

KẾ TOÁN THUÊ TÀI SẢN CỦA VIỆT NAM - NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN HOÀN THIỆN

 PGS.TS Đoàn Văn Anh*

Nhận: 02/05/2023

Biên tập: 03/05/2023

Duyệt đăng: 15/05/2023

Tóm tắt

Bài viết này tập trung nghiên cứu kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện hành, chỉ ra những bất cập có tính trọng yếu với khuôn mẫu Quốc tế. Trên cơ sở đó, đề xuất giải pháp hoàn thiện cho kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện nay, đưa kế toán Việt Nam nói chung và kế toán thuê tài sản nói riêng hội nhập, dần hội tụ với thông lệ chung của Quốc tế về kế toán.

Từ khóa: kế toán, thuê tài sản, kế toán thuê tài sản.

Abstract

This article studies about Vietnam's accounting for lease, highlighting the significant discrepancies with international accounting standards. By doing so, it proposes solutions to enhance the current accounting for leased assets in Vietnam, aiming to integrate Vietnam's accounting in general and accounting for leases in particular, gradually aligning with the common practices of international accounting.

Keywords: account, lease, lease accounting

JEL Classifications: M40, M41, M49.

DOI: <https://doi.org/10.59006/vnfa-jaa.0520232>

1. Đặt vấn đề

Kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện hành được thực hiện theo quy định của VAS số 06 “Thuê tài sản”, chuẩn mực này được ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC, ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính và Thông tư hướng dẫn kế toán doanh nghiệp (DN) ban hành theo các Thông tư 200/2014/TT-BTC, Thông tư 133/2016/TT-BTC. Đến nay, những quy định trong trong kế toán thuê tài sản của Quốc tế đã được thay đổi khi Ủy ban IAS (IASB) ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính (BCTC) Quốc tế số 16 “Thuê tài sản” (IFRS 16) vào tháng 4/2001 để thay thế cho IAS 17 trước đây, các nội dung có tính cốt lõi của chuẩn mực này đã được

thay đổi nhằm đáp ứng yêu cầu của thực tiễn. Tuy nhiên, quy định kế toán của Việt Nam về nội dung này chưa được thay đổi phù hợp để thích ứng với yêu cầu mới. Bài viết này tập trung nghiên cứu tìm ra những bất cập kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện hành, chỉ ra những khác biệt có tính trọng yếu với khuôn mẫu Quốc tế.

2. Tổng quan nghiên cứu về kế toán thuê tài sản ở Việt Nam

Những nghiên cứu về khuôn mẫu kế toán thuê tài sản dưới góc độ bên đi thuê, tính đến nay chưa nhiều các nghiên cứu đã công bố liên quan đến lĩnh vực này. Các nghiên cứu đã công bố cũng

thường chỉ tập trung chủ yếu về chuẩn mực kế toán “thuê tài sản” nói chung. Có thể hệ thống một số các nghiên cứu đã công bố ở Việt Nam về vấn đề này, như sau:

Các nghiên cứu kế toán thuê tài sản gắn với so sánh chuẩn mực kế toán “thuê tài sản” của Việt Nam và quốc tế

Diễn hình cho nghiên cứu này là của Phạm Thị Kiều Trang và Nguyễn Hữu Ánh (2013): “Nghiên cứu kế toán thuê tài sản theo VAS và theo IAS”. Nghiên cứu này đã tiến hành so sánh hai chuẩn mực kế toán VAS 06 của Việt Nam và IAS 17 của quốc tế về kế toán thuê tài sản, để thấy được sự khác biệt trong nội dung quy định. Từ đó, đề xuất một số giải pháp khoa học để hoàn thiện VAS 06, nhằm góp phần thúc đẩy tiến trình hòa hợp và hội tụ kế toán Việt Nam với thông lệ quốc tế về kế toán. Tuy nhiên, nghiên cứu này được thực hiện, trên cơ sở so sánh với IAS 17 “thuê tài sản” và chuẩn mực này đến nay đã không còn hiệu lực pháp lý, đã được thay thế bởi IFRS 16 “thuê tài sản” từ tháng 01/2016 và hiệu lực áp dụng từ tháng 01/2019. Có quá nhiều nội dung về các khuôn mẫu kế toán thuê tài sản đã được thay đổi, đặc biệt đối với bên đi thuê.

