

ĐỊNH HƯỚNG ÁP DỤNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ IAS 40 - BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ VÀO VIỆT NAM

Hoàng Vũ Hải¹, Nguyễn Tiến Thao², Trần Ngọc Việt Anh³

^{1,2,3}*Trường Đại học Lâm nghiệp*

TÓM TẮT

Vào tháng 4 năm 2001, Hội đồng chuẩn mực Kế toán quốc tế đã thông qua Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) số 40 – Bất động sản đầu tư (BĐSDT), ban đầu được Ủy ban chuẩn mực Kế toán Quốc tế ban hành vào tháng 4 năm 2000. Chuẩn mực kế toán đó đã thay thế một số phần của Kế toán các khoản Đầu tư đã được ban hành vào tháng 3 năm 1986 và đã không được thay thế bởi IAS 39 Công cụ tài chính: Ghi nhận và Đo lường. Bất động sản đầu tư (BĐSDT) là một phạm trù còn khá mới mẻ nhưng lại là một kênh đầu tư quan trọng và là một đối tượng kế toán trong doanh nghiệp. Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) đã có quy định về nội dung kế toán phản ánh BĐSĐT. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 40 (IAS 40) – BĐSĐT đã thay đổi và cập nhật những nội dung mới, những nội dung này chưa được cập nhật trong chế độ kế toán Việt Nam hiện nay. Do vậy, các doanh nghiệp khi phân ánh và ghi nhận BĐS đầu tư chưa phù hợp với Chuẩn mực kế toán quốc tế. Bài báo đưa ra nội dung chính liên quan đến phân biệt và ghi nhận BĐSĐT theo chuẩn mực kế toán quốc tế. Đồng thời, căn cứ vào thực trạng tại Việt Nam để đưa ra định hướng áp dụng IAS 40 tại Việt Nam.

Từ khóa: Bất động sản đầu tư, chuẩn mực kế toán quốc tế số 40 (IAS 40), giá gốc, giá trị hợp lý.

I. ĐẶT VẤN ĐỀ

Việt Nam hiện nay đang là một quốc gia có nhiều tiềm năng về mọi mặt nên thu hút các nhà đầu tư trong nước và nước ngoài đầu tư vào thị trường bất động sản Việt Nam. Vì thế, công tác kế toán trong BĐSĐT ngày càng gặp nhiều khó khăn và phức tạp. Để góp phần quản lý, kiểm soát các nguồn lực sử dụng vào quá trình đầu tư của doanh nghiệp, kế toán BĐSĐT đã và đang từng bước được sửa đổi cho phù hợp với sự thay đổi và phát triển của lĩnh vực này. Tuy nhiên, do là một hoạt động mới diễn ra, các doanh nghiệp còn bỡ ngỡ với các nghiệp vụ mới phát sinh. Hơn nữa, kế toán BĐSĐT chủ yếu dựa trên các quy tắc, chuẩn mực đã được xây dựng của quốc tế mà còn thiếu thực tế, kinh nghiệm ở môi trường đầu tư ở Việt nam. Vì thế, kế toán hoạt động BĐSĐT còn gây nhiều khó khăn cho kế toán viên tại Việt Nam. Do vậy, nghiên cứu về IAS 40 - BĐSĐT để tiến tới hòa hợp giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế là nhu cầu cấp thiết hiện nay.

II. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Nội dung nghiên cứu

- Nghiên cứu khái niệm và nội dung phương pháp kế toán về kế toán BĐSĐT trong chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 40.

- Đưa ra một số định hướng hoàn thiện việc áp dụng IAS 40 trong kế toán BĐSĐT tại Việt Nam.

2.2. Phương pháp nghiên cứu

- Phương pháp tổng hợp: Tổng hợp các khái niệm về bất động sản đầu tư: Quá trình hình thành và phát triển nội dung kế toán BĐSĐT qua các thời kỳ khác nhau.

- Phương pháp so sánh: So sánh thực tiễn áp dụng kế toán BĐSĐT trong chế độ kế toán Việt Nam và quốc tế.

- Phương pháp phân tích và nội suy: Phân tích những vấn đề về sử dụng giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam.

