的可变现净值时，需全面评估内外部多重因素对项目的影响，具体包括以下四个方面：

##### （一）宏观环境。

关注整体经济与行业周期波动，特别是房地产市场的政

策调控导向，例如限购、限贷、限价等政策的出台与变化，以及金融、税收等宏观政策对市场需求和资产估值的潜在影响。

## **（二）市场竞争。**

应重点分析项目所在区域的供求关系，包括同类竞品的定价水平、销售节奏与去化表现，以及新项目入市带来的竞争压力，从而合理判断项目在区域市场中的实际变现能力。

## **（三）企业战略。**

确定存货的可变现净值时，需结合企业整体战略导向，例如是否因资金周转压力采取“以价换量”的快速去化策略，或基于对市场前景的积极判断而采取平稳价格的策略，不同战略将直接影响项目未来的收益预期与价值评估。

## **（四）项目特性。**

结合项目自身条件进行评估，包括产品类型、区位条件、客群定位等，并综合考量其是否符合未来市场需求趋势，从而科学预测项目的持续经营价值与可变现净值。

管理层需基于上述因素，结合客观数据与合理假设，审慎估计项目可变现净值，也可以依托第三方评估报告、历史成交数据及竞品分析表等客观证据，增强可变现净值估计的合理性。

## **三、可变现净值的确定**

影响房地产存货可变现净值的因素包括：计提存货跌价准备的对象、估计售价的合理性、至完工时估计将要发生成

本的完整性和准确性、估计的销售费用以及相关税费。

对于建成项目，在正常生产经营过程中以该项开发存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值；对于在建、未建项目，在正常生产经营过程中以所开发或拟开发项目的估计售价减去至项目完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

### **（一）销售价格的估计。**

#### **1. 已售物业。**

已签订销售合同尚未交付的房地产存货，通常应以商品（房屋）的合同价格作为其估计可变现净值的计算基础。

#### **2. 未售物业。**

没有销售合同约定的房地产存货，其可变现净值应当以一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。对一般销售价格的估计应优先参考同一项目内已售物业的价格，如本项目无可参考成交价格，再参考周边同类在售项目的报价及成交情况，并结合项目自身产品定位、拟定的销售策略与推盘节奏等因素进行综合预估。在估计过程中，应考虑以下几方面因素并进行合理修正：

（1）销售策略与推盘节奏。考虑项目不同销售阶段（如开盘期、持销期、尾盘期）的价格策略差异，以及大宗团购、整售与散售等不同销售方式可能带来的价格影响。

（2）市场变动与预期因素。结合当前市场供需状况、

行业政策导向、区域发展规划以及未来竞品入市计划等因素，对预估价格进行动态调整。

（3）产品与竞争差异。校正项目因区位条件（如交通便利度、环境噪声等）、配套设施（如教育、商业、医疗等资源的完善程度）、产品特质（如装修标准、梯户比、户型设计、景观视野等）以及企业品牌溢价能力所带来的价格差异。

## **（二）至完工时将要发生成本的估计。**

### **1. 已建成项目。**

已完工的存货项目，通常不存在至完工需要再发生的成本，因此在计算存货可变现净值时无需额外考虑成本。但是如果在销售前需要进行必要的翻新、改造或升级（如更换地板），且该支出是使存货达到销售合同约定的交付条件所必需的，则相关支出应作为至完工时将要发生的成本，从估计售价中扣除。

### **2. 在建项目。**

至完工时估计将要发生的成本=估计的至完工总成本-已发生的账面成本

其中，估计的至完工总成本应当考虑已确定的材料成本变动和已批准的工程、设计变更等。已发生的账面成本应与资产负债表日工程进度相匹配。

### **3. 未建项目。**

至完工时估计将要发生的成本=投资总额（土地成本+预

计开发成本+资本化利息等)-已发生成本(土地成本及零星前期费用)。

### (三) 销售费用及相关税费的估计。

房地产开发企业的销售费用主要包括销售佣金及中介费用、营销推广费、样板间装修及拆除费用等,估计的销售费用可根据项目历史销售费率<sup>8</sup>作为预估基础。

相关税费主要为房地产开发企业因销售不动产而承担的增值税、附加税费(包括城市维护建设税、教育费附加及地方教育费附加)、签订销售合同需缴纳的印花税等。如按照土地增值税清算原则计算项目存在土地增值税税负的,在估计可变现净值时也应相关税费中予以考虑。

