

Vận dụng chuẩn mực IAS 36: Hướng đi tất yếu cho phát triển kế toán TSCĐ tại Việt Nam

Trần Thị Thương

Nhóm NCM Hợp tác, liên kết trong sản xuất kinh doanh nông nghiệp

1. Đặt vấn đề

Trong giai đoạn nền kinh tế bị ảnh hưởng nặng nề bởi đại dịch Covid - 19, khó tránh khỏi việc tồn tại các dấu hiệu về sự suy giảm giá trị của các tài sản đang ghi nhận trên sổ sách của doanh nghiệp. Do vậy, Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 36 – “Suy giảm giá trị tài sản” đem lại ý nghĩa lớn trong việc làm minh bạch hóa thông tin tài chính của doanh nghiệp. IAS 36 áp dụng nhằm đảm bảo rằng tài sản của các đơn vị kinh tế không được ghi nhận với giá trị cao hơn giá trị có thể thu hồi được thông qua việc giả định tiếp tục sử dụng hay bán các tài sản này. Điều này có nghĩa là nếu giá trị có thể thu hồi được của tài sản thấp hơn so với giá trị ghi nhận trên sổ sách của nó, thì sẽ được là bị suy giảm giá trị, và doanh nghiệp cần phải tính toán và phản ánh sự suy giảm này trên Báo cáo tài chính để người sử dụng thông tin nắm được. IAS 36 là một trong những chuẩn mực có tính phức tạp cao, sử dụng nhiều sự xét đoán và có yêu cầu cao về độ tin cậy của các giả định được sử dụng khi thực hiện kiểm tra suy giảm giá trị, lập mô hình xác định các khoản lỗ do suy giảm giá trị tài sản. Do đó, mặc dù chuẩn mực IAS 36 ban hành từ năm 1998 và có hướng dẫn cụ thể về các bước xác định, tính toán và ghi nhận khoản lỗ từ suy giảm giá trị tài sản, nhưng để áp dụng chuẩn mực này vào thực tế còn nhiều thách thức và chưa tuân thủ đầy đủ theo yêu cầu của chuẩn mực.