- Phương pháp thu thập thông tin thứ cấp: Thu thập thông tin, tài liệu về Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS); Chế độ kế toán theo TT200/TT-BTC/2016. Luật kế toán số 88 năm 2016.

III. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU, THẢO LUẬN

3.1. Khái niệm và phân biệt BĐSĐT theo chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 40

3.1.1. Khái niệm BĐSĐT

BĐSDT là tài sản (đất đai hoặc nhà cửa hoặc một phần của nhà cửa hoặc cả hai) được nắm giữ (bởi chủ sở hữu hoặc bên đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính) cho mục đích thu được tiền cho thuê hoặc chờ tăng giá, mà không nhằm mục đích: sử dụng cho hoạt động kinh doanh, bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ hoặc quản lý doanh nghiệp hoặc được bán như hàng hóa kinh doanh của đơn vị (Đoạn 5 - IAS 40).

3.1.2. Phân biệt BĐSĐT

Bất động sản trong doanh nghiệp tùy từng mục đích sử dụng mà được phân biệt thành BĐSĐT, BĐS chủ sở hữu hoặc hàng hóa bất động sản.

Bảng 1. Bảng phân biệt giữa BĐSĐT, BDS chủ sở hữu và hàng hóa BDS

Tiêu chí	BĐSDT	Bất động sản chủ sở hữu	Hàng hóa bất động sản
Khái niệm	BĐSDT là tài sản (đất đai hoặc nhà cửa - hoặc một phần của nhà cửa - hoặc cả hai) được nắm giữ (bởi chủ sở hữu hoặc bên đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính) cho mục đích thu được tiền cho thuê hoặc chờ tăng giá	Bất động sản chủ sở hữu là bất động sản được nắm giữ (bởi người chủ sở hữu hoặc bên đi thuê theo hợp đồng thuê tài chính) và sử dụng cho mục đích bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ hoặc cho mục đích quản lý doanh nghiệp	Bất động sản là tài sản với mục đích để bán trong hoạt động sản xuất kinh doanh bình thường hoặc trong quá trình xây dựng hoặc phát triển nhằm mục đích để bán (xem IAS 2 - Hàng tồn kho)
Mục đích	Thu được tiền cho thuê hoặc chờ tăng giá	Sử dụng cho hoạt động kinh doanh, bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ hoặc quản lý doanh nghiệp	Được bán như hàng hóa kinh doanh của đơn vị
TK ghi nhận	Tài khoản BĐSĐT	TK Tài sản cố định	TK Hàng hóa
Chuẩn mực kế toán quốc tế điều chỉnh	IAS 40	IAS 16 - Nhà xưởng, máy móc và thiết bị	IAS 2 - Hàng tồn kho
Phân loại ngắn hạn, dài hạn	Dài hạn	Dài hạn	Ngắn hạn

3.2. Ghi nhận và đo lường BĐSĐT

3.2.1. Điều kiện ghi nhận BĐSĐT

Một BĐSĐT 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 của BĐSĐT phải được xác định một cách đáng tin cậy.

Khi xác định một BĐSĐT 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. Lợi ích kinh tế do tài sản mang lại được biểu hiện ở việc tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, tăng chất lượng sản phẩm dịch vụ khi doanh nghiệp sử dụng, kiểm soát bất động sản.

Điều kiện thứ hai để ghi nhận một BĐSĐT 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.

3.2.2. Đo lường BĐSĐT

Đo lường BĐSĐT được thực hiện tại 2 thời điểm: đo lường ban đầu và đo lường sau ghi nhận ban đầu.

a. Việc đo lường ban đầu

Một BĐSĐT ban đầu phải được đo lường

theo nguyên giá, bao gồm các chi phí giao dịch.

Các chi phí liên quan cần được tính vào nguyên giá ban đầu.

Chi phí mua BĐSĐT bao gồm: giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp khác, như chi phí tư vấn pháp lý, thuế chuyển nhượng tài sản và các chi phí giao dịch khác.

b. Việc đo lường sau ghi nhận ban đầu

IAS 40 yêu cầu một doanh nghiệp lựa chọn giữa 2 mô hình:

- Mô hình giá trị hợp lý;
- Mô hình nguyên giá.

