**GHI NHẬN DOANH THU TẠI DOANH NGHIỆP KINH DOANH BẤT ĐỘNG SẢN – MỘT VÀI ĐIỂM CẦN BÀN**

**ThS. Dương Thị Thanh Hiền**

Theo quy định của thông tư 200/2014/TT-BTC thì "Doanh thu hoạt động bán bất động sản chỉ được ghi nhận khi đã thực hiện bàn giao nhà cho khách hàng, không được ghi nhận khoản doanh thu đối với trường hợp khách hàng tạm ứng tiền đặt cọc hay thanh toán theo hợp đồng", nếu ghi nhận đó là khoản doanh thu thì sẽ vi phạm nguyên tắc ghi nhận doanh thu của doanh nghiệp ?

Theo thông tư 39/2014/TT-BTC về thời điểm lập hóa đơn đối với công trình xây dựng hoặc từng hạng mục xây dựng , thì theo khoản 2 điều 16. Các lập một số tiêu thức cụ thể trên hóa đơn: " ngày lập hóa đơn đối với xây dựng, lắp đặt là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình , hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền. Trường hợp tổ chức kinh doanh bất động sản, xây dựng cơ sở hạ tầng , xây dựng nhà để bán, chuyển nhượng có thực hiện thu tiền theo tiến độ thực hiện dự án hoặc tiến độ thu tiền ghi trong hợp đồng thì ngày lập hóa đơn là ngày thu tiền".

Tuy nhiên, thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm bên bán bàn giao bất động sản cho bên mua, không phụ thuộc việc bên mua đã đăng ký quyền sở hữu tài sản, quyền sử dụng đất, xác lập quyền sử dụng đất tại cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

Vậy các quy định này có chồng chéo và mâu thuẫn với nhau hay không, hay hỗ trợ cho nhau trong quá trình xử lý? Đây là một trong những vẫn đề cần bàn bạc.

1. **Phương pháp ghi nhận doanh thu**

Đối với bất động sản (BĐS) có 2 phương pháp ghi nhận doanh thu. Đối với các doanh nghiệp làm chủ đầu tư xây dựng dự án, chung cư (ví dụ như TDH chỉ chuyên xây chung cư để bán) chỉ được ghi nhận doanh thu khi đã xây dựng xong và làm biên bản bàn giao nhà cho khách hàng, lúc đó mới đủ cơ sở để kết luận là doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích cho người mua. Nhiều doanh nghiệp dạng này cố tình làm tăng doanh thu bằng cách ghi nhận doanh thu theo POC, hoặc tệ hơn là theo tiến độ thanh toán, điều này là sai nguyên tắc ghi nhận doanh thu của chuẩn mực 14. Khoản tiền khách hàng trả trước chỉ được ghi vào tài khoản người mua trả tiền trước, hoặc doanh thu chưa thực hiện.

Đối với trường hợp doanh nghiệp là nhà thầu xây dựng, thi công công trình theo hợp đồng phải ghi nhận doanh thu theo tỉ lệ khối lượng xây dựng hoàn thành (POC) theo quy định tại chuẩn mực 15. Phần trăm hoàn thành có thể xác định bằng cách xây dựng chi phí dự toán dựa trên doanh thu có thể đạt được theo hợp đồng. Từ đó, doanh nghiệp lấy chi phí xây dựng thực tế tính đến hiện tại chia cho tổng chi phí dự toán để biết được mình đã hoàn thành bao nhiêu phần trăm tiến độ thi công. Doanh thu ghi nhận theo tiến độ này, không phụ thuộc vào tiến độ trả tiền theo hợp đồng.

Thông tư 200 có những nét tương đồng với chuẩn mực kế toán số 14 khi quy định doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả 05 điều kiện sau:

(1) Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

(2) Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

(3) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

(4) Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

(5) Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Khi Thông tư 200 ra đời, những doanh nghiệp hạch toán doanh thu theo tiến độ thu tiền sẽ bị điều chỉnh hồi tố. Còn những doanh nghiệp đã áp dụng cách hạch toán doanh thu theo quy định tại chuẩn mực kế toán số 14 thì không.

**2. Một vài nhận xét trao đổi**

Như vậy, sẽ có sự phân hóa trong BCTC của các DN BĐS sau khi đồng loạt áp dụng chính sách kế toán mới.