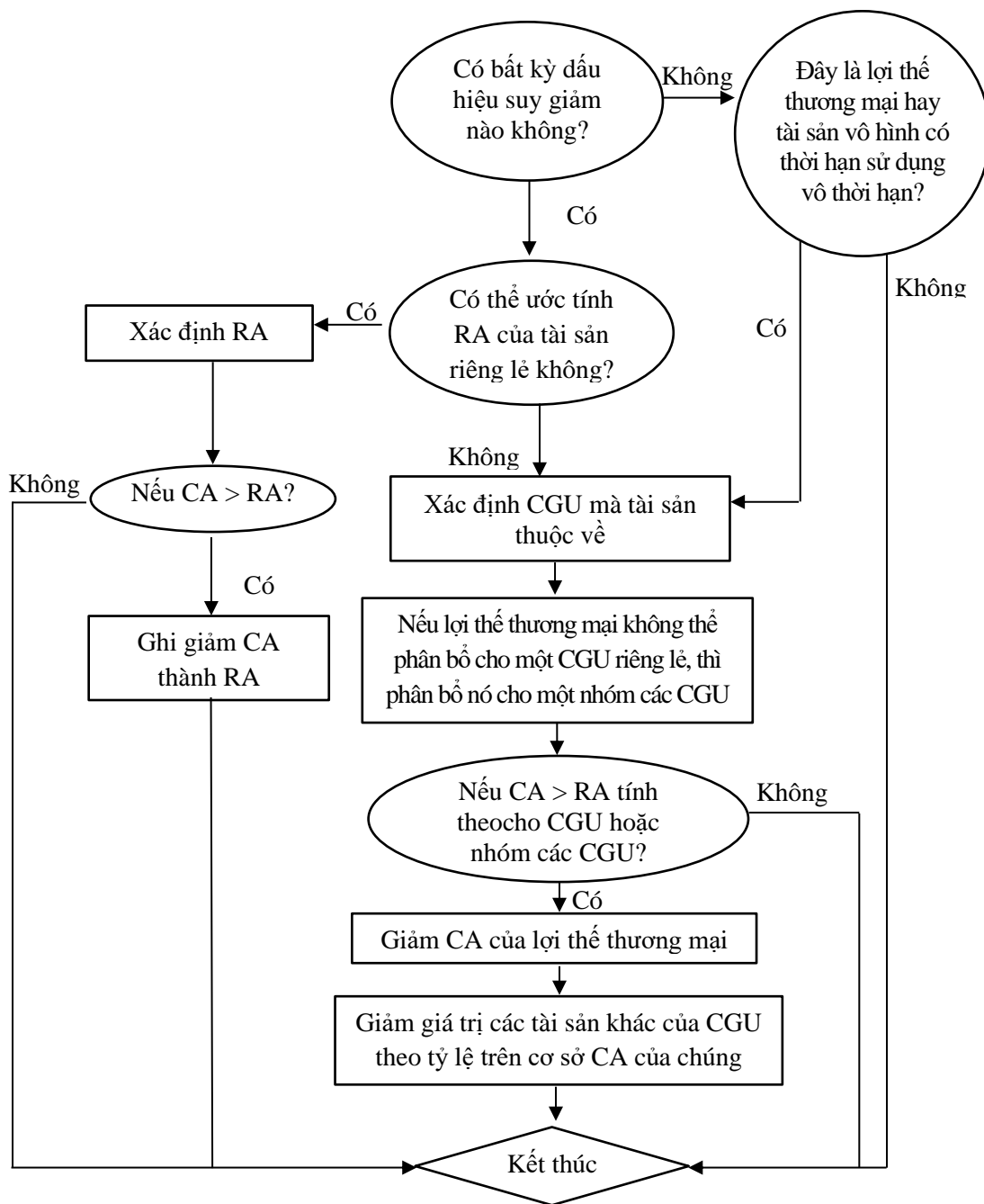
Đối với Việt Nam, nội dung về Chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản” là một nội dung hoàn toàn mới và việc áp dụng chuẩn mực này vào công tác kế toán được xem là một thách thức lớn. Tuy nhiên, đứng trước sự hội nhập kinh tế quốc tế, ngày 16/3/2020 của Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 345/QĐ-BTC về “Phê duyệt đề án áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế”, theo đó Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế sẽ áp dụng tự nguyện với một số doanh nghiệp bắt đầu từ năm 2022 và sẽ áp dụng bắt buộc từ năm 2025. Bên cạnh đó, tại Hội thảo tổng kết “Đánh giá tình hình thực hiện chế độ kế toán doanh nghiệp và thảo luận về khung Báo cáo tài chính áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp tại Việt Nam” diễn ra vào ngày 30/11/2021 và ngày 01/12/2021 đã khẳng định trong thời gian tới Hệ thống kế toán và Chế độ kế toán Việt Nam sẽ được sửa đổi theo hướng tiếp cận gần nhất với các Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (Trình Quốc Việt, 2022). Vì vậy, nội dung của chuẩn mực IAS 36 cũng là một trong những chuẩn mực đang nhận được nhiều sự quan tâm của những người làm công tác kế toán.

2. Giới thiệu chung về IAS 36

IAS 36 (International Accounting Standard No. 36) – “Suy giảm giá trị tài sản” được ban hành lần đầu tiên vào tháng 6 năm 1998 bởi Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB). Ngày 31/3/2004, IAS 36 được ban hành lại và bổ sung lợi thế thương mại, tài sản vô hình có được từ hợp nhất kinh doanh là đối tượng điều chỉnh của IAS 36, phiên bản này của IAS 36 có hiệu lực từ ngày 31/3/2004. Sau đó, để thích ứng với sự phát triển của nền kinh tế, các phiên bản điều chỉnh của IAS 36 tiếp tục được ban hành vào các năm 2008, 2009, và 2013. Hiện nay, phiên bản của IAS 36 sửa đổi năm 2013 được bắt đầu áp dụng cho năm tài chính bắt đầu từ ngày 1/1/2014.

Chuẩn mực IAS 36 đề cập đến việc kiểm tra mức độ suy giảm đối với tất cả các tài sản hữu hình và vô hình (gồm đất đai, nhà cửa, máy móc thiết bị, tài sản cố định vô hình, lợi thế thương mại, đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh) ngoại trừ các tài sản được áp dụng theo IFRS khác; với mục đích là đảm bảo tài sản không được ghi nhận cao hơn giá trị có thể thu hồi của tài sản. Trường hợp giá trị có thể thu hồi được thấp hơn giá trị ghi sổ thì doanh nghiệp phải ghi nhận ngay tổn thất có thể thu hồi được. Để thực hiện mục tiêu này, IAS 36 yêu cầu các doanh nghiệp phải kiểm tra tất cả các tài sản nằm trong phạm vi của nó về khả năng suy giảm khả năng xảy ra khi có các chỉ số về mức độ suy giảm hoặc ít nhất là hàng năm đối với lợi thế thương mại và tài sản vô hình có thời hạn sử dụng vô thời hạn (Ernst & Young, 2010).