Bất kể mô hình nào mà doanh nghiệp chọn, họ phải áp dụng mô hình đó cho tất cả các BĐSĐT của họ.

*** Mô hình giá trị hợp lý**

Doanh nghiệp được khuyến khích, mà không bắt buộc xác định giá hợp lý của BĐSĐT dựa trên cơ sở đánh giá bởi một tổ chức đánh giá độc lập có chứng chỉ chuyên nghiệp và có kinh nghiệm thực tế đối với thị trường và những BĐSĐT được đánh giá.

Mô hình giá trị hợp lý phải được sử dụng cho tất cả các BĐSĐT của doanh nghiệp, bất kể là họ sở hữu hoặc được thuê.

(a) Sau khi ghi nhận ban đầu, một doanh nghiệp chọn sử dụng mô hình giá trị hợp lý phải đo lường tất cả BĐSĐT của họ ở giá trị hợp lý, loại trừ trong những trường hợp cực kỳ hiếm khi giá trị này không thể được đo

lượng một cách hợp lý. Trong các trường hợp đó, họ cần sử dụng mô hình nguyên giá của IAS 16.

(b) Một khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ một thay đổi trong giá trị hợp lý của một BĐSĐT cần được ghi nhận trong lãi hoặc lỗ thuần trong kỳ phát sinh.

(c) Giá trị hợp lý của BĐSĐT phải phản ánh được các điều kiện thị trường vào cuối kỳ báo cáo.

Đây là lần đầu tiên mà Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) cho phép áp dụng một mô hình giá trị hợp lý cho các tài sản phi tài chính. Điều này không giống với việc định giá lại, khi mà các khoản tăng trong giá trị ghi sổ vượt quá kết quả đo lường theo chi phí được ghi nhận như là thặng dư định giá lại. Theo mô hình giá trị hợp lý, tất cả các thay đổi trong giá trị hợp lý được ghi nhận trong lãi hoặc lỗ.

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 13 - Giá trị hợp lý quy định về các vấn đề liên quan đến giá trị hợp lý như sau:

(a) Giá trị hợp lý giả định rằng một giao dịch có trật tự đã diễn ra giữa các bên tham gia thị trường, nghĩa là cả hai người bán và người mua được thông tin hợp lý về bản chất và các đặc điểm của bất động sản đầu tư;

(b) Một người mua tham gia vào một giao dịch có trật tự được khuyến khích nhưng không bắt buộc phải mua. Một người bán tham gia vào một giao dịch có trật tự không phải là một người quá mức hào hứng hoặc bị bắt buộc bán, cũng không phải là một người bán ở bất kỳ mức giá nào hoặc giữ tài sản chờ tăng lên một mức giá không được xem là hợp lý trong thị trường hiện tại;

(c) Giá trị hợp lý không phải là “giá trị sử dụng” như định nghĩa trong IAS 36 - Sự sụt giảm giá trị của các tài sản. Giá trị sử dụng phản ánh các yếu tố và kiến thức cụ thể đối với một doanh nghiệp trong khi giá trị hợp lý phản ánh các yếu tố và kiến thức liên quan đến thị trường;

(d) Khi xác định giá trị hợp lý, một doanh nghiệp không được hạch toán trùng các tài sản. Ví dụ, các thang máy hoặc máy lạnh thường là một phần không thể tách rời của một tòa nhà và cần được bao gồm trong bất động sản đầu

tư, hơn là được ghi nhận riêng biệt;

(e) Trong những trường hợp hiếm xảy ra khi doanh nghiệp không thể xác định hợp lý giá trị hợp lý của một bất động sản đầu tư, cần áp dụng mô hình nguyên giá trong IAS 16 cho đến khi thanh lý bất động sản đầu tư. Giá trị còn lại được giả định bằng 0.

Mô hình nguyên giá là mô hình nguyên giá trong IAS 16. BĐSĐT phải được đo lường ở giá trị được khấu hao, trừ đi bất kỳ khoản lỗ tích lũy của sự sụt giảm giá trị. Một doanh nghiệp chọn mô hình nguyên giá cần công bố giá trị hợp lý của BĐSĐT của họ.