*Tài khoản dùng để hạch toán*

Điều 39. Tài khoản 217 - Bất động sản đầu tư thông tư 200

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư (BĐSĐT) của doanh nghiệp theo nguyên giá, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng tương tự như TSCĐ. BĐSĐT 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:

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

- Bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.

*Nguyên tắc kế toán*

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị BĐSĐT đủ tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT. 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 BĐSĐT.

Bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

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

- Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy.

Bất động sản đầu tư được ghi nhận trên tài khoản này theo nguyên giá. Nguyên giá của BĐSĐT là toàn bộ các chi phí (tiền 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 BĐSĐT tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành BĐSĐT đó.

- Tùy thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của BĐSĐT được xác định:

+ Nguyên giá của BĐSĐT được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn, lệ phí trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...

+ Trường hợp mua BĐSĐT thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của BĐS 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 BĐSĐT theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay";

+ Nguyên giá của BĐSĐT tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của BĐSĐT 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 thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT thì nguyên giá của BĐSĐT đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản”.

- Các chi phí sau không được tính vào nguyên giá của BĐSĐT:

+ Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa BĐSĐT vào trạng thái sẵn sàng sử dụng);

+ Các chi phí khi mới đưa BĐSĐT vào hoạt động lần đầu trước khi BĐSĐT đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến;

+ Các chi phí không bình thường về nguyên liệu, vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng BĐSĐT.

*Các chi phí liên quan đến BĐSĐT*

Chi phí 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 BĐSĐT 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 BĐSĐT.

Trong quá trình cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐSĐT và ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ (kể cả trong thời gian ngừng cho thuê). Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của BĐSĐT.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước từ việc cho thuê BĐSĐT, kế toán phải ước tính đầy đủ giá vốn tương ứng với doanh thu được ghi nhận (bao gồm cả số khấu hao được tính trước).

- Giá vốn của BĐSĐT cho thuê bao gồm: Chi phí khấu hao BĐSĐT và các chi phí liên quan trực tiếp khác tới việc cho thuê, như: Chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí tiền lương nhân viên trực tiếp quản lý bất động sản cho thuê, chi phí khấu hao các công trình phụ trợ phục vụ việc cho thuê BĐSĐT.

Doanh nghiệp không trích khấu hao đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT bị giảm giá so với giá trị thị trường và khoản giảm giá được xác định một cách đáng tin cậy thì doanh nghiệp được đánh giá giảm nguyên giá BĐSĐT và ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán (tương tự như việc lập dự phòng đối với hàng hóa bất động sản).

Đối với những BĐSĐT 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 bất động sản, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp BĐSĐT 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 BĐSĐT hoàn thành để kết chuyển vào TK 217 “Bất động sản đầu tư”.

Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT hoặc từ BĐSĐT 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:

- BĐSĐT chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

- BĐSĐT chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;

- Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động;

- Hàng tồn kho chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;

- Bất động sản xây dựng chuyển thành BĐSĐT 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 “Tài sản cố định hữu hình”).

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐSĐT 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.

Khi doanh nghiệp quyết định bán một BĐSĐT mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐSĐT trên TK 217 "Bất động sản đầu tư" cho đến khi BĐSĐT đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

Doanh thu từ việc bán BĐSĐT được ghi nhận là toàn bộ giá bán (giá bán chưa có thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Trường hợp bán theo phương thức trả chậm, thì doanh thu được xác định ban đầu theo giá bán trả tiền ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá bán trả tiền ngay được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện.

**3. Kết luận**

Với một loại hàng hóa đặc biệt là bất động sản thì có phần phức tạp và dễ nhầm lẫn hơn so với bán các hàng hóa bình thường. Vì vậy, với các nhà đầu tư cá nhân không nắm vững về nguyên tắc kế toán khó mà biết được một nghiệp vụ bán nhà, chung cư, từ khi khách hàng đặt tiền cọc mua nền, trả tiền theo tiến độ hợp đồng thì doanh nghiệp có được ghi doanh thu không. Có thể thấy, hầu hết các báo cáo sau kiểm toán đều phải điều chỉnh giảm doanh thu rất nhiều. Như vậy không chỉ nhà đầu tư cá nhân, mà cả những người làm trong ngành (không hiểu vô tình hay cố ý) vẫn hạch toán sai doanh thu BĐS.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Thông tư 200/2014/TT-BTC

2. Theo thông tư 39/2014/TT-BTC

3. http://batdongsan.com.vn