***Trường Đại học Thương mại**

Các nghiên cứu kế toán thuế tài sản gắn với phân tích những ảnh hưởng đến BCTC từ việc chuyển đổi IAS sang IFRS

Diễn hình cho các nghiên cứu này là của Vũ Quang Trọng (2019) “Kế toán thuế tài sản, chuyển đổi từ IAS 17 sang IFRS 16 và sự ảnh hưởng đến BCTC” và Nghiên cứu của Dương Thị Thanh Hiền (2020) “IFRS 16 - Thuế tài sản và những ảnh hưởng đến kế toán thuế tài sản”. Các nghiên cứu này tập trung chỉ ra sự khác biệt trong quy định giữa IFRS 16 “thuê tài sản” với IAS 17 “thuê tài sản”. Đồng thời, chỉ rõ những ảnh hưởng của sự thay đổi này đến các thông tin trình bày trên BCTC. Trong đó, nghiên cứu của Vũ Quang Trọng đã cho người đọc thấy rõ sự ảnh hưởng của việc áp dụng IFRS 16 đến các chỉ tiêu của từng loại báo cáo trong hệ thống BCTC DN, từ đó chỉ rõ những ảnh hưởng đến khá nhiều các chỉ tiêu phân tích tài chính, đặc biệt là ở các DN có giá trị thuê tài sản lớn. Còn nghiên cứu của Dương Thị Thanh Hiền thì nhấn mạnh đến những ảnh hưởng của sự thay đổi này đến việc tính toán, đo lường đánh giá tình hình tài chính của DN thông qua các chỉ số tài chính sử dụng như: thu nhập lãi vay và thuế (EBIT) và thu nhập trước thuế; lãi vay và khấu hao (EBITDA).

Các nghiên cứu kế toán thuế tài sản gắn với trách nhiệm giải trình

Diễn hình cho các nghiên cứu này là của Hoàng Ninh Chi, Nguyễn Thị Thanh Thắm (2019) “Nâng cao trách nhiệm giải trình của DN về kế toán thuế tài sản”.

Nghiên cứu này nhấn mạnh đến các yêu cầu trình bày thông tin đối với cả bên thuê và bên cho thuê, theo quy định của IFRS 16 “thuê tài sản”. Các DN bắt buộc phải công khai trên BCTC của đơn vị về hoạt động đi thuê và cho thuê tài sản của mình, theo đó tình hình tài chính của DN sẽ được minh bạch hơn. Việc áp dụng IFRS 16 làm tăng chất lượng thông tin trình bày trên BCTC, đánh giá kịp thời các vấn đề liên quan đến cơ cấu và các bên liên quan bị ảnh hưởng bởi việc thay đổi các chỉ số và thước đo tài chính.

Nghiên cứu của Nguyễn Thị Tâm (2020) “Áp dụng chuẩn mực BCTC – IFRS 16 trong bối cảnh đại dịch Covid 19”. Nghiên cứu này cũng tập trung vào so sánh sự khác biệt giữa IFRS 16 “thuê tài sản” với IAS 17 “thuê tài sản”, những sửa đổi về nguyên tắc kế toán thuế tài sản. Đồng thời, bài viết cũng tìm hiểu về những ảnh hưởng và những việc cần làm, để đáp ứng việc áp dụng chuẩn mực trong bối cảnh đại dịch Covid-19 gắn với khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê tài sản, phân tích và đưa ra quan điểm cá nhân về xác định các khoản hỗ trợ do ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 có phải là một khoản sửa đổi hợp đồng thuê tài sản hay không. Tuy nhiên, nghiên cứu này chỉ cho thấy sự khác biệt trong thay đổi khuôn mẫu kế toán “thuê tài sản” của quốc tế, những xử lý kế toán đối với với khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê tài sản. Nghiên cứu này không hướng tới những khuôn mẫu của kế toán “thuê tài sản” của Việt Nam hiện hành.

Các nghiên cứu kế toán thuế tài sản gắn với mô hình tính giá

Diễn hình cho các nghiên cứu này là của Đoàn Văn Anh (2022) “Mô hình tính giá trong kế toán thuế tài sản – Những khác biệt và giải pháp hội tụ với kế toán quốc tế”. Nghiên cứu này tập trung vào nghiên cứu mô hình tính giá áp dụng trong kế toán thuế tài sản, theo khuôn mẫu của quốc tế và quy định hiện hành của Việt Nam.