Đối với BĐSĐT được đo lường lại theo giá trị hợp lý (theo IFRS 13).

Lãi/lỗ từ hoạt động đo lường lại được phản ánh trên báo cáo lãi/lỗ (P/L) và không tính khấu hao.

Nợ TK lỗ do thay đổi giá trị hợp lý.

Có TK BĐSĐT.

Khi doanh nghiệp hoàn thành việc xây dựng và phát triển các BĐSĐT do mình tự xây dựng mà được phản ánh theo giá hợp lý, mọi khoản chênh lệch giữa giá hợp lý của tài sản tại ngày hoàn thành và giá trị ghi sổ sẽ được ghi nhận vào báo cáo lãi lỗ.

Đã đánh giá một BĐSĐT theo giá hợp lý, doanh nghiệp cần tiếp tục đánh giá theo giá hợp lý cho tới khi (1) thanh lý tài sản, (2) chuyển thành tài sản chủ sở hữu sử dụng hoặc (3) chuyển tài sản cho mục đích bán bất kể các giao dịch so sánh trên thị trường là không thường xuyên hoặc giá thị trường khó xác định được một cách chắc chắn.

*** Mô hình giá gốc (nguyên giá)**

Nguyên giá là giá trị ghi nhận ban đầu.

Khấu hao BĐSĐT là phần giá trị hao mòn bị giảm đi và được tính vào chi phí của doanh nghiệp, sẽ làm giảm lợi nhuận của doanh nghiệp.

Giá trị sau ghi nhận ban đầu = Nguyên giá – Khấu hao BĐSĐT.

Theo IAS 16 tài sản, nhà máy và trang thiết bị áp dụng mô hình này.

Nếu được phân loại là tài sản nắm giữ để bán (hoặc trong nhóm tài sản chờ thanh lý): áp dụng IFRS 5 - Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các ngành hoạt động không liên tục.

Ví dụ: Công ty sản xuất Celine đã mua một

khu BĐSĐT với giá 1 triệu USD vào ngày 1 tháng 1 năm 20X1.

Giá trị lô đất là 400.000 USD và các yếu tố của tòa nhà dự kiến sẽ có một thời gian sử dụng hữu ích là 50 năm.

Vào ngày 31 tháng 12 năm 20X1, chỉ số BĐSĐT tại địa địa phương cho thấy giá trị hợp lý của tài sản đã tăng lên 1,1 triệu USD.

Yêu cầu: Cho biết tài sản sẽ được trình bày như thế nào trong báo cáo tài chính vào ngày 31 tháng 12 năm 20X1 nếu Celine sử dụng:

- (a) mô hình giá gốc;
- (b) mô hình giá trị hợp lý.

Bài giải:

- (a) Mô hình giá gốc

Khấu hao trong năm là = $(1.000.000 \$ - 400.000 \$) / 50 \text{ năm} = 12.000 \$$.

Vì thế, trong báo cáo kết quả kinh doanh hoặc lợi nhuận, sẽ có một khoản khấu hao là 12.000 \$.

Trong báo cáo về tình hình tài chính, tài sản sẽ được hiển thị với giá trị thực là $1.000.000 \$ - 12.000 \$ = 988.000 \$$.

- (b) Mô hình giá trị hợp lý

Trong báo cáo tình hình tài chính, tài sản sẽ được trình bày với giá trị hợp lý là 1,1 triệu đô la.

Trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, sẽ có một khoản tăng thêm 0,1 triệu đô la Mỹ cho việc điều chỉnh giá trị hợp lý.

Không tính khấu hao.

3.3. Định hướng áp dụng chuẩn mực kế toán số 40 (IAS 40) vào Việt Nam

3.3.1. Định hướng áp dụng chuẩn mực kế toán số 40 (IAS 40)

IFRS chính thức áp dụng trên toàn thế giới từ 1/1/2015 và đến nay, đã có trên 130 quốc gia và vùng lãnh thổ áp dụng. Cũng còn nhiều vấn đề tranh luận gay gắt, thậm chí còn nhiều bất đồng liên quan đến một số nội dung cụ thể. Ví dụ như: các quy định về công cụ tài chính, tổn thất tài sản, trình bày kế toán... nhưng không thể phủ nhận được lợi ích to lớn mà IFRS mang lại.