Để mô tả quy trình chung trong đo lường và ghi nhận tổn thất tài sản dựa trên IAS 36, Ernst & Young (2010) đã tổng hợp thông qua Sơ đồ 1.



RA: Giá trị có thể thu hồi

CA: Giá trị ghi sổ

CGU: Đơn vị tạo tiền

(Nguồn: Ernst & Young, 2010)

Sơ đồ 1. Khung xác định và tính mức độ suy giảm tài sản theo IAS 36

Như vậy, đầu tiên doanh nghiệp cần xác định tài sản đang xem xét là tài sản riêng biệt hay là chỉ là một phần của đơn vị tạo tiền (CGU) để áp dụng IAS 36 cho phù hợp. Đối với các tài sản như lợi thế thương mại, tài sản vô hình có thời gian sử dụng vô thời hạn, tài sản vô hình chưa sẵn sàng sử dụng thì doanh nghiệp sẽ cần kiểm tra tổn thất hàng năm. Đối với các tài sản còn lại chỉ được kiểm tra khi phát hiện các dấu hiệu giảm giá trị tài sản. Theo IAS 36, các dấu hiệu giảm giá trị tài sản được chia thành dấu hiệu bên ngoài và bên trong doanh nghiệp. Các dấu hiệu bên

ngoài gồm: Giá trị thị trường của tài sản giảm, Ảnh hưởng tiêu cực của sự thay đổi công nghệ, thị trường, nền kinh tế, luật pháp, chính trị; Lãi suất thị trường tăng; Giá trị ghi sổ của tài sản ròng công ty cao hơn mức vốn hóa của thị trường. Trong khi đó, các dấu hiệu bên trong doanh nghiệp gồm: Tài sản bị hỏng, lỗi thời; Tài sản không hoạt động, một phần tài sản nắm giữ để thanh lý hoặc tái cấu trúc; Tài sản có hiệu quả kinh tế thấp hơn dự kiến... (IASB, 2014).

Khoản tổn thất tài sản xảy ra khi giá trị ghi sổ lớn hơn giá trị có thể thu hồi, doanh nghiệp sẽ ghi nhận theo bút toán.

Nợ TK Chi phí (Lỗ do suy giảm): Giá trị tài sản bị tổn thất

Có TK Hao mòn lũy kế: Giá trị tài sản bị tổn thất

3. Quan điểm về áp dụng IAS 36 của kế toán viên và các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán

Để nắm bắt quan điểm về áp dụng IAS 36 tại Việt Nam, nghiên cứu đã tiến hành điều tra 59 kế toán viên và 44 chuyên gia kế toán. Các kế toán viên đến từ 59 doanh nghiệp có quy mô vừa và lớn (theo tiêu chí quy mô doanh nghiệp của Luật số 04/2017/QH14 Luật Hỗ trợ Doanh nghiệp nhỏ và vừa ngày 12/6/2017 và Nghị định số 39/2018/NĐ-CP quy định chi tiết một số điều của Luật Hỗ trợ Doanh nghiệp nhỏ và vừa ngày 11/3/2018 (Quốc hội, 2017; Chính phủ, 2018). Trong đó, có 33 kế toán viên (55,93%) có thâm niên công tác trên mười (10) năm; 31 kế toán viên (52,54%) đã tốt nghiệp sau đại học, đặc biệt có 15 người tốt nghiệp sau đại học ở nước ngoài hoặc các chương trình đào tạo liên kết của nước ngoài. Ngoài ra, có 20 nhân viên kế toán (33,9%) sử dụng tốt tiếng Anh chuyên ngành kế toán, tuy nhiên, 23,73% và 42,37% nhân viên kế toán lần lượt có khả năng sử dụng tiếng Anh chuyên ngành kế toán ở mức trung bình và hạn chế. Tất cả IAS và IFRS đều được viết bằng tiếng Anh. Do đó, những con số này phản ánh khả năng của đa số (66,1%) kế toán viên và mức độ sẵn sàng tích hợp, cập nhật IAS và IFRS của họ vẫn chưa đủ. Hạn chế này được coi là một trong những điểm yếu được xác định của kế toán Việt Nam.