**【例 17】**甲公司为增值税一般纳税人,适用增值税税率为 9%,开发的 A 房地产项目尚处于在建状态,2×24 年 6 月 30 日,已发生账面成本 12 亿元,其中土地成本 10.9 亿元,其他成本 1.1 亿元(不含增值税),预计至项目完工估计将要发生的成本 5 亿元(不含增值税)。项目可售住宅面积 5 万平方米,预计售价 2.18 万元/平方米(含税单价,下同);可售商业 1 万平方米,预计售价 3.27 万元/平方米;可售车位 1 000 个,预计售价 7.63 万元/个,预计完成销售将发生销售费用按照预计售价的 3%预估(不含增值税),税金及附加 1 520.1 万元。

甲公司在 2×24 年 6 月计提存货减值会计分录如下:

---

<sup>8</sup> 销售费率=销售费用/房屋总价款



借：资产减值损失	300 000 000
贷：存货跌价准备	300 000 000

估计住宅售价=50 000×2.18=109 000（万元）

估计商业售价=10 000×3.27=32 700（万元）

估计车位售价=1 000×7.63=7 630（万元）

估计未售物业总价款=109 000+32 700+7 630=149 330（万元）

估计销售环节增值税销项税额=（149 330-109 000）÷（1+9%）×9%=3 330（万元）

估计的销售费用=149 330×3%=4 479.9（万元）

可变现净值=149 330（估计售价）-3 330（计算的增值税销项税额）-50 000（估计至完工将要发生的成本）-4 479.9（估计销售费用）-1 520.1（估计税金及附加）=90 000（万元）

可变现净值 9 亿元<存货成本 12 亿元，应计提存货跌价准备：

存货跌价准备=12-9=3（亿元）

计提跌价准备后存货账面价值=12-3=9（亿元）

#### 四、项目公司存货减值时股东公司相应会计处理

房地产开发项目公司在全周期开发过程中资金需求量大，除项目公司自身经营资金和外部金融借款外，股东方（投资方）通常以资本性投入或提供借款等方式为项目开发建设提供资金支持，该类投入在股东个别财务报表中，应根据其

性质计入“长期股权投资”、“长期应收款”等科目。若项目公司（被投资单位）因存货发生减值等原因导致净资产减少，股东方需要考虑长期股权投资的相应会计处理；如有股东借款，还需要考虑应收款项的相应会计处理。

### **（一）成本法核算的长期股权投资（子公司）。**

成本法下，长期股权投资按初始成本计量，通常不因项目公司净资产变动而调整，但存在资产减值准则规定的减值迹象、或长期股权投资的账面价值大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况时需进行减值测试。股东方应当按照资产减值准则对长期股权投资进行减值测试，估计的可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

#### **1. 计提减值准备。**

长期股权投资的可收回金额应按以下两者较高者确定：  
①公允价值减去处置费用后的净额。可参照近期类似房地产开发项目的市场交易价格，或依据具有合法资质的专业资产评估机构出具的评估结果合理确定；②预计未来现金流量的现值。应基于对被投资单位（项目公司）未来开发经营情况的合理预测，估计其开发项目未来销售、回款等现金流量，并采用合理的折现率（如同期市场同类开发项目的平均融资利率）进行折现计算。

可收回金额的估计结果表明，长期股权投资的可收回金额低于其账面价值的，应当将其账面价值减记至可收回金

额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的长期股权投资减值准备。

## **2. 减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。**

### **（二）权益法核算的长期股权投资（联营/合营企业）。**

#### **1. 按持股比例确认净损益。**

存货减值等原因导致项目公司净损益减少时，股东方应当按照应享有或应分担的项目公司实现的净损益份额，确认投资收益，同时调整长期股权投资的账面价值。

#### **2. 长期股权投资账面价值减至零后的处理。**

股东方按权益法确认应分担项目公司的净亏损，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对项目公司净投资的长期权益减记至零为限，股东方负有承担额外损失义务的除外。

这里所讲的“其他实质上构成对项目公司净投资的长期权益”通常是指长期应收项目，比如，股东方对项目公司的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对项目公司的净投资。

股东方在确认应分担项目公司的净亏损时，应将长期股权投资及其他实质上构成对项目公司净投资的长期权益项目的账面价值综合起来考虑，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益的账面价值为基础继续确认。另外，股东方在确认应分担项目公司的净亏损或项目公司其他综合收益减少净额

时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按或有事项准则确认预计将承担的损失金额（即预计负债）。除上述情况仍未确认的应分担项目公司的损失，应在账外备查登记。

在确认了有关的投资损失以后，项目公司在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，股东方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值，同时，股东方还应当重新复核预计负债的账面价值。