Hiện nay, tại Việt Nam mô hình giá gốc được sử dụng như là mô hình định giá chủ đạo và được coi như là tương đối an toàn và dễ làm với người làm kế toán và sử dụng thông tin kế toán. Tuy nhiên trong thực tế, đơn vị khi áp dụng mô hình giá gốc gặp một số hạn chế như:

đối với BĐSĐT là tòa nhà văn phòng cho thuê hoạt động, được theo dõi theo ba chỉ tiêu là: nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Nhưng khi gần kết thúc thời gian hoạt động của tòa nhà theo ước tính ban đầu, giá trị của tòa nhà có thể còn cao hơn cả nguyên giá (giá gốc) ban đầu, do nhiều nguyên nhân như giá đất và giá trị xây lắp tăng cao... Lúc này, giá trị còn lại khi theo dõi theo mô hình giá gốc sẽ nhỏ hơn rất nhiều so với giá trị thực tế của bất động sản đó trên thị trường. Trong trường hợp này, việc áp dụng mô hình giá trị hợp lý lại trở nên phù hợp hơn mô hình giá gốc.

Kế toán BĐSĐT theo mô hình giá trị hợp lý trong điều kiện có thị trường hoạt động sẽ đảm bảo thông tin tài chính được cung cấp, phản ánh trung thực mặt bằng giá thị trường hiện tại. Do vậy, thông tin tài chính đảm bảo tính thích hợp hơn so với các chính sách kế toán thay thế hiện hành. Kế toán theo mô hình giá trị hợp lý chú trọng đến các thuyết minh kèm theo đảm bảo thông tin có tính minh bạch cao. Đồng thời, ngay cả khi giá trị hợp lý chưa được chính thức sử dụng thì việc xác định giá trị bất động sản theo giá trị thị trường cũng đã được sử dụng trong phân tích tài chính cho nhiều mục đích khác nhau, trong đó có mục đích thẩm định cho vay và xác định hạn mức tín dụng. Việc sử dụng giá trị hợp lý trong kế toán sẽ tăng cường tính thống nhất và tính so sánh của thông tin tài chính trong hệ thống tài chính.

3.3.2. Đề xuất giải pháp hoàn thiện kế toán xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu về BĐSĐT theo mô hình giá trị hợp lý

Về nguyên tắc, việc áp dụng mô hình giá trị hợp lý phải phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện tại Việt Nam. VAS tiến tới việc sử dụng giá trị hợp lý là tất yếu nhưng cần phải có lộ trình hợp lý.

Thứ nhất: Xây dựng và ban hành chuẩn mực kết toán (CMKT) Việt Nam về đo lường giá trị hợp lý và hoàn chỉnh hệ thống CMKT áp dụng giá trị hợp lý làm cơ sở đo lường chủ yếu.

Vận dụng IFRS 13 - Đo lường giá trị hợp lý có hiệu lực từ ngày 01/01/2013, Bộ Tài chính nên ban hành VAS về đo lường giá trị hợp lý. Chuẩn mực này được xây dựng theo hướng tiếp cận và phù hợp IFRS 13. Từ đó,

hoàn chỉnh hệ thống CMKT áp dụng giá trị hợp lý làm cơ sở đo lường chủ yếu. Đối với kế toán bất động sản đầu tư, cần sửa đổi VAS 05, trong đó quy định rõ các doanh nghiệp kế toán có thể lựa chọn chính sách kế toán theo mô hình giá trị hợp lý hoặc mô hình giá gốc trong việc ghi nhận giá trị của BĐSĐT sau khi nhận ban đầu. Đồng thời, bổ sung yêu cầu tất cả các đơn vị xác định giá trị hợp lý của BĐSĐT cho mục đích xác định giá trị (nếu đơn vị sử dụng mô hình giá trị hợp lý) hoặc cho mục đích trình bày (nếu đơn vị sử dụng mô hình giá gốc).

Thứ hai: Xây dựng dữ liệu đầu vào theo cấp độ ưu tiên, để xác định giá trị hợp lý bất động sản đầu tư.