Từ những nghiên cứu tổng quan về các nghiên cứu đã công bố liên quan đến kế toán thuế tài sản cho thấy, có nghiên cứu hướng đến hoàn thiện VAS 06; có những nghiên cứu hướng đến ảnh hưởng của sự thay đổi chuẩn mực đến các thông tin trình bày trên BCTC, cũng như các chỉ số đánh giá tình hình tài chính của DN; và có những nghiên cứu tập trung mô hình tính giá trong kế toán thuế tài sản. Bài viết này sẽ tập trung nghiên cứu thực trạng kế toán “thuê tài sản” của Việt Nam hiện hành dưới góc độ bên đi thuê, chỉ ra những sự khác biệt có tính trọng yếu so với quy định của quốc tế. Trên cơ sở đó, hiểu được những vấn đề cần hoàn thiện cho kế toán “thuê tài sản” của Việt Nam hiện nay, đưa kế toán Việt Nam hội nhập với khuôn mẫu quốc tế về kế toán là hoàn toàn cần thiết, có ý nghĩa khoa học và thực tiễn.

3. Phương pháp nghiên cứu

Bài viết sử dụng một số phương pháp cụ thể như: phương pháp nghiên cứu tài liệu kế toán, nghiên cứu các công bố có liên quan đến chủ đề bài viết tổng quan nghiên cứu. Từ đó, xác định được các nội dung kế thừa cũng như

khoảng trống cần khai thác, nghiên cứu các quy định khuôn mẫu trong kế toán trong nước và quốc tế; sử dụng phương pháp tổng hợp, phân tích dữ liệu để phân loại, sắp xếp thành nhóm các dữ liệu có cơ sở khoa học; sử dụng phương pháp so sánh để tìm ra những khác biệt; sử dụng phương pháp phân tích, đánh giá để nghiên cứu hệ quả của sự khác biệt trên từng nhóm dữ liệu, đưa ra các nhận xét, đánh giá; sử dụng phương pháp quy nạp để rút ra bản chất vấn đề. Trên cơ sở đó, đề xuất một số giải pháp để hoàn thiện kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện nay.

4. Thực trạng kế toán thuê tài sản của Việt Nam theo quy định hiện hành

Thứ nhất, về chuẩn mực kế toán

Việt Nam đã ban hành VAS 06 “thuê tài sản”. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với bên thuê và bên cho thuê tài sản, bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động, làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập BCTC.

Về phân loại thuê tài sản, VAS 06 phân loại thuê tài sản thành thuê tài chính và thuê hoạt động, căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Việc phân loại thuê tài sản được căn cứ vào bản chất các điều khoản ghi trong hợp đồng, VAS 06 có đưa ra 5 trường hợp thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính để hướng dẫn người làm kế toán dễ dàng xác

định loại hợp đồng thuê tài sản. Riêng đối với thuê tài sản là quyền sử dụng đất, đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê, bên thuê không nhận phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu đất do đó thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động. Số tiền thuê tài sản là quyền sử dụng đất được phân bổ dần cho suốt thời gian thuê.

Chuẩn mực quy định cách thức ghi nhận kế toán:

- Đối với trường hợp thuê tài chính, bên thuê ghi nhận tài sản thuê tài chính là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán (BCĐKT), nguyên giá được xác định trên cơ sở giá thấp hơn giữa giá trị hợp lý và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản. Các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được ghi nhận vào nguyên giá tài sản đi thuê. Chính sách khấu hao tài sản thuê phải nhất quán với chính sách khấu hao tài sản cùng loại thuộc sở hữu của DN đi thuê.

- Đối với trường hợp thuê hoạt động, các khoản thanh toán tiền thuê hoạt động được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn

Khi trình bày BCTC, bên thuê tài sản phải trình bày các thông tin về tài sản thuê tài chính và thuê hoạt động theo khuôn mẫu của VAS 06.

Thông tin về tài sản cố định (TSCĐ) thuê tài chính được trình bày trên BCĐKT cùng với các thông tin TSCĐ thuộc quyền sở hữu của DN.

Thứ hai, về hướng dẫn kế toán tài sản thuê

Trong chế độ kế toán DN ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, kế toán TSCĐ thuê tài chính sử dụng tài khoản (TK) 212 “TSCĐ thuê tài chính” để phản ánh tình hình và sự biến động TSCĐ thuê tài chính trong kỳ. TK này được chi tiết thành 2 TK cấp 2.

- TK 2121: TSCĐ hữu hình thuê tài chính.

- TK 2122: TSCĐ vô hình thuê tài chính.