### **3. 减值会计处理。**

除按照权益法要求对长期股权投资及其他长期权益的账面价值进行调整之外，股东方还应按相应准则规定进行减值相关会计处理。其中，对于长期股权投资的减值，应当按照资产减值准则有关规定执行；对于其他实质上构成对项目公司净投资的长期权益（即相关长期应收项目）的减值，应当按照金融工具确认和计量准则有关规定执行。

### **（三）股东方对项目公司的借款。**

股东方对项目公司的应收款项，除实质上构成对项目公司净投资的长期权益之外，还包括普通借款、日常代垫款项等。对于此类应收款项，股东方应当遵循金融工具确认和计量准则的规定，以单独评估或以共同信用风险特征为基础进

行分组，应用预期信用损失模型，计量其损失准备。

通常情况下，股东方对项目公司的此类应收款项，如果风险特征显著不同于组合内的其他应收款项，应当单项评估计提减值。

## **第二节 投资性房地产公允价值**

有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，房地产开发企业可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，房地产开发企业应当遵循《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（财会〔2014〕6 号）中的公允价值层级输入值原则，优先使用可观察输入值，只有在可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才使用不可观察输入值，并对重大不可观察输入值进行敏感性分析，审慎评估其变动对估值结果的潜在影响。

实务中，房地产开发企业常通过活跃市场报价、评估机构出具估值报告等方式，计量资产负债表日投资性房地产的公允价值。如需由评估机构出具估值报告，已落成物业可使用收益法、市场法等进行评估，在建物业可使用假设开发法、市场法等进行评估。

### **一、收益法**

通过计算标的物业当前租约的租金收入，并估计空置部分的潜在租金收入，视情况采用收益资本化法或未来现金流折现法（DCF）将未来收益转换为估值物业的价值。

核心参数包括：

租约收入：已租部分基于现有合同，空置部分的潜在收入基于市场租金进行预测。

空置率：预测期内的市场空置率是对未来租赁风险的量化估计，其设定需基于物业历史表现、区位特点、市场竞争格局及宏观经济趋势，并体现在未来现金流的预测中。

租约增长幅度：管理层提供的租金预测需基于历史数据、市场趋势及区域规划等可获信息，确保其合理性。

资本化率/折现率：对于不同城市、不同业态的投资性房地产，应选用不同的资本化率/折现率。该参数是核心敏感参数，其选取需基于可比物业的市场收益率、投资者要求回报率等外部市场数据，并详细记录其来源和确定依据。

## 二、市场法

分析近期市场上同类型物业的案例并与该等估值物业进行比较，选取可比项目进行分析，对参照物业在交易情况、区位、实物状况、权益等方面的差异进行量化调整，从而得到标的物业的公允价值。

核心参数包括：

参照售价：主要参照周边同期可比物业市场成交价格。

调整系数：参照物业的区位、用途、权利性质、档次、规模等可比性。所有调整必须量化，并详细记录调整理由和调整幅度。

## 三、假设开发法

假设开发法的核心是估算物业在估值基准日已开发完成的价值，并扣减至完成开发所需发生的全部必要成本、费用及合理利润。

（一）测算开发价值。预估开发项目在估值时点假设已建成状态下的销售价款，即总开发价值；

（二）扣减成本与利润。从总开发价值中，扣减未来将发生的全部建设成本、销售费用、管理费用、财务费用及相关税费，同时还需扣除房地产开发企业预期获得的合理开发利润；

（三）得出剩余价值。最终所得的剩余价值，即为该物业在估值基准日的估值。

核心参数包括：

估值售价：参照周边项目的价格。

预计完工成本：管理层预测需提供详细预算支持。

成本利润率：位于不同城市、处于不同开发阶段的房地产开发项目的成本利润率不同，在使用假设开发法评估项目价值时，选择成本利润率参数应是市场同期、同类型开发项目的平均利润率，而非公司自身的目标利润率。

鉴于公允价值的计量结果对公司财务报表的重大影响，公司可以聘请具备相应资质的评估机构或房地产估价机构采用可接受的公允价值确定方法出具评估报告，以报告结论为基础确定公允价值。管理层须深入理解并最终认可评估师所采用的评估方法和关键假设等，而不仅是被动接受结果。

已经出售尚未交付的投资性房地产，原则上以其售价作为公允价值，除非该售价明显不公允。

实际操作中，财务人员需要配合评估师提供完整正确的基础数据，包括但不限于项目总平面图及面积测绘报告、产权文件、租赁台账、开发成本、财务成本、竣工日期等。建立数据“提供—复核—确认”的内部控制流程。在利用评估报告时需关注评估模型、假设和数据的合理性。所有支持公允价值计量的资料，包括评估报告、关键参数来源、管理层预测依据、可比案例信息等，应完整存档备查。