Với 3 phương pháp kỹ thuật được áp dụng trong việc định giá, vấn đề quan trọng là phải lựa chọn các dữ liệu đầu vào để vận hành các mô hình này. Do tầm quan trọng của các dữ liệu đầu vào ảnh hưởng có tính quyết định đến chất lượng của thông tin kế toán bất động sản đầu tư.

Thứ ba: Đề xuất phương pháp kế toán BĐSĐT theo mô hình giá trị hợp lý sau ghi nhận ban đầu.

Đơn vị lựa chọn mô hình giá trị hợp lý đối với BĐSĐT sau ghi nhận ban đầu cần xác định toàn bộ BĐSĐT đang nắm giữ theo giá trị hợp lý, trừ những trường hợp giá trị hợp lý không thể xác định được một cách đáng tin cậy. Khi ghi nhận BĐSĐT theo giá trị hợp lý, nếu phát sinh lãi hoặc lỗ từ việc thay đổi của giá trị hợp lý của bất động sản đầu tư, đơn vị được hạch toán vào báo cáo lãi hoặc lỗ trong kỳ phát sinh.

“Nếu trước đây doanh nghiệp đã xác định giá trị một BĐSĐT theo giá trị hợp lý, doanh nghiệp cần tiếp tục xác định theo giá trị hợp lý cho tới khi thanh lý bất động sản hoặc cho tới khi bất động sản chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc doanh nghiệp chuyển BĐSĐT sang mục đích bán trong chu kỳ kinh doanh thông thường, bất kể các giao dịch so sánh trên thị trường là không thường xuyên hoặc giá thị trường khó xác định được một cách chắc chắn” (IAS 40, Đoạn 55).

(1) Khi chuyển đổi từ BĐSĐT được ghi nhận theo mô hình giá trị hợp lý sang hàng

hóa bất động sản, doanh nghiệp ghi nhận giá gốc hàng hóa bất động sản theo giá trị hợp lý của BĐSĐT tại ngày chuyển đổi mục đích sử dụng.

(2) Khi chuyển đổi từ BĐSĐT được ghi nhận theo mô hình giá trị hợp lý sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng, doanh nghiệp ghi nhận nguyên giá của bất động sản chủ sở hữu sử dụng theo giá trị hợp lý của BĐSĐT tại ngày chuyển đổi mục đích sử dụng.

(3) Đối với trường hợp bất động sản do chủ sở hữu sử dụng chuyển đổi thành BĐSĐT và được ghi nhận theo giá trị hợp lý, doanh nghiệp vẫn ghi nhận bất động sản đó là tài sản cố định cho tới thời điểm chuyển đổi, doanh nghiệp khấu hao tài sản và ghi nhận mọi khoản lỗ phát sinh do tổn thất tài sản. Khi chuyển đổi, kế toán ghi nhận BĐSĐT theo giá trị hợp lý tại ngày chuyển đổi mục đích sử dụng. Đồng thời, ghi nhận khoản chênh lệch đánh giá lại giữa giá trị ghi sổ của bất động sản chủ sở hữu sử dụng và giá trị hợp lý của BĐSĐT tại ngày chuyển đổi. Như vậy, kế toán phải làm những bước sau:

- Vẫn ghi nhận bất động sản đó theo quy định của CMKT về tài sản cố định cho đến ngày chuyển đổi;

- Xác định giá trị hợp lý của bất động sản tại ngày chuyển đổi;

- Xử lý các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của bất động sản và giá trị hợp lý của bất động sản tại ngày chuyển đổi.

(1) Nếu giá trị hợp lý của bất động sản tại ngày chuyển đổi thấp hơn giá trị ghi sổ của tài sản, tài sản này được ghi nhận theo mô hình giá gốc theo quy định của chuẩn mực liên quan đến tài sản chủ sở hữu sử dụng thì kế toán sẽ ghi nhận khoản chênh lệch vào báo cáo lãi, lỗ. Ví dụ: Nếu giá trị ghi sổ của tài sản là 200 và giá trị hợp lý của tài sản là 180 thì kế toán sẽ ghi nhận 20 vào báo cáo lãi, lỗ.

