

BỘ TÀI CHÍNH
Số: 23/2005/TT-BTC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
Hà Nội, ngày 30 tháng 3 năm 2005

THÔNG TƯ

**Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán
ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC
ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính**

Căn cứ Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3);

Căn cứ Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 1141/TC-QĐ-CĐKT ngày 1/11/1995 và các Thông tư hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp của Bộ Tài chính;

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

I. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ"

1. Đính chính vào Chuẩn mực số 05 - Bất động sản đầu tư (Ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính): cụm từ "doanh thu" của đoạn 28 và cụm từ "khoản doanh thu từ việc bán" của đoạn 29 được thay bằng cụm từ "giá bán".

2. Bất động sản đầu tư và các trường hợp ghi nhận

2.1. Bất động sản đầu tư

Bất động sản (BDS) đầu tư là bất động sản, gồm: Quyền sử dụng đất; Nhà, hoặc một phần của nhà, hoặc cả nhà và đất; Cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính, nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

a) Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc:

b) Bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

2.2. Các trường hợp được ghi nhận là bất động sản đầu tư

a) Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;

b) Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai;

c) Nhà do doanh nghiệp sở hữu (hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính) và cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

d) Nhà đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

e) Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động.

2.3. Các trường hợp đặc biệt được ghi nhận là bất động sản đầu tư

a) Đối với những bất động sản mà một phần doanh nghiệp nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoạt động hoặc chờ tăng giá và một phần sử dụng cho sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc cho quản lý thì nếu những phần tài sản này được bán riêng rẽ (hoặc cho thuê riêng rẽ theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động), doanh nghiệp sẽ hạch toán phần tài sản dùng để cho thuê hoặc chờ tăng giá là bất động sản đầu tư còn phần tài sản dùng cho sản xuất và quản lý được hạch toán là TSCĐ hữu hình hoặc TSCĐ vô hình.

Trường hợp bất động sản không bán được riêng rẽ và phần sử dụng cho kinh doanh hoặc cho quản lý là không đáng kể thì hạch toán là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh nghiệp có một toà nhà có 80% diện tích chuyên cho thuê hoạt động và 20% diện tích sử dụng làm văn phòng công ty thì toà nhà đó được hạch toán là bất động sản đầu tư.

b) Trường hợp doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ liên quan cho những người sử dụng bất động sản do doanh nghiệp sở hữu là một phần tương đối nhỏ trong toàn bộ thoả thuận thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản này là bất động sản đầu tư. Ví dụ:

Doanh nghiệp sở hữu toà nhà cho các đơn vị khác thuê làm văn phòng (cho thuê hoạt động) đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh đối với toà nhà cho thuê này.

c) Trường hợp, một công ty con cho công ty mẹ hoặc công ty con khác trong cùng một công ty mẹ thuê hoặc sử dụng và nắm giữ một bất động sản thì bất động sản đó được hạch toán là bất động sản đầu tư trên báo cáo tài chính riêng của công ty con có bất động sản đó hoặc báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ nếu công ty mẹ cho các công ty con thuê (nếu nó thoả mãn định nghĩa bất động sản đầu tư), nhưng không được phản ánh là bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất.

3. Kế toán bất động sản đầu tư

3.1. Kế toán bất động sản đầu tư cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Một bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thoả mãn đồng thời hai điều kiện sau:

a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;

b) Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

2. Bất động sản đầu tư phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư bao gồm cả các chi phí giao dịch liên quan trực tiếp ban đầu.

3. Các chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

4. Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ, cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư được xác định theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

5. Việc chuyển từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho và ngược lại chỉ được thực hiện khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

- Bất động sản đầu tư chuyển sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;
- Bất động sản đầu tư chuyển sang hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai các công việc sửa chữa, cải tạo nâng cấp cần thiết cho mục đích bán;
- Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển sang bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó;
- Hàng tồn kho chuyển sang bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;
- Bất động sản xây dựng chuyển sang bất động sản đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (trong giai đoạn xây dựng phải tuân theo Chuẩn mực kế toán số 03 - "Tài sản cố định hữu hình").
6. Khi một doanh nghiệp quyết định bán một bất động sản đầu tư mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là bất động sản đầu tư cho đến khi bất động sản đầu tư đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.
7. Doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư được ghi nhận là toàn bộ giá bán (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế).
- Trường hợp bán bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm thì doanh thu được xác định theo giá bán trả ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm và giá bán trả ngay và thuế GTGT được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 - "Doanh thu và thu nhập khác".
8. Đối với các đơn vị chuyên kinh doanh bất động sản thì được kế toán theo các trường hợp sau:
- Đối với các bất động sản khi mua về đã xác định rõ mục đích để bán trong kỳ được kế toán tuân theo Chuẩn mực kế toán số 02 "Hàng tồn kho";

- Đối với bất động sản khi mua về chưa xác định rõ được mục đích sử dụng trong tương lai hoặc mua về để chuyên cho thuê hoạt động (thỏa mãn điều kiện ghi nhận BĐS đầu tư) thì được kế toán tuân theo Chuẩn mực kế toán số 05 "Bất động sản đầu tư".

9. Riêng đối với các doanh nghiệp là ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác, việc kế toán BĐS đầu tư được hướng dẫn trong một văn bản riêng mà không áp dụng theo quy định tại thông tư này.

3.2. Kế toán bất động sản đầu tư

3.2.1. Tài khoản kế toán sử dụng

(1) Bổ sung TK 217 - Bất động sản đầu tư

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư của doanh nghiệp theo nguyên giá.

Hạch toán TK 217 - Bất động sản đầu tư cần tôn trọng một số quy định sau

1. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị bất động sản đủ tiêu chuẩn ghi nhận là bất động sản đầu tư. Không phản ánh vào tài khoản này giá trị bất động sản mua về để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng bất động sản đầu tư.

2. Bất động sản đầu tư được ghi nhận trên tài khoản này theo nguyên giá. Nguyên giá của bất động sản đầu tư: Là toàn bộ các chi phí (tiền mặt hoặc tương đương tiền) mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó.

a) Tùy thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của bất động sản đầu tư được xác định như sau:

- Nguyên giá của bất động sản đầu tư được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn về luật pháp liên quan, thuế trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...