

## CHƯƠNG IX.

# KẾ TOÁN BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

### I. KHÁI NIỆM, NỘI DUNG VÀ NGUYÊN GIÁ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

#### 1. Khái niệm bất động sản đầu tư

Bất động sản 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 doanh nghiệp sở hữu hoặc doanh nghiệp 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 sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

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

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;
- Nguyên giá của bất động sản đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

#### 2. Nội dung bất động sản đầu tư

Bất động sản đầu tư bao gồm:

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

- 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;

- Nhà do doanh nghiệp sở hữu hoặc do doanh nghiệp thuê tài chính đang được cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

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

- Cơ sở hạ tầng đang được giữ để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động;

- 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), thì bất động sản đầu tư chỉ là phần tài sản dùng để cho thuê hoặc chờ tăng giá;

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 được coi là bất động sản đầu tư. Ví dụ: Doanh

ng 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 coi là bất động sản đầu tư;

- Bất động sản do doanh nghiệp cho thuê hoạt động liên quan đến việc doanh nghiệp cung cấp các dịch vụ cho những người sử dụng bất động sản đó và các dịch vụ này là một phần tương đối nhỏ trong toàn bộ thoả thuận thì bất động 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 đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh đối với toà nhà cho thuê này.

- 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. Nguyên giá bất động sản đầu tư**

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.

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

#### *- Bất động sản đầu tư mua sắm:*

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,...

#### *- Bất động sản đầu tư mua theo phương thức trả chậm:*

Trường hợp mua bất động sản đầu tư thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của bất động sản đầu tư được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá bất động sản đầu tư.

#### *- Bất động sản đầu tư mua dưới hình thức trao đổi:*

Nguyên giá bất động sản đầu tư mua dưới hình thức trao đổi với một tài sản tài sản khác là giá trị hợp lý của tài sản nhận về (sau khi cộng thêm các khoản phải trả thêm hoặc trừ đi các khoản phải thu về) cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa bất động sản đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí nâng cấp; chi phí lắp đặt...

Nguyên giá bất động sản đầu tư mua dưới hình thức trao đổi với một bất động

sản tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một bất động sản đầu tư tương tự là giá trị còn lại của bất động sản đem trao đổi.

- *Bất động sản đầu tư tự xây dựng:*

Nguyên giá của bất động sản đầu tư tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của bất động sản đầu tư tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng;

Trường hợp bất động sản thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thoả mãn tiêu chuẩn ghi nhận là bất động sản đầu tư thì nguyên giá của bất động sản đầu tư đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 06 - "Thuê tài sản".

*Các chi phí sau không được tính vào nguyên giá của bất động sản đầu tư:*

- Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa bất động sản đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng);

- Các chi phí khi mới đưa bất động sản đầu tư vào hoạt động lần đầu trước khi bất động sản đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến;

- Các chi phí không bình thường về nguyên vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng bất động sản đầu tư.

## II. KẾ TOÁN CHI TIẾT BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

Mọi bất động sản đầu tư trong doanh nghiệp phải có bộ hồ sơ riêng. Bất động sản đầu tư được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi bất động sản đầu tư và được phản ánh trong sổ theo dõi bất động sản đầu tư.

Trong thời gian nắm giữ, cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư được xác định và quản lý theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại trên sổ kế toán. Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian sử dụng hữu ích và xác định phương pháp khấu hao của bất động sản đầu tư.

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị còn lại} \\ \text{trên sổ kế toán} \\ \text{của bất động sản} \\ \text{đầu tư} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Nguyên giá} \\ \text{của bất động} \\ \text{sản đầu tư} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Số khấu hao} \\ \text{lũy kế của} \\ \text{bất động sản} \\ \text{đầu tư} \end{array}$$

**Kế toán chi tiết bất động sản đầu tư sử dụng các loại chứng từ, sổ kế toán sau:**

- Biên bản giao nhận bất động sản đầu tư tương tự như biên bản giao nhận TSCĐ dùng để ghi chép, theo dõi bất động sản đầu tư thay đổi. Khi có sự thay đổi, giao nhận bất động sản đầu tư do bất kỳ nguyên nhân nào cũng phải thành lập Hội đồng giao nhận bất động sản đầu tư. Hội đồng này có nhiệm vụ nghiệm thu và lập Biên bản giao nhận bất động sản đầu tư. Biên bản này lập riêng cho từng bất động sản đầu tư. Bên giao và bên nhận mỗi bên giữ một bản.