(2) Nếu giá trị hợp lý của bất động sản 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 tổn thất tài sản trước đó doanh nghiệp 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 trở về giá trị ghi sổ mà đã được xác định (chưa bao gồm việc trích khấu hao) như chưa có bất kỳ khoản lỗ tổn thất nào được ghi nhận;

+ Phần còn lại của khoản chênh lệch được ghi nhận vào tài sản thuần như là một khoản thặng dư do đánh giá lại giá trị tài sản thuộc vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

IV. KẾT LUẬN

Trong bối cảnh Việt Nam, dưới góc nhìn của những người quan tâm thì việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế là cần thiết và gần như phải áp dụng ngay lập tức. Các cơ quan ban hành chính sách và Hiệp hội nghề nghiệp phải ban hành ngay khung pháp lý đầy đủ về kế toán cho phù hợp với thông lệ quốc tế và áp dụng ngay Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế toàn bộ hoặc Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế có sửa đổi cho phù hợp với điều kiện Việt Nam. Mới nhất, ngày 22/12/2014 Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 200 và Thông tư số 202 về Chế độ kế toán doanh nghiệp và lập báo cáo tài chính hợp nhất, để đưa chế độ kế toán và lập Báo cáo tài chính của Việt Nam tiến lại gần hơn với các tiêu chuẩn quốc tế trong chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy rằng,

chuẩn mực kế toán Việt Nam được xây dựng dựa trên IAS/IFRS nhưng vẫn có nhiều điểm khác biệt so với IAS/IFRS về việc vận dụng mô hình giá gốc, mô hình giá trị hợp lý đối với kế toán bất động sản đầu tư. Việt Nam đang trong tiến trình hội nhập với rất nhiều khó khăn và thử thách, song trong xu hướng toàn cầu hóa kinh tế với sự trưởng thành của các công ty đa quốc gia, các tổ chức kinh tế thế giới và khu vực, đặc biệt là sự lớn mạnh của các doanh nghiệp trong nước đã tạo cho nền kinh tế Việt Nam những cơ hội lớn để hòa nhập và phát triển kinh tế.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. IASB, IAS 40. *Investment Propert.* <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias40.pdf>.
2. IFRS, IASB and FASB. *Issue common fair value measurement and disclosure requirements.* <http://www.ifrs.org/News/Press+Releases/IFRS+13+FV+M+May+2011.htm>.
3. ACCA (2017). *Tài liệu khóa đào tạo IFRS ACCA.*
4. Bộ Tài chính (2015). *Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 về chế độ kế toán doanh nghiệp.* Nhà xuất bản Tài chính.
5. Hà Thị Thúy Vân (2016). *Kế toán bất động sản đầu tư: thực trạng và định hướng hoàn thiện.* *Tạp chí Tài chính*, số tháng 4/2016, trang 45-47.

TREND FOR ADOPTION APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD No. 40 (IAS 40) - INVESTMENT PROPERTY IN VIETNAM

Hoang Vu Hai¹, Nguyen Tien Thao², Tran Ngoc Viet Anh³
^{1,2,3}Vietnam National University of Forestry

SUMMARY

In April 2001 the International Accounting Standards Board (the Board) adopted IAS 40 *Investment Property*, which had originally been issued by the International Accounting Standards Committee in April 2000. That Standard had replaced some parts of IAS 25 *Accounting for Investments*, which had been issued in March 1986 and had not already been replaced by IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. Investment property is a relatively new category but it is an important investment channel and an accounting object in the enterprise. The Vietnamese Accounting Standards (VAS) and the International Accounting Standards (IAS) regulated accounting contents reflecting investment property. According the International Accounting Standard number 40 (IAS 40) – investment property has been changed and updated new contents which have not been updated in the current accounting system of Vietnam. As a result, when enterprises record investment property, it does not match with IAS. The article provides the main contents related to the distinction and recordation of investment property in accordance with international accounting standards. At the same time, based on the current situation in Vietnam, it will orientate the implementation of IAS 40 in Vietnam.

Keywords: Fair value, history cost, International Accounting Standards No 40 (IAS 40), investment property.

Ngày nhận bài : 19/4/2018
 Ngày phản biện : 15/5/2018
 Ngày quyết định đăng : 28/5/2018