Chế độ kế toán DN ban hành theo Thông tư 133/2016/TT-BTC, sử dụng TK 2112 “TSCĐ thuê tài chính”. TK này hạch toán theo nguyên giá.

Chế độ kế toán đưa ra các hướng dẫn cụ thể về nguyên tắc và ghi nhận kế toán khi thuê tài sản, khấu hao tài sản thuê, chi phí thuê tài sản và khi kết thúc thuê tài sản. Đối với TSCĐ thuê hoạt động, kế toán DN tự theo dõi trên sổ kế toán mở chi tiết riêng cho tài sản thuê. Các chi phí thuê tài sản được ghi nhận trực tiếp vào chi phí bộ phận sử dụng trong kỳ.

5. Những bất cập trong kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện hành

Từ nghiên cứu về kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện hành, trên cơ sở nghiên cứu IAS IFRS 16 “Thuê tài sản”, có thể thấy được những bất cập có tính trọng yếu trong kế toán của Việt Nam về kế toán thuê tài sản, được thể hiện trên các nội dung sau:

Thứ nhất, về mô hình tính giá

- Tại ngày bắt đầu thuê (Ghi nhận ban đầu):

+ VAS 06: Sử dụng **Giá gốc** để ghi nhận ban đầu tài sản thuê.

+ IFRS 16: Sử dụng **Giá gốc** để ghi nhận ban đầu tài sản thuê.

- Sau ngày bắt đầu thuê (Sau ghi nhận ban đầu):

+ VAS 06: Sử dụng **Giá gốc** sau ghi nhận ban đầu đối với tất cả các tài sản thuê

+ IFRS 16: Cho phép lựa chọn: i) Sử dụng **Giá gốc** sau ghi nhận ban đầu đối với các tài sản thuê; ii) Sử dụng **Giá trị hợp lý** đối với tài sản thuê đáp ứng định nghĩa bất động sản đầu tư và bên thuê áp dụng mô hình giá trị hợp lý cho các bất động sản đầu tư; iii) Sử dụng **Giá trị đánh giá** lại đối với tài sản thuê là nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị mà bên thuê đã áp dụng mô hình đánh giá lại trong IAS 16 đối với các tài sản này.

- Trình bày thông tin trên BCTC

+ VAS 06: Trình bày thông tin tài sản thuê theo giá gốc thuê

+ IFRS 16: i) Trình bày thông tin tài sản thuê theo giá gốc; ii) Trình bày thông tin tài sản thuê theo giá trị hợp lý; iii) Trình bày thông tin tài sản thuê theo giá trị đánh giá lại.

Từ những khác biệt về áp dụng mô hình tính giá trong xác định giá trị tài sản thuê và công nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu đã dẫn đến những khác biệt trong ghi nhận và trình bày thông tin về tài sản, thu nhập, chi phí trên BCTC. Mặt khác, hiện Việt Nam chưa ban hành các chuẩn mực về “Giá trị hợp lý” và “Suy giảm giá trị tài sản”. Bất cập này dẫn đến chưa có

khuôn mẫu pháp lý cho kế toán các giao dịch và sự kiện liên quan đến hoạt động thuê tài sản gắn với trường hợp thuê tài sản nhưng tài sản thuê thỏa mãn là một bất động sản đầu tư, cần phải sử dụng đến cơ sở đo lường giá trị hợp lý của tài sản thuê hay để xác định liệu tài sản thuê có bị suy giảm giá trị và xử lý kế toán phù hợp.

Thứ hai, về xác định và phân loại tài sản thuê

+ VAS 06: Phân loại thành tài sản thuê tài chính và thuê hoạt động. Cơ sở phân loại đó là dựa trên mức độ chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê.

+ IFRS 16: Phân loại là hợp đồng thuê tài sản. Cơ sở phân loại dựa trên quyền kiểm soát đối với tài sản thuê, đánh giá thông qua thời gian sử dụng và các quyền thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản và quyền chỉ đạo cách thức và mục đích sử dụng tài sản được xác định đó suốt thời gian sử dụng.

Sự khác biệt này đã ảnh hưởng trực tiếp đến ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC, do dựa trên căn cứ phân loại khác nhau nên kế toán có thể đã bỏ qua việc ghi nhận một tài sản quyền sử dụng được nhận diện là hợp đồng thuê tài sản trên BCTC, hệ quả là chưa cung cấp đầy đủ thông tin về tất cả tài sản của DN đã được sử dụng vào hoạt động kinh doanh và mang lại lợi nhuận cho DN.