Nhóm chuyên gia trong lĩnh vực kế toán gồm 21 kiểm toán viên, 14 giảng viên và 9 người (nhân viên ngân hàng, nhà nghiên cứu, tư vấn và hoạch định chính sách) làm việc tại các văn phòng khác nhau ở Việt Nam. Trong nhóm này, người được phỏng vấn có kinh nghiệm từ 2-29 năm. Kinh nghiệm phổ biến là từ 5 đến 10 năm chiếm 40,91%.

Qua quá trình phỏng vấn 59 kế toán viên và 44 chuyên gia trong lĩnh vực kế toán về việc áp dụng Chuẩn mực IAS 36 cho thấy:

Hơn 71% kế toán viên trong mẫu điều tra biết hoặc nắm bắt rõ nội dung của IAS 36. Trong đó, khoảng 47% kế toán biết về IAS 36 thông qua các khóa học về IAS/IFRS- đây là những nhân viên kế toán này có khả năng sử dụng tiếng Anh chuyên ngành tốt. Khoảng 20% kế toán viên tham gia các hội thảo và tập huấn của Bộ Tài chính về IAS/IFRS. Giảng viên chính của các khóa học này là các kiểm toán viên hoặc chuyên gia tư vấn của Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam. Trong khi đó, khoảng 27% số người được hỏi đã tự tìm hiểu và nghiên cứu IAS 36. Kết quả cho thấy khả năng tự học của nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp Việt Nam chưa cao (Bảng 1).

Đối với nhóm chuyên gia trong lĩnh vực kế toán, có 16 người (36,36%) hiểu rõ và 63,64% người được phỏng vấn chỉ biết nhưng chưa hiểu rõ về nội dung IAS 36. Đối với những người được phỏng vấn hiểu rõ ràng về IAS 36 cho biết đã tham gia khóa học về IAS/IFRS ít nhất một lần và con số này chiếm khoảng 60%. Hơn nữa, tính tự học của nhóm này khá cao với khoảng 40% câu trả lời của người được phỏng vấn. Trong khi đó, chỉ có 25% đối tượng được phỏng vấn trong mẫu tham dự các hội thảo, tập huấn về IAS 36 của Bộ Tài chính (Bảng 1).

Đặc biệt hơn 60% kế toán viên trong mẫu và 100% các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán đồng ý hoặc hoàn toàn đồng ý áp dụng IAS 36 tại Việt Nam (Sơ đồ 2). Điều này cũng cho thấy sự sẵn sàng trong quá trình hội nhập trong lĩnh vực kế toán của Việt Nam với thế giới.

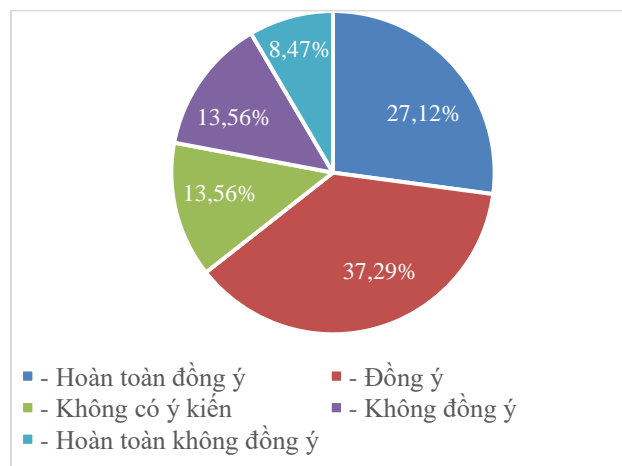
Bảng 1. Sự hiểu biết về IAS 36 của 59 kế toán viên và 44 chuyên gia trong lĩnh vực kế toán

Nội dung	Kế toán viên		Chuyên gia kế toán	
	Số lượng	Tỷ lệ (%)	Số lượng	Tỷ lệ (%)
1. Sự hiểu biết về IAS 36				
- Hiểu rõ ràng toàn bộ nội dung của IAS 36	13	22,03	16	36,36
- Biết nội dung của IAS 36 nhưng chưa hiểu rõ	29	49,15	28	63,64
- Chưa biết về nội dung của IAS 36	17	28,82	0	0
2. Nắm bắt IAS 36 từ nguồn thông tin ⁽¹⁾				
- Tự tìm hiểu	13	27,08	17	38,64
- Khóa học về IAS/ IFRS	23	47,92	28	63,63
- Khóa tập huấn của Bộ tài chính	10	20,83	13	29,55
- Khác ⁽²⁾	7	14,58	4	9,09