- Hồ sơ bất động sản đầu tư được lập cho từng bất động sản đầu tư, bao gồm Biên bản giao nhận bất động sản đầu tư, các Hồ sơ quyết toán, Hợp đồng mua bán tài sản, Hợp đồng thuê tài chính (nếu bất động sản đầu tư là tài sản thuê tài chính), Hợp đồng cho thuê bất động sản đầu tư, hợp đồng mua bán tài sản và các hoá đơn, chứng từ có liên quan đến việc mua sắm, thuê tài chính sửa chữa bất động sản đầu tư.

- Bất động sản đầu tư được theo dõi trên Sổ theo dõi bất động sản đầu tư tương tự như Sổ tài sản cố định - Mẫu số S21-DN. Căn cứ vào chứng từ tăng giảm bất động sản đầu tư để ghi vào sổ này.

### III. KẾ TOÁN TỔNG HỢP BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

#### 1. Nguyên tắc kế toán

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

- 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;

- 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;

- 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.

- Đối với những bất động sản đầu tư được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị BĐS, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp bất động sản đầu tư

được phản ánh trên TK 241 “Xây dựng cơ bản dở dang”. Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định nguyên giá bất động sản đầu tư hoàn thành để kết chuyển vào Bất động sản đầu tư;

- 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;

- 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;

- 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 là hàng hoá bất động sản;

+ 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 được hạch toán là bất động sản đầu tư.

## **2. Tài khoản sử dụng**

### **- TK 217 - BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ**

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ bất động sản đầu tư trong doanh nghiệp. 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.

#### ***Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 217 - Bất động sản đầu tư***

##### **Bên Nợ:**

Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng trong kỳ.

##### **Bên Có:**

Nguyên giá bất động sản đầu tư giảm trong kỳ.

##### **Số dư bên Nợ:**

Nguyên giá bất động sản đầu tư của doanh nghiệp cuối kỳ.

### 3. Phương pháp kế toán

#### 3.1. Kế toán tổng hợp tăng bất động sản đầu tư

(1). Hạch toán các nghiệp vụ mua BĐS đầu tư theo phương thức trả tiền ngay:

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 331,...

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có các TK 111, 112, 331,...

(2). Hạch toán nghiệp vụ mua BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm:

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá - theo giá mua trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa Tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay và thuế GTGT đầu vào)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

- Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá - theo giá mua trả tiền ngay đã có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa Tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay đã có thuế GTGT)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

- Hàng kỳ, tính và phân bổ số lãi phải trả về việc mua BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

- Khi thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Phần chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán trước thời hạn - Nếu có)

Có các TK 111, 112,...

(3). Trường hợp BĐS đầu tư hình thành do xây dựng cơ bản khi phát sinh chi phí xây dựng BĐS đầu tư, căn cứ vào các tài liệu và chứng từ có liên quan, kế toán tập hợp chi phí vào bên Nợ TK 241 “XDCB dở dang”.

- Khi mua bất động sản về đưa vào xây dựng cơ bản, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 331,...

- Khi phát sinh các chi phí đầu tư xây dựng bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 142, 141, 242, 331,...

- Khi giai đoạn đầu tư XDCB hoàn thành bàn giao chuyển tài sản đầu tư thành BĐS đầu tư, kế toán căn cứ vào hồ sơ bàn giao, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có TK 241 - XDCB dở dang.

(4). Khi chuyển từ BĐS chủ sở hữu sử dụng thành BĐS đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Có TK 213 - TSCĐ vô hình.

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ TK 2141, hoặc 2143

Có TK 2147 - Hao mòn BĐS đầu tư.

(5). Khi chuyển từ hàng tồn kho thành BĐS đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có TK 156 - Hàng hóa (1567 - Hàng hóa BĐS).

(6). Khi phát sinh chi phí sau ghi nhận ban đầu của BĐS đầu tư, nếu thỏa mãn các điều kiện được vốn hóa hoặc bao gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa BĐS đầu tư tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư:

- Tập hợp chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu (Nâng cấp, cải tạo BĐS đầu tư) trực tiếp phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK 111, 112, 152, 331,...

- Khi kết thúc hoạt động nâng cấp, cải tạo,... BĐS đầu tư, bàn giao ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có TK 241 - XDCB dở dang.