Thứ ba, về xác định giá trị nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu

+ VAS 06: Không đề cập đến đánh giá lại nợ thuê tài sản

+ IFRS 16: Thực hiện đánh giá lại giá trị nợ phải trả thuê tài sản để phản ánh thay đổi của khoản thanh toán tiền thuê phát sinh có thể do sự thay đổi về điều kiện thuê, điều khoản, thị trường...

Sự khác biệt này dẫn đến thiếu những cơ sở khuôn mẫu cho việc xử lý các giao dịch khi thực tế phát sinh sự thay đổi về giá trị nợ phải trả thuê tài sản, làm ảnh hưởng trực tiếp đến ghi nhận và trình bày thông tin về tài sản, thu nhập, chi phí trên BCTC.

Thứ tư, về giao dịch bán và thuê lại tài sản

+ VAS 06 : Không quy định về điều kiện xác định giao dịch bán. Chuẩn mực đưa ra cách thức ghi nhận kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại tài sản tùy thuộc vào: i) Thuê lại tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động; ii) Giá bán tài sản cao hơn hay thấp hơn giá trị hợp lý của tài sản; iii) Giá thuê lại cao hơn hay thấp hơn giá thuê thị trường.

+ IFRS 16 : Sử dụng mô hình 5 bước trong IFRS 15 “Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng” để xác định giao dịch thỏa mãn là một giao dịch bán hay không. Chuẩn mực đưa ra cách thức ghi nhận kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại cho 2 trường hợp: i) Thỏa mãn là giao dịch bán: xử lý kế toán như là một giao dịch bán hàng; ii) Không thỏa mãn là giao dịch bán: xét về bản chất là một thỏa thuận tài chính, kế toán sẽ xử lý phù hợp với bản chất của thỏa thuận tài chính.

Sự khác biệt này đã dẫn tới kế toán xử lý giao dịch có thể không phù hợp với bản chất của giao dịch đó, vì xét về hình thức là một giao

dịch bán tài sản, nhưng thực chất chỉ là một thỏa thuận tài chính.

Thứ năm, về trình bày thông tin trên BCTC

Từ những khác biệt trong nguyên tắc kế toán áp dụng, phân loại thuê tài sản, xác định giá trị tài sản thuê và công nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu cũng như những khác biệt trong xử lý kế toán đã dẫn đến những khác biệt trong trình bày thông tin thuê tài sản trên BCTC. Các thông tin trình bày theo yêu cầu của VAS 06 về tình hình thuê tài sản đã không còn phù hợp với khuôn mẫu quốc tế, không đáp ứng được yêu cầu hội nhập kế toán nói chung và kế toán thuê tài sản nói riêng.

Thứ sáu, về hướng dẫn kế toán thuê tài sản

Do những hướng dẫn kế toán thuê tài sản trong Thông tư 200/2014 và Thông tư 133/2016 được ban hành dựa trên khuôn mẫu của VAS 06 và hiện nội dung của chuẩn mực kế toán này đã trở nên không phù hợp với khuôn mẫu chung của quốc tế, theo đó những hướng dẫn kế toán trong thông tư này cũng bộc lộ nhiều bất cập, không đáp ứng yêu cầu ghi nhận đối với kế toán thuê tài sản.

6. Những vấn đề cần hoàn thiện kế toán thuê tài sản của Việt Nam hiện nay

Trên cơ sở phân tích những bất cập có tính trọng yếu trong kế toán của Việt Nam hiện hành, đề hội nhập với các quy định khuôn mẫu kế toán nói chung và kế toán thuê tài sản nói riêng, đề xuất hoàn thiện kế toán thuê tài sản trên các nội dung sau:

Thứ nhất, đề xuất về mô hình tính giá áp dụng trong chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản” của Việt Nam

Đối với tài sản thuê

- Áp dụng mô hình “Giá gốc” trong ghi nhận ban đầu khi thuê tài sản thuê.

- Đề xuất áp dụng mô hình “Giá trị hợp lý” để kế toán xác định lại giá trị tài sản thuê sau ghi nhận ban đầu áp dụng cho các tài sản thuê đáp ứng định nghĩa của bất động sản đầu tư và DN đã áp dụng mô hình “Giá trị hợp lý” cho các bất động sản đầu tư.

- Đề xuất áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với các tài sản thuê là nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và DN đã áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với nhóm các tài sản thuộc chủ sở hữu sử dụng.