企业财务人员应当与评估师充分沟通，确保其了解相关会计准则要求、评估对象在企业财务报告中的核算和披露要求，并复核和分析评估过程及结果的合理性。无论是否利用评估专家工作，按照企业会计准则的规定编制财务报表均为公司管理层的责任。



## 附录 1

### 房地产业常见业务术语表

序号	术语	解释
1	定金	作为担保，在合同订立或在履行合同之前由合同一方向另一方支付的一定数额的资金。
2	房地产	可开发的土地及其地上建筑物、构筑物，包括物质实体和依托于物质实体上的权益。
3	房地产开发	按照城乡规划和社会经济发展的要求，在依法取得国有土地使用权的土地上进行基础设施建设、房屋建设的行为。
4	房地产开发企业	从事房地产开发和经营的企业。
5	房地产开发项目	房地产开发企业在依法取得土地使用权的国有土地上进行基础设施建设、房屋建设的项目。
6	房地产业	从事房地产开发、经营、管理、投融资和服务等经济活动的总称。
7	房屋	供人们生产、居住或者其他用途的建筑物的总称。
8	房屋征收决定	市、县级人民政府作出的对国有土地上房屋实施征收的具体行政行为。
9	规划设计条件	城市规划主管部门对工程建设项目土地使用提出的具体规划参数要求。
10	建设用地	用于建造建筑物和构筑物的土地。
11	竣工验收	工程建设项目竣工后，由建设单位组织相关单位会同政府主管部门，对该项目是否符合规划设计要求以及建筑施工和设备安装质量进行全面检验，取得竣工合格资料、数据和凭证的活动。
12	竣工验收备案	建设单位在建设工程竣工验收合格后，将建设工程竣工验收报告和规划、公安消防、环保等主管部门出具的认可文件或者准许使用文件报建设主管部门备案的行为。
13	容积率	一定地块内，总建筑面积与建筑用地面积的比值。
14	商品房	由房地产开发企业开发建设并通过房地产交易实现出售、出租的各类房屋。
15	商品房预售许可证	房地产开发企业进行商品房预售前，向房产管理部门办理申请，经审查合格后核发的，允许房地产开发企业将满足预售条件的房屋预先出售的批准文件。

序号	术语	解释
16	物业	已经竣工和正在使用中的各类建筑物、构筑物及附属设备、配套设施、相关场地等组成的房地产实体以及依托于该实体上的权益。
17	项目可行性研究	通过对工程建设项目有关的工程、技术、环境、经济及社会效益等方面条件和情况进行调查、研究、分析，对建设项目技术上的先进性、经济上的合理性和建设上的可行性，在多方案分析的基础上做出的比较和综合评价，为项目决策提供可靠依据。
18	业主	房屋的所有权人。
19	佣金	房地产经纪机构向委托人提供房地产经纪服务，按照房地产经纪服务合同约定，向委托人收取的服务费用。

注：上述业务术语为行业常用表述，解释参考中华人民共和国住房和城乡建设部发布的《房地产业基本术语标准（JGJ/T 30-2015）》（中华人民共和国住房和城乡建设部公告第 941 号）。

## 附录 2

### 房地产业会计核算手册起草组成员名单

中国保利集团有限公司（组长单位）

陈关中（组长）

赵君双 王一夫 刘忱 何健生 李雅倩

北京建工集团有限责任公司

刘鹏 白蕾

华润置地控股有限公司

蔡婕 张佩琛

龙湖集团控股有限公司

边永温 李佳洁

深圳华侨城股份有限公司

郭志华 蔡创林

招商局蛇口工业区控股股份有限公司

余志良 黄慧冰

中国海外发展有限公司

刘萍 薛丽恒

中国金茂控股集团有限公司

李跃然 何思

立信会计师事务所（特殊普通合伙）

金华 常姗 程江 林燕

### 附录 3

#### 房地产业会计核算手册评审专家名单

毕马威华振会计师事务所（特殊普通合伙）（组长单位）

张青波

德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）

李燕茹

天健会计师事务所（特殊普通合伙）

冯可棣

致同会计师事务所（特殊普通合伙）

储燕涛

金地（集团）股份有限公司

李琍

绿城中国控股有限公司

许别

越秀地产股份有限公司

李慧婷

中国交通建设股份有限公司

李文慧