

Chuẩn mực số 05

Bất động sản đầu tư

*(Ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC
ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với bất động sản đầu tư, gồm: Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư, xác định giá trị ban đầu, chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, chuyển đổi mục đích sử dụng, thanh lý bất động sản đầu tư và một số quy định khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán bất động sản đầu tư, trừ khi có chuẩn mực kế toán khác cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho bất động sản đầu tư.

03. Chuẩn mực này cũng quy định phương pháp xác định và ghi nhận giá trị bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính của bên đi thuê theo hợp đồng thuê tài chính và phương pháp xác định giá trị bất động sản đầu tư cho thuê trong báo cáo tài chính của bên cho thuê theo hợp đồng thuê hoạt động.

Chuẩn mực này không áp dụng đối với các nội dung đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản", bao gồm:

- (a) Phân loại tài sản thuê thành tài sản thuê tài chính hoặc tài sản thuê hoạt động;
- (b) Ghi nhận doanh thu cho thuê bất động sản đầu tư (Theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 "Doanh thu và thu nhập khác");
- (c) Xác định giá trị bất động sản thuê hoạt động trong báo cáo tài chính của bên đi thuê;
- (d) Xác định giá trị bất động sản thuê tài chính trong báo cáo tài chính của bên cho thuê;
- (e) Kế toán đối với các giao dịch bán và thuê lại;
- (f) Thuyết minh về thuê tài chính và thuê hoạt động trong báo cáo tài chính.

04. Chuẩn mực này không áp dụng đối với:

- (a) Những tài sản liên quan đến cây trồng, vật nuôi gắn liền với đất đai phục vụ cho hoạt động nông nghiệp; và

(b) Quyền khai thác khoáng sản, hoạt động thăm dò và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí tự nhiên và những tài nguyên không tái sinh tương tự.

05. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

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 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.

Bất động sản chủ sở hữu sử dụng: Là bất động sản do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý.

Nguyên giá: Là toàn bộ các chi phí bằng tiền hoặc tương đương tiền mà doanh nghiệp phải bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản đưa ra để trao đổi nhằm có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó.

Giá trị còn lại: Là nguyên giá của bất động sản đầu tư sau khi trừ (-) số khấu hao lũy kế của bất động sản đầu tư đó.

06. Ví dụ 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.

07. Ví dụ bất động sản không phải là bất động sản đầu tư:

(a) Bất động sản mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 02 "Hàng tồn kho");

(b) Bất động sản được xây dựng cho bên thứ ba (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 15 "Hợp đồng xây dựng");

(c) Bất động sản chủ sở hữu sử dụng (Kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 03 "Tài sản cố định hữu hình"), bao gồm bất động sản nắm giữ để sử dụng trong tương lai như tài sản chủ sở hữu sử dụng, tài sản nắm giữ để cải tạo, nâng cấp và sử dụng sau này trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường như bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản cho nhân viên sử dụng (Cho dù nhân viên có trả tiền thuê tài sản theo giá thị trường hay không) và bất động sản chủ sở hữu sử dụng chờ thanh lý;

(d) Bất động sản đang trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng bất động sản đầu tư.

08. Đối với những bất động sản mà doanh nghiệp nắm giữ một phần 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 hoá, 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 các phần tài sản này một cách riêng rẽ. Trường hợp các phần tài sản này không thể bán riêng rẽ, thì chỉ coi là bất động sản đầu tư khi phần được nắm giữ để phục vụ cho sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc phục vụ cho mục đích quản lý là phần không đáng kể.

09. 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 phần không đáng kể 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 thuê văn phòng đồng thời cung cấp dịch vụ bảo dưỡng và an ninh cho những người thuê văn phòng.

10. 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 phần đáng kể thì doanh nghiệp sẽ hạch toán tài sản đó là bất động sản chủ sở hữu sử dụng. Ví dụ: Doanh nghiệp sở hữu và quản lý một khách sạn, dịch vụ cung cấp cho khách hàng chiếm một phần quan trọng trong toàn bộ thoả thuận, thì khách sạn đó được hạch toán là bất động sản chủ sở hữu sử dụng.