Đối với nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu

Đề xuất áp dụng đánh giá lại giá trị nợ phải trả thuê tài sản để phản ánh thay đổi của khoản thanh toán tiền thuê phát sinh do sự thay đổi về các điều kiện thuê.

Về trình bày thông tin trên BCTC

Bổ sung vào quy định về trình bày và công bố thông tin.

- Tài sản thuê trình bày tách biệt với các tài sản khác của DN; thông tin về tài sản thuê thỏa mãn định nghĩa bất động sản đầu tư.

- Thông tin về mô hình tính giá áp dụng đối với tài sản thuê, phương pháp, căn cứ xác định GTHL của các tài sản thuê, nợ thuê tài sản...

Thứ hai, đề xuất về hoàn thiện chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản” của Việt Nam

Đề hài hòa và hội tụ với khuôn mẫu quốc tế về kế toán thuê tài sản, đề xuất hoàn thiện chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản” trên những nội dung có tính trọng yếu sau:

i) Về xác định và phân loại tài sản thuê

Xác định hợp đồng là hợp đồng thuê tài sản hay không dựa trên chuyển giao quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản xác định của DN đối với tài sản thuê. Các hợp đồng khi được xác định là hợp đồng thuê tài sản thì phải ghi nhận tài sản quyền sử dụng trên bảng cân đối kế toán, ngoại trừ đối với các hợp đồng thuê tài sản ngắn hạn (dưới 12 tháng) và các hợp đồng thuê tài sản trong đó tài sản thuê có giá trị thấp.

ii) Về mô hình tính giá

- Áp dụng mô hình “Giá gốc” trong ghi nhận ban đầu khi thuê tài sản quyền sử dụng.

- Đề xuất áp dụng mô hình “Giá trị hợp lý” trong VAS 06 để kế toán xác định lại giá trị tài sản quyền sử dụng sau ghi nhận ban đầu áp dụng cho các tài sản quyền sử dụng đáp ứng định nghĩa của bất động sản đầu tư và DN đã áp dụng mô hình “Giá trị hợp lý” cho các bất động sản đầu tư.

- Đề xuất áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với các tài sản quyền sử dụng là nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và DN đã áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với nhóm các tài sản thuộc chủ sở hữu sử dụng.

iii) Về đánh giá lại nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu

Đề xuất áp dụng đánh giá lại giá trị nợ phải trả thuê tài sản để phản ánh thay đổi của khoản thanh

toán tiền thuê phát sinh do sự thay đổi về các điều kiện thuê.

iv) *Về giao dịch bán và thuê lại tài sản*

Đề xuất áp dụng mô hình 5 bước trong của IFRS 15 “*Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng*” để nhận diện giao dịch bán và thuê lại tài sản có thỏa mãn các điều kiện là một giao dịch bán hàng hay không. Nếu giao dịch bán và thuê lại thỏa mãn các điều kiện và được xác định là một giao dịch bán hàng thì kế toán sẽ ghi nhận thu nhập, chi phí phát sinh từ việc bán tài sản, xóa sổ tài sản đã bán, đồng thời ghi tăng tài sản quyền sử dụng và nợ thuê tài sản. Nếu việc chuyển giao tài sản không phải là một giao dịch bán thì bản chất là một thỏa thuận tài chính, kế toán sẽ ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản tiền nhận được từ việc chuyển giao.

v) *Về trình bày thông tin trên BCTC*

Bổ sung vào quy định về trình bày và công bố thông tin

- Tài sản quyền sử dụng trình bày tách biệt với các tài sản khác của DN; thông tin về tài sản quyền sử dụng thỏa mãn định nghĩa bất động sản đầu tư.

- Thông tin về mô hình tính giá áp dụng đối với tài sản quyền sử dụng, phương pháp, căn cứ xác định giá trị hợp lý của các tài sản quyền sử dụng, nợ thuê tài sản...

Thứ ba, đề xuất về ban hành chuẩn mực liên quan đến kế toán “Thuê tài sản”

Để có đủ các cơ sở pháp lý cho vận hành chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản” theo hướng đề xuất Việt Nam cần nghiên cứu và ban hành chuẩn mực kế toán liên quan

đến giá trị hợp lý, đó là chuẩn mực về “Xác định giá trị hợp lý” làm căn cứ đo lường giá trị hợp lý của các tài sản quyền sử dụng thỏa mãn định nghĩa của bất động sản đầu tư, tạo khuôn mẫu pháp lý làm cơ sở đo lường giá trị hợp lý của tài sản quyền sử dụng. Đồng thời, ban hành chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản” tạo khuôn mẫu pháp lý để xác định tài sản quyền sử dụng có bị suy giảm giá trị và ghi nhận khoản lỗ do suy giảm giá trị được xác định.