### **3.2. Kế toán bất động sản đầu tư hình thành từ thuê tài chính**

(1). Khi đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê đó thỏa mãn tiêu chuẩn là BĐS đầu tư, căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có các TK 111, 112, 315, 342.

- Kế toán thanh toán tiền thuê khi nhận Hóa đơn thuê tài chính được trình bày trong chương III - Kế toán tài sản cố định.

(2). Khi hết hạn thuê tài sản tài chính:

- Nếu trả lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐS đầu tư

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Số chênh lệch giữa nguyên giá BĐS đầu tư thuê và giá trị hao mòn lũy kế)

Có TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá).

- Nếu mua lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để tiếp tục đầu tư, ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư số tiền phải trả thêm, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư

Có các TK 111, 112,...

- Nếu mua lại BĐS thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc quản lý của doanh nghiệp thì phải phân loại lại thành BĐS chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 217 - BĐS đầu tư

Có các TK 111, 112 (Số tiền phải trả thêm).

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐS đầu tư

Có TK 2141 hoặc 2143.

### 3.3. Kế toán tổng hợp giảm bất động sản đầu tư

(1). Khi bán, thanh lý BĐS đầu tư kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐS đầu tư đã được bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147 - Hao mòn BĐS đầu tư)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Có TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá của BĐS đầu tư).

Đồng thời ghi nhận doanh thu bán, thanh lý BĐS đầu tư:

- Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư) (Giá bán, thanh lý chưa có thuế GTGT).

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

- Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117 - Doanh thu kinh doanh BĐS đầu tư) (Tổng giá thanh toán).

(2). Kế toán chuyển BĐS đầu tư thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu có quyết định sửa chữa, cải tạo nâng cấp để bán:

- Khi có quyết định sửa chữa, cải tạo, nâng cấp BĐS đầu tư để bán, kế toán tiến hành kết chuyển giá trị còn lại của BĐS đầu tư vào TK 156 "Hàng hóa", ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (TK 1567 - Giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147) (Số hao mòn lũy kế)

Có TK 217 - BĐS đầu tư (Nguyên giá).

- Khi phát sinh các chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 152, 334, 331,...

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán, kết chuyển toàn bộ chi phí ghi tăng giá gốc hàng hóa BĐS chờ bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1567)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

(3). Kế toán chuyển BĐS đầu tư thành BĐS chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ các TK 211, 213

Có TK 217 - BĐS đầu tư.

Đồng thời, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐS đầu tư

Có các TK 2141, 2143.

### **3.4. Kế toán cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư**

#### **\* Phản ánh doanh thu cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư**

(1). Trường hợp cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư thu tiền trước cho thuê nhiều kỳ, doanh thu của kỳ kế toán được xác định bằng tổng số tiền cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư đã thu chia cho số kỳ thu tiền trước cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư.

(1.1). Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (theo giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331).

- Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thực hiện, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5117 - Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

- Sang kỳ kế toán tiếp sau, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán sau, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117) (Doanh thu của kỳ kế toán).

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không được thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại (Trường hợp đã ghi doanh thu trong kỳ theo giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT) (Số tiền thuế GTGT của hoạt động cho thuê tài sản không được thực hiện)

Có TK 111, 112, 331 (Tổng số tiền trả lại).

(1.2). Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư cho nhiều năm, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (Tổng số tiền nhận được)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tổng số tiền nhận được).

Đồng thời, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán thu tiền, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117).

- Sang kỳ kế toán sau, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán sau, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117) (Doanh thu của kỳ kế toán).

- Cuối mỗi kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT).

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ về cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không được thực hiện (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Nợ TK 531 - Hàng bán bị trả lại (Trường hợp đã ghi doanh thu trong kỳ)

Có các TK 111, 112... (Tổng số tiền trả lại).

(2). Trường hợp cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư và thu tiền cho thuê hoạt động theo từng kỳ:

(2.1). Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế:

- Khi phát hành hoá đơn thanh toán tiền cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT).

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

(2.2). Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp:

- Khi phát hành hoá đơn dịch vụ cho thuê bất động sản đầu tư (cho thuê hoạt động), ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117).

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

- Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331 - Thuế GTGT).

**\* Phản ánh các chi phí khấu hao và phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư**

(1). Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ là bất động sản đầu tư cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147).