11. Trường hợp khó xác định là bất động sản đầu tư, hay là bất động sản chủ sở hữu sử dụng, doanh nghiệp cần xác định trên cơ sở những đặc điểm cụ thể để có thể thực hiện phù hợp với định nghĩa bất động sản đầu tư và các quy định có liên quan trong các đoạn 06,07,08,09,10 và thuyết minh rõ trên báo cáo tài chính theo quy định tại đoạn 31 (d).

12. Trường hợp, một doanh nghiệp cho công ty mẹ hoặc công ty con khác thuê hoặc sử dụng và nắm giữ một bất động sản thì bất động sản đó không được coi là bất động sản đầu tư trong báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, nhưng doanh nghiệp sở hữu bất động sản đó được coi là bất động sản đầu tư nếu nó thỏa mãn định nghĩa bất động sản đầu tư và được trình bày trong báo cáo tài chính riêng của doanh nghiệp sở hữu bất động sản.

Nội dung chuẩn mực

Điều kiện ghi nhận bất động sản đầu tư

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

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

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

14. Khi xác định một bất động sản đầu tư có thỏa mãn điều kiện thứ nhất để được ghi nhận là tài sản hay không, doanh nghiệp cần phải đánh giá mức độ chắc chắn gắn liền với việc thu được các lợi ích kinh tế trong tương lai mà chúng có thể mang lại trên cơ sở những thông tin hiện có tại thời điểm ghi nhận. Điều kiện thứ hai để ghi nhận một bất động sản đầu tư là tài sản thường dễ được thỏa mãn vì giao dịch mua bán, trao đổi chứng minh cho việc hình thành bất động sản đã xác định giá trị của bất động sản đầu tư.

Xác định giá trị ban đầu

15. Một 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.

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

17. 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. Từ khi bắt đầu xây dựng cho đến ngày hoàn thành công việc xây dựng doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán số 03 “Tài sản cố định hữu hình” và Chuẩn mực kế toán số 04 “Tài sản cố định vô hình”. Tại ngày tài sản trở thành bất động sản đầu tư thì áp dụng chuẩn mực này (xem đoạn 23 (e)).

18. Nguyên giá của một bất động sản đầu tư không bao gồm các chi phí sau:

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

19. 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 ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả 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 theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 16 “Chi phí đi vay”.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

20. 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.

21. Việc hạch toán các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu phụ thuộc vào từng trường hợp có xem xét đến việc đánh giá và ghi nhận ban đầu của khoản đầu tư liên quan. Chẳng hạn, trường hợp giá mua tài sản bao gồm nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa bất động sản tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì chi phí đó cũng được tính vào nguyên giá. Ví dụ: Mua một ngôi nhà với yêu cầu phải nâng cấp thì chi phí nâng cấp phát sinh được ghi tăng nguyên giá của bất động sản đầu tư.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

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

Chuyển đổi mục đích sử dụng

23. Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư hoặc từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

- a. Bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;**
- b. Bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;**
- c. Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó;**
- d. Hàng tồn kho chuyển thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;**
- e. Bất động sản xây dựng chuyển thành bất động sản đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (Trong giai đoạn xây dựng phải kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 03 “ Tài sản cố định hữu hình”).**

24. Theo yêu cầu của đoạn 23b, doanh nghiệp chuyển một bất động sản đầu tư sang hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng, bằng chứng là sự bắt đầu của việc triển khai cho mục đích bán. Khi một doanh nghiệp quyết định bán một bất động sản đầu tư mà không có giai đoạn nâng cấp thì doanh nghiệp đó phải tiếp tục coi bất động sản đó là một bất động sản đầu tư cho tới khi nó được bán (không còn được trình bày trên Bảng cân đối kế toán) và không được hạch toán tài sản đó là hàng tồn kho. Tương tự, nếu doanh nghiệp bắt đầu nâng cấp, cải tạo bất động sản đầu tư hiện có với mục đích tiếp tục sử dụng bất động sản đó trong tương lai như một bất động sản đầu tư, thì bất động sản đó vẫn là một bất động sản đầu tư và không được phân loại lại như một bất động sản chủ sở hữu sử dụng trong quá trình nâng cấp cải tạo.

25. Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá của bất động sản trong việc xác định giá trị hay để lập báo cáo tài chính.

Thanh lý

26. Một bất động sản đầu tư không còn được trình bày trong Bảng cân đối kế toán sau khi đã bán hoặc sau khi bất động sản đầu tư không còn được nắm giữ lâu dài và xét thấy không thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc thanh lý bất động sản đầu tư đó.

27. Việc thanh lý một bất động sản đầu tư có thể xảy ra sau khi bán hoặc sau khi ký hợp đồng cho thuê tài chính. Để xác định thời điểm bán bất động sản đầu tư và ghi nhận doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư, doanh nghiệp phải tuân theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”. Việc bán bất động sản cho thuê tài chính hoặc giao dịch bán và thuê lại bất động sản đầu tư, doanh nghiệp phải tuân theo các quy định của Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”.

28. Các khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc bán bất động sản đầu tư được xác định bằng số chênh lệch giữa doanh thu với chi phí bán và giá trị còn lại của bất động sản đầu tư. Số lãi hoặc lỗ này được ghi nhận là thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (Trường hợp bán và thuê lại tài sản là bất động sản được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”).

29. Khoản doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý. Trường hợp bán theo phương thức trả chậm, thì khoản doanh thu này được xác định ban đầu bằng giá bán trả ngay. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá bán trả ngay 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”.

Trình bày báo cáo tài chính

30.	Nội dung trình bày báo cáo tài chính quy định trong chuẩn mực này được áp dụng cùng với những qui định trong Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Đối với bên cho thuê phải trình bày nội dung cho thuê hoạt động. Đối với bên đi thuê phải trình bày nội dung thuê tài chính.
31.	Doanh nghiệp cần trình bày trên báo cáo tài chính những nội dung sau: (a) Phương pháp khấu hao sử dụng; (b) Thời gian sử dụng hữu ích của bất động sản đầu tư hoặc tỷ lệ khấu hao sử dụng; (c) Nguyên giá và khấu hao lũy kế tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ;

	(d) Tiêu chuẩn cụ thể mà doanh nghiệp áp dụng trong trường hợp gặp khó khăn khi phân loại bất động sản đầu tư với bất động sản chủ sở hữu sử dụng và với tài sản giữ để bán trong hoạt động kinh doanh thông thường; (e) Các chỉ tiêu thu nhập, chi phí liên quan đến cho thuê bất động sản, gồm: - Thu nhập từ việc cho thuê; - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo; - Chi phí trực tiếp cho hoạt động kinh doanh (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng) phát sinh từ bất động sản đầu tư không liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ việc cho thuê trong kỳ báo cáo. (f) Lý do và mức độ ảnh hưởng đến thu nhập từ hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư; (g) Nghĩa vụ chủ yếu của hợp đồng mua, xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoặc bảo dưỡng, sửa chữa bất động sản đầu tư;
	(h) Trình bày những nội dung sau (không yêu cầu thông tin so sánh): - Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng thêm, trong đó: Tăng do mua bất động sản và tăng do vốn hoá những chi phí sau ghi nhận ban đầu; - Nguyên giá bất động sản đầu tư tăng do sáp nhập doanh nghiệp; - Nguyên giá bất động sản đầu tư thanh lý; - Nguyên giá bất động sản đầu tư chuyển sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho và ngược lại.
	(i) Giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán, lập báo cáo tài chính. Khi doanh nghiệp không thể xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư thì doanh nghiệp phải thuyết minh: - Danh mục bất động sản đầu tư; - Lý do không xác định được giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư.