

# BÀN LUẬN VỀ CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ IAS 40 VỀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ VỚI QUY ĐỊNH TRONG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM VAS 05 VÀ THÔNG TƯ 200

Ths. Nguyễn Thị Thanh Thủy\*

*Bài viết đi sâu vào bàn luận sự khác biệt về chuẩn mục kế toán quốc tế IAS 40 về bất động sản đầu tư với quy định trong Thông tư 200 cũng như VAS 05, và đưa ra một số ý kiến nhằm vận dụng IAS 40.*

• Từ khóa: IAS 40, VAS 05.

*The article delves into discussing the differences in IAS 40 international accounting standards for investment properties with the provisions of Circular 200 as well as VAS 05, and gives some ideas to apply IAS 40.*

• Keywords: IAS 40, VAS 05.

Ngày nhận bài: 10/1/2019

Ngày chuyển phân biên: 13/1/2019

Ngày nhận phân biên: 20/1/2019

Ngày chấp nhận đăng: 22/1/2019

## 1. Đặt vấn đề

Chuẩn mục kế toán quốc tế IAS 40 “Bất động sản đầu tư” có hiệu lực từ tháng 1/2001, sau đó được Hội đồng soạn thảo chuẩn mục kế toán quốc tế (IASB) sửa đổi vào tháng 1/2005. Tại Việt Nam, Bộ trưởng BTC đã ban hành CMKT Việt Nam VAS 05 “Bất động sản đầu tư” dựa trên IAS 40 đã điều chỉnh phù hợp với đặc điểm nền kinh tế của Việt Nam. VAS 05 có tính tương đồng cao so với IAS 40, tuy nhiên vẫn còn một số điểm khác biệt. Ngoài ra, Bộ trưởng BTC còn ban hành Thông tư 200/2014/TT- BTC, trong đó có những điểm mới liên quan đến kế toán BĐSĐT. Bài viết này so sánh nội dung của IAS 40 với quy định trong VAS 05 và TT 200. Từ đó tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán BĐSĐT theo VAS 05 và phù hợp với IAS 40, mang lại lợi ích cho người sử dụng thông tin kế toán về BĐSĐT, góp phần phát triển thị trường BĐS Việt Nam.

## 2. So sánh nội dung của IAS 40 với quy định trong VAS 05 và TT 200

### 2.1. Về khái niệm:

*Theo IAS 40:*

- BĐSĐT trước hết là một loại bất động sản. Do vậy nó là tài sản có giá trị lớn bao gồm quyền sử dụng đất, nhà cửa, đất đai, cơ sở hạ tầng... BĐSĐT có thể thuộc sở hữu của DN hoặc đi thuê tài chính.

- BĐSĐT là một khoản đầu tư của DN. Nó không được sử dụng nhằm mục đích sản xuất, cung cấp hàng hoá dịch vụ hay sử dụng trong quản lý. DN đầu tư vào BĐSĐT nhằm thu lợi nhuận từ việc cho thuê BĐSĐT hay chờ tăng giá để bán.

*Theo VAS 05 và TT 200:*

- BĐSĐT 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 sử dụng trong SX, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ HĐKD thông thường.

### 2.2. Về ghi nhận giá trị BĐSĐT sau khi ghi nhận ban đầu

*Theo IAS 40:*

- BĐSĐT được ghi nhận ban đầu theo giá gốc và DN được phép lựa chọn một trong hai mô hình ghi nhận giá trị của BĐSĐT sau khi ghi nhận ban đầu, đó là: mô hình giá gốc (Cost Model) hoặc mô hình giá trị hợp lý (Fair Value Model).

\* Trường Đại học Trà Vinh

- Mô hình giá gốc: BĐSĐT được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, định kỳ trích khấu hao vào chi phí SXKD trong kỳ. BĐSĐT được theo dõi theo 3 chỉ tiêu: nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Khi áp dụng mô hình này BĐSĐT được ghi nhận như TSCĐ thông thường của DN.

- Mô hình giá trị hợp lý: BĐSĐT được ghi nhận ban đầu theo giá gốc và được đánh giá lại theo giá trị hợp lý tại thời điểm lập BCTC. Chênh lệch giữa giá gốc và giá trị hợp lý được hạch toán như là một khoản thu nhập/chi phí trong kỳ.