Thứ tư, đề xuất về hướng dẫn kế toán thuê tài sản

i) *Về xác định, phân loại thuê tài sản:*

Đối với trường hợp thuê quyền sử dụng đất và trả tiền trước trong nhiều năm được phân loại vào thuê tài sản quyền sử dụng.

Đề xuất này xuất phát từ sự thay đổi trong nhận diện và phân loại thuê tài sản dựa trên quyền kiểm soát đối với tài sản thuê, đối với trường hợp thuê quyền sử dụng đất và trả trước tiền thuê trong nhiều năm và thời điểm thuê sau khi Luật Đất đai 2003 có hiệu lực, do quy định trước đây dựa trên căn cứ quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê, bên thuê không nhận phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu đất do đó thuê quyền sử dụng đất đã được mặc định là hợp đồng thuê hoạt động. Nay việc phân loại dựa trên quyền kiểm soát thì trường hợp này thuộc hợp đồng thuê tài sản và phải ghi nhận trên bảng cân đối kế toán.

ii) *Về tài khoản sử dụng:*

Để phù hợp với bản chất của đối tượng kế toán trong giao dịch

thuê tài sản theo khuôn mẫu quốc tế thì TK 212 “TSCĐ thuê tài chính” (theo TT 200/2014)/TK 2112 “TSCĐ thuê tài chính” (theo TT 133/2016) phải được đổi tên TK thành “Tài sản quyền sử dụng”. Theo đó, TK 2142 “Hao mòn TSCĐ thuê tài chính” đổi tên thành “Hao mòn tài sản quyền sử dụng”. TK “Tài sản quyền sử dụng” dùng để phản ánh tình hình và sự biến động tài sản quyền sử dụng theo nguyên giá. TK này dùng để ghi nhận các hợp đồng thuê tài sản trên bảng cân đối kế toán, ngoại trừ đối với các hợp đồng thuê tài sản ngắn hạn (dưới 12 tháng) và các hợp đồng thuê tài sản trong đó tài sản thuê có giá trị thấp.

iii) *Về ghi nhận kế toán tài sản quyền sử dụng và nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu*

(1) *Ghi nhận kế toán đối với tài sản quyền sử dụng sau ghi nhận ban đầu*

(1.1) Từ đề xuất áp dụng mô hình “*Giá trị hợp lý*” trong VAS 06 để kế toán xác định lại giá trị tài sản quyền sử dụng sau ghi nhận ban đầu áp dụng cho các tài sản quyền sử dụng đáp ứng định nghĩa của bất động sản đầu tư và DN đã áp dụng mô hình “*Giá trị hợp lý*” cho các bất động sản đầu tư, đã dẫn đến những thay đổi về nguyên tắc xử lý tài sản quyền sử dụng như sau:

- Tài sản quyền sử dụng được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá.

- Sau ghi nhận ban đầu, các tài sản quyền sử dụng được xác định theo giá trị hợp lý.

- Các khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc thay đổi giá trị hợp lý của tài sản quyền sử dụng được

ghi nhận vào báo cáo lãi hoặc lỗ trong kỳ.

(1.2) Từ đề xuất áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với các tài sản quyền sử dụng là nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và DN đã áp dụng mô hình “Đánh giá lại” đối với nhóm các tài sản thuộc chủ sở hữu sử dụng đã dẫn đến những thay đổi về nguyên tắc xử lý tài sản thuê như sau:

- Nếu giá trị hợp lý của tài sản quyền sử dụng tại ngày đánh giá lại thấp hơn giá trị ghi sổ của tài sản quyền sử dụng, thì kế toán sẽ ghi nhận khoản chênh lệch này vào báo cáo lãi lỗ, đồng thời giảm phần thặng dư do đánh giá lại tài sản của DN.

- Nếu giá trị hợp lý của tài sản quyền sử dụng cao hơn so với giá trị ghi sổ, khoản chênh lệch này được xử lý như sau:

+ Khoản chênh lệch này sẽ được ghi nhận vào báo cáo lãi lỗ trong phạm vi khoản lỗ tồn thất tài sản trước đó DN đã ghi nhận. Giá trị được ghi nhận vào báo cáo lãi lỗ sẽ không được vượt quá giá trị cần để hoàn nhập giá trị ghi sổ đã được xác định (chưa bao gồm việc trích khấu hao) như chưa có bất kỳ khoản lỗ tồn thất nào được ghi nhận.