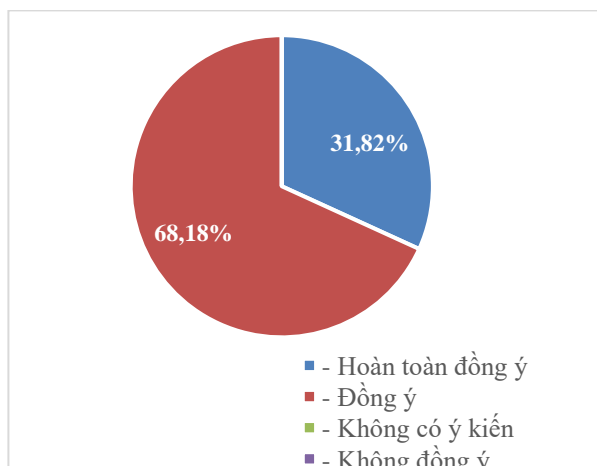
(1) Được tính toán dựa trên câu trả lời của kế toán “Hiểu rõ hoặc biết nhưng chưa hiểu rõ”

(2) Từ chia sẻ kinh nghiệm, kiến thức giữa các kế toán viên/ chuyên gia kế toán...

(Nguồn: Số liệu điều tra)



Kế toán viên



Chuyên gia trong lĩnh vực kế toán

Sơ đồ 2. Quan điểm về áp dụng IAS 36 tại Việt Nam của kế toán viên và chuyên gia trong lĩnh vực kế toán

(Nguồn: Số liệu điều tra)

4. Kết luận và kiến nghị

IAS 36 là một trong các chuẩn mực đang được áp dụng rộng rãi ở nhiều quốc gia trên thế giới, cụ thể theo tổ chức IFRS có 153/166 quốc gia vùng lãnh thổ được khảo sát đã áp dụng IAS 36. Tuy nhiên, tùy vào mức độ hội tụ với hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế/ chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế mà mỗi quốc gia sẽ lựa chọn mức độ áp dụng khác nhau đối với chuẩn mực IAS 36 này. Vì vậy, để vận dụng chuẩn mực IAS 36 tại các doanh nghiệp của Việt Nam trong

thời gian tới, bài viết đề xuất một số khuyến nghị sau đối với cơ quan quản lý nhà nước: (1) Tiếp tục thực hiện và đảm bảo tiến độ thực hiện Quyết định số 345/QĐ-BTC của Bộ Tài chính về “Phê duyệt đề án áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam”; (2) Xây dựng chuẩn mực kế toán về suy giảm giá trị tài sản áp dụng theo từng nhóm doanh nghiệp: Nhóm doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa; và Nhóm doanh nghiệp có quy mô lớn; (3) Ban hành các thông tư hướng dẫn nghiệp vụ cụ thể về cách xác định giá trị có thể thu hồi được làm căn cứ tính lỗ do suy giảm giá trị tài sản, và cách hạch toán suy giảm giá trị tài sản; (4) Tổ chức tập huấn, hướng dẫn về cách áp dụng chuẩn mực IAS 36 cho đội ngũ kế toán tại các doanh nghiệp.

Tài liệu tham khảo

Chính phủ (2018). Nghị định số 39/2018/NĐ-CP quy định chi tiết một số điều của Luật Hỗ trợ Doanh nghiệp nhỏ và vừa ngày 11/3/2018.

Ernst & Young (2010). ‘Impairment accounting - the basics of IAS 36 Impairment of Assets’, Truy cập tại <https://pdf4pro.com/view/impairment-accounting-the-basics-of-ias-36-2e5059.html>, ngày truy cập 21/5/2022.

IASB (International Accounting Standard Broad), (2014c). ‘International Accounting Standard No. 36 (IAS 36) - Impairment of Assets’.

Quốc hội (2017). Luật số 04/2017/QH14 Luật Hỗ trợ Doanh nghiệp nhỏ và vừa ngày 12/6/2017.