*Theo VAS 05 và TT 200:*

- Theo VAS 05: chỉ chọn mô hình giá gốc để ghi nhận giá trị BĐSĐT sau khi ghi nhận ban đầu.

- Theo TT 200: Các chi phí liên quan đến BĐSĐT phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD 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 thực tế, khi áp dụng mô hình giá gốc gặp nhiều vướng mắc. Chẳng hạn, BĐSĐT là toà nhà văn phòng cho thuê, được theo dõi theo 3 chỉ tiêu là nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Nhưng khi gần kết thúc thời gian hoạt động của toà nhà theo ước tính ban đầu, giá trị của toà nhà có thể còn cao hơn cả nguyên giá (giá gốc) ban đầu, do nhiều nguyên nhân như chi phí sửa chữa lớn hàng năm tu bổ toà nhà, 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 trên thị trường. Mặt khác, theo nguyên tắc trích khấu hao bằng nguyên giá trừ đi giá trị thu hồi ước tính thì việc trích khấu hao hàng năm đối với BĐSĐT là chưa hợp lý. Mô hình giá trị hợp lý đã khắc phục được những điểm yếu của mô hình giá gốc. Tuy vậy, Việt Nam chưa thiết lập được một thị trường định giá theo tiêu chuẩn quốc tế được cập nhật hàng ngày nên để áp dụng mô hình giá trị hợp lý là chưa đủ cơ sở và hiện tại chỉ cho phép áp dụng mô hình giá gốc.

### **2.3. Về ghi nhận BĐSĐT trong quá trình xây dựng**

*Theo IAS 40:*

BDS trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành thì được ghi nhận là BĐSĐT.

*Theo VAS 05 và TT 200:*

BDS trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành thì chưa được ghi nhận là BĐSĐT.

### **2.4. Về hạch toán BĐSĐT**

*Theo IAS 40:*

- Theo IAS 40, DN hạch toán BĐSĐT cần phải xây dựng tiêu chí riêng để đảm bảo phân loại giữa BĐSĐT và BDS do chủ sở hữu nắm giữ, việc đánh giá cần phải được tiến hành ngay khi một khoản đầu tư được phân loại là BĐSĐT; đồng thời BĐSĐT cần phải tạo ra được luồng tiền độc lập với các tài sản khác của DN.

*Theo VAS 05 và TT 200:*

- Theo VAS 05, BĐSĐT được ghi sổ riêng và trình bày riêng trên BCTC qua TK 217 “Bất động sản đầu tư”.

- Theo TT 200 quy định hạch toán tăng, giảm BĐSĐT trên TK 217:

+ TK 217 dùng để phản ánh giá trị BĐSĐT đủ tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT. Không phản ánh vào TK này BDS mua về để bán trong kỳ HKKD thông thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, BDS chủ sở hữu sử dụng, BDS trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng BĐSĐT.

+ BĐSĐT được ghi nhận trên TK 217 theo nguyên giá. Nguyên giá là toàn bộ các chi phí (tiền hoặc tương đương tiền) mà DN bỏ ra tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành.

+ Khi DN quyết định bán BĐSĐT mà không có sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐSĐT trên TK 217 cho đến khi BĐSĐT đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

+ Ghi giảm BĐSĐT trong các trường hợp: chuyển đổi mục đích sử dụng từ BĐSĐT sang hàng tồn kho hoặc BDS chủ sở hữu sử dụng; bán, thanh lý BĐSĐT; hết thời hạn thuê tài chính trả lại BĐSĐT cho người cho thuê.

+ Đối với những BĐSĐT được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng thì tất cả chi phí bỏ ra được ghi nhận vào TK 241. Khi hoàn thành thì kết chuyển TK 241 sang TK 217.

+ 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).

+ DN 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 DN được đánh giá giảm nguyên giá và ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán.

+ Doanh thu từ việc bán BĐSĐT được ghi nhận với giá bán chưa thuế. Trường hợp bán trả chậm thì doanh thu được xác định ban đầu theo giá bán trả tiền ngay chưa thuế. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thu với giá bán trả tiền ngay chưa thuế được ghi nhận vào doanh thu chưa thực hiện. Trường hợp DN 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 gồm: chi phí khấu hao BĐSĐT và các chi phí liên quan trực tiếp khác tới việc cho thuê.

### 2.5. Về chuyển đổi BĐSĐT

Theo IAS 40:

- Việc chuyển từ BĐS chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT hoặc từ BĐSĐT sang BĐS chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng; BĐSĐT chuyển thành BĐS chủ sở hữu sử dụng khi CSH bắt đầu sử dụng tài sản này; BĐSĐT chuyển thành hàng tồn kho khi CSH bắt đầu triển khai cho mục đích bán; BĐS chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐSĐT khi CSH kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động; hàng tồn kho chuyển thành BĐSĐT khi CSH bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động; BĐS xây dựng chuyển thành BĐSĐT khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (trong giai đoạn xây dựng phải hạch toán theo Chuẩn mực kế toán “TSCĐHH”).

- Đối với BĐSĐT chuyển đổi thành BĐS chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho, nguyên giá của BĐS được ghi nhận sau đó là giá trị hợp lý tại ngày chuyển đổi.

- Nếu một BĐS chủ sở hữu sử dụng được chuyển đổi thành BĐSĐT theo giá trị hợp lý, DN phải áp dụng IAS 16 cho đến ngày chuyển đổi. Mọi chênh lệch giữa giá trị còn lại tại ngày chuyển ghi theo IAS 16 và giá trị hợp lý của BĐSĐT tại ngày này phải được ghi nhận như một khoản đánh giá lại theo IAS 16.

- Đối với hàng tồn kho (hoặc BĐSĐT trong quá trình xây dựng, phát triển) được chuyển đổi thành

BĐSDT thì ghi theo giá trị hợp lý, mọi chênh lệch giữa giá trị hợp lý tại ngày chuyển đổi và giá trị còn lại của BĐS phải được ghi nhận vào lợi nhuận/lỗ trong kỳ.

Theo VAS 05 và TT 200:

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐSĐT với BĐS 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 BĐS trong việc xác định giá trị hay đề lập BCTC.

### 2.6. Về trình bày BĐSĐT trên BCTC

Theo IAS 40:

- DN cần phân loại BĐSĐT với BĐS chủ sở hữu sử dụng và với tài sản giữ để bán trong kỳ HĐKD thông thường.

- Các phương pháp và giả định chủ yếu được áp dụng trong việc xác định giá trị hợp lý của BĐSĐT. Mức độ phụ thuộc vào việc định giá của tổ chức định giá độc lập để xác định giá trị hợp lý của BĐSĐT (được xác định và trình bày trên BCTC). Nếu BĐSĐT không được định giá một cách độc lập, DN phải trình bày thông tin về:

+ Thu nhập từ việc cho thuê, chi phí hoạt động trực tiếp (bao gồm chi phí sửa chữa và bảo dưỡng).

+ Sự tồn tại và mức độ các hạn chế về tính có thể thực hiện được của BĐSĐT, giá trị thu nhập và giá trị thanh lý.

+ Nghĩa vụ chủ yếu của hợp đồng mua, xây dựng hoặc phát triển, hoặc sửa chữa, bảo dưỡng, nâng cấp BĐSĐT.

+ DN phải trình bày cụ thể việc sử dụng phương pháp giá trị hợp lý hay giá gốc.

Theo VAS 05 và TT 200:

VAS 05 quy định BĐSĐT phải được ghi nhận theo phương pháp giá gốc. DN cần phải trình bày giá trị hợp lý của BĐSĐT tại ngày lập BCTC. Trường hợp không xác định được giá trị hợp lý của BĐSĐT phải giải thích lý do trên thuyết minh BCTC.

### 3. Nhận xét việc thực hiện kế toán BĐSĐT theo VAS 05 và TT 200 mang lại hiệu quả nhất định cho Việt Nam và một số vấn đề cần bổ sung

- VAS 05 sử dụng mô hình giá gốc để ghi nhận giá trị BĐSĐT sau khi ghi nhận ban đầu. Khi áp dụng mô hình này thì BĐSĐT được ghi nhận như TSCĐ thông thường.

- Dùng TK 217 để hạch toán BĐSĐT đã thể hiện đúng bản chất của BĐSĐT: chắc chắn thu được lợi ích trong tương lai và nguyên giá được xác định một cách đáng tin cậy.