+ Phần còn lại của khoản chênh lệch được ghi nhận vào thặng dư do đánh giá lại giá trị tài sản thuộc vốn chủ sở hữu của DN.

(2) Ghi nhận kế toán giá trị nợ thuê tài sản sau ghi nhận ban đầu

Khi đánh giá lại giá trị nợ phải trả thuê tài sản do sự thay đổi về thời hạn thuê tài sản, thay đổi lãi suất sử dụng ..., nguyên tắc xử lý kế toán như sau:

- Chênh lệch nợ thuê tài sản do đánh giá lại được sử dụng điều chỉnh cho tài sản quyền sử dụng.

- Nếu giá trị ghi sổ của tài sản quyền sử dụng giảm xuống còn bằng không, khi đó giá trị giảm thêm của nợ thuê tài sản (nếu có) sẽ ghi nhận vào báo cáo lãi lỗ trong kỳ.

iv) Ghi nhận kế toán đối với giao dịch bán và thuê lại tài sản

Dựa trên đề xuất áp dụng mô hình 5 bước trong của IFRS 15 “Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng” để nhận diện giao dịch bán và thuê lại tài sản có thỏa mãn các điều kiện là một giao dịch bán hay không, kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện theo nguyên tắc:

- Nếu giao dịch bán và thuê lại thỏa mãn các điều kiện và được xác định là một giao dịch bán hàng thì kế toán sẽ ghi nhận thu nhập, chi phí phát sinh từ việc bán tài sản, xóa sổ tài sản đã bán, đồng thời ghi tăng tài sản thuê và nợ thuê tài sản.

- Nếu giao dịch bán và thuê lại không thỏa mãn các điều kiện là một giao dịch bán hàng thì bản chất là một thỏa thuận tài chính và được thể chấp/cầm cố bằng TSCĐ. Theo đó, kế toán sẽ ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản tiền nhận được từ việc chuyển giao.

Kết luận

Trên đây là những nghiên cứu về quy định hiện hành của Việt Nam về kế toán thuê tài sản. Từ đó, trao đổi về những khác biệt với khuôn mẫu của quốc tế và đề xuất các giải pháp hoàn thiện cho kế toán thuê tài sản của Việt Nam

hiện nay, nhằm đưa kế toán Việt Nam nói chung và kế toán thuê tài sản nói riêng hội nhập, dần hội tụ với thông lệ chung của quốc tế về kế toán. Bài viết này sẽ tiếp nối cho nhiều nghiên cứu tiếp theo của bản thân tác giả và cho những ai quan tâm đến lĩnh vực kế toán thuê tài sản.■

Tài liệu tham khảo

IFRS 16 Leases. IFRS Foundation Publications Department, London.

Quốc Hội. (2015). Luật Kế toán số 88/2015/QH13.

Bộ Tài chính. (2005). Hệ thống VAS.

Bộ Tài chính. (2014). Hệ thống chế độ kế toán ban hành theo TT 200/2014.

Bộ Tài chính. (2016). Hệ thống chế độ kế toán ban hành theo TT 133/2016.

Phạm Thị Kiều Trang, Nguyễn Hữu Ánh. (2013). “Nghiên cứu kế toán thuê tài sản theo VAS (VAS) và theo Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IAS)”, Tạp chí kinh tế và phát triển, số 188 (II).

Vũ Quang Trọng. (2019). “Kế toán thuê tài sản, chuyển đổi từ IAS 17 sang IFRS 16 và sự ảnh hưởng đến BCTC”, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số 187.

Nguyễn Thị Tầm. (2020). “Áp dụng chuẩn mực BCTC – IFRS 16 trong bối cảnh đại dịch covid-19”, Tạp chí Tài chính kỳ 1.

Dương Thị Thanh Hiền. (2020). “IFRS 16-Thuê tài sản và những ảnh hưởng đến kế toán thuê tài sản”, Tạp chí Tài chính.

Đoàn Văn Anh. (2022). “Mô hình tính giá trong kế toán thuê tài sản – Những khác biệt và giải pháp hội tụ với kế toán quốc tế” Kỷ yếu hội thảo khoa học Quốc gia VCAA, 2022.