(2). Nếu chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư không lớn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 331, 334,...

(3). Nếu chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư lớn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Nợ TK 142 - Chi phí trả trước

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111, 112, 331, 334,...

- Định kỳ phân bổ chi phí phát sinh liên quan đến cho thuê hoạt động bất động sản đầu tư cho phù hợp với việc ghi nhận doanh thu về cho thuê hoạt động:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 142 - Chi phí trả trước

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

### **3.5. Kế toán trích khấu hao bất động sản đầu tư**

Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao bất động sản đầu tư. Khấu hao bất động sản đầu tư được ghi nhận là chi phí kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian sử dụng hữu ích và xác định phương pháp khấu hao của bất động sản đầu tư.

Định kỳ tính, trích khấu hao bất động sản đầu tư đang nắm giữ chờ tăng giá, đang cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147).

#### **Ví dụ kế toán bất động sản đầu tư:**

Công ty Kinh doanh nhà, là doanh nghiệp hạch toán thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, trong năm 2010 liên quan đến bất động sản đầu tư có các tài liệu sau:

Số dư 01/01/2010 của TK 241 - XDCB dở dang (Toà nhà kinh doanh A) là 15.220.000.000đ; trong đó giá trị quyền sử dụng đất không xác định thời hạn là 10.000.000.000đ.

1. Chi phí XDCB liên quan đến Toà nhà kinh doanh A từ 01/01/2010 đến 25/06/2010 phát sinh trực tiếp bằng tiền mặt là 12.000.000đ, bằng TGNH là: 208.000.000đ

2. Giá trị vật tư xuất kho dùng xây dựng Toà nhà kinh doanh A từ 01/01/2010 đến 25/6/2010 là 480.000.000đ.

3. Phí kiểm toán quyết toán toà nhà kinh doanh A phát sinh theo hoá đơn dịch vụ của Công ty kiểm toán ngày 28/6/2010 là 22.000.000đ (trong đó thuế GTGT là 2.000.000đ).

4. Ngày 29/6/2010, Toà nhà kinh doanh A đã hoàn thành bàn giao theo giá trị được Tổng Công ty phê duyệt là: 15.940.000.000đ, trong đó giá trị quyền sử dụng đất không xác định thời hạn là 10.000.000.000đ.

5. Ngày 30/6/2010, thanh toán phí kiểm toán cho công ty kiểm toán bằng TGNH: 22.000.000đ.

6. Ngày 30/6/2010, nhận được giấy báo có của ngân hàng về số tiền công ty Khánh Hưng trả trước tiền cho thuê Toà nhà kinh doanh A cho thời gian 6 năm từ 01/7/2010 đến 30/6/2015 là 11.880.000đ (trong đó thuế GTGT là 1.080.000.000đ).

7. Xác định doanh thu cho thuê và chi phí khấu hao toà nhà kinh doanh A trong 6 tháng cuối năm 2010, biết thời gian sử dụng hữu ích của toà nhà được xác định là 30 năm.

**Yêu cầu:** Định khoản các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh

**Giải:**

Định khoản kế toán

*Đơn vị tính: 1000đ*

1. Nợ TK 241 (A):	220.000	
Có TK 111:		12.000
Có TK 112:		208.000
2. Nợ TK 241 (A):	480.000	
Có TK 152:		480.000
3. Nợ TK 241 (A):	20.000	
Nợ TK 133:	2.000	
Có TK 331:		22.000
4. Nợ TK 217 (A):	15.940.000	
Có TK 241(A):		15.940.000
5. Nợ TK 331:	22.000	
Có TK 112:		22.000
6. Nợ TK 112:	11.880.000	
Có TK 333:		1.080.000
Có TK 338 (3387):		10.800.000

Doanh thu kinh doanh bất động sản phân bổ cho 6 tháng cuối năm 2010 là:  
 $10.800.000 : 6 \text{ năm} \times 6/12 = 900.000$

7a. Nợ TK 338 (3387):	900.000	
Có TK 511 (5117):		900.000

Khi trích khấu hao cơ bản bất động sản đầu tư, không tính cho giá trị quyền sử dụng đất không xác định thời hạn, mà chỉ tính cho giá trị XD CB của toà nhà:  
 $5.940.000 : 30 \text{ năm} \times 6/12 = 99.000$

7b. Nợ TK 632:	99.000	
Có TK 214 (2147):		99.000