- Hoạt động kinh doanh BĐSĐT được tách riêng khỏi hoạt động tài chính của DN với việc ghi nhận doanh thu vào TK 5117, giá vốn vào TK 632 và trích khấu hao vào TK 2147 là hoàn toàn phù hợp.

- Việc hạch toán riêng hoạt động BĐSĐT sẽ giúp công tác kế toán có theo dõi chuyên sâu hơn, đồng thời cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, chính xác hơn cho người sử dụng.

- IAS 40 yêu cầu BĐSĐT cần trình bày riêng biệt trên BCTC. VAS 05 được ban hành dựa theo IAS 40 và cũng yêu cầu như vậy, nhưng VAS 14 “Doanh thu và thu nhập khác” vẫn còn thừa nhận BĐSĐT chỉ là một hoạt động đầu tư tài chính, cho đến nay VAS 14 vẫn chưa sửa đổi.

- Tuy nhiên, khi áp dụng VAS 05 và TT 200 thì có một số khó khăn sau:

+ Điều kiện áp dụng VAS 05 chưa thuận lợi do thiếu cơ sở vật chất và thiếu thông tin.

+ Việc xác định BĐSĐT mua về là để bán trong kỳ hay chờ tăng giá là điều rất khó, do đó cần phải có những tiêu chuẩn cụ thể.

+ Khi DN không thể xác định giá trị hợp lý của BĐSĐT tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán thì DN phải thuyết minh danh mục BĐSĐT và giải thích lý do.

+ TT 200 quy định DN chỉ được ghi nhận doanh thu khi BĐS đã hoàn thành toàn bộ và bàn giao cho người mua.

Về bản chất, việc thay đổi cách thức ghi nhận doanh thu như trên sẽ không làm thay đổi dòng tiền hoạt động của công ty trong kỳ. Tuy nhiên, nó sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới KQKD trong kỳ của DN. Các DN đã ghi nhận doanh thu theo tiến độ hợp đồng xây dựng khi công trình chưa hoàn thành xong sẽ phải ghi giảm LNST các năm trước và hồi tố khoản lợi nhuận đó vào thời điểm công trình chính thức hoàn thành và bàn giao.

Tương tự, DN nào bắt đầu khởi công dự án trong năm nay và đã bán được một phần nhất định dự án theo hình thức góp vốn theo tiến độ sẽ chưa được ghi nhận doanh thu ngay. Ngoài ra, còn quy định rõ đối với những BĐS có tiến độ xây dựng chậm, chưa hoàn thành thì phải phân loại đây là hàng tồn kho dài hạn, đồng thời phải thuyết minh rõ ràng nhằm cung cấp thông tin minh bạch cho nhà đầu tư.

**4. Một số ý kiến trong việc vận dụng IAS 40 và điều chỉnh VAS 05 để hoàn thiện chế độ kế toán BĐSĐT tại Việt Nam**

- Theo VAS 05, mô hình giá gốc đang áp dụng có điểm yếu như đã đề cập. VAS 05 yêu cầu trình bày giá trị hợp lý của BĐSĐT tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán, lập BCTC. Khi DN không thể xác định được giá trị hợp lý của BĐSĐT thì phải thuyết minh danh mục BĐSĐT và giải thích lý do. Nhưng thực tế rất khó và có rất ít DN xác định và trình bày được giá trị hợp lý của BĐSĐT.

- Khi vận dụng VAS 05 thì DN chỉ nên trích khấu hao đối với BĐSĐT cho thuê hoạt động vì BĐSĐT vẫn thuộc quyền sở hữu của DN. Định kỳ, kế toán ghi nhận các khoản thu nhập, chi phí và trích khấu hao BĐSĐT. Riêng đối với BĐSĐT chờ tăng giá, trong quá trình chờ tăng giá không nên trích khấu hao bởi:

+ Kinh doanh BĐS chịu nhiều rủi ro, phụ thuộc rất nhiều vào các chính sách, cơ chế tài chính của Nhà nước.

+ Việc chờ tăng giá để bán có thể sẽ phải chờ rất lâu nên các chi phí phát sinh liên quan đến BĐSĐT trong giai đoạn chờ tăng giá nên được hạch toán: Nợ TK 632/Có TK liên quan... Như vậy sẽ không tồn tại bút toán: Nợ TK 632/Có TK 2147.

- BĐS đang trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng BĐSĐT nên được ghi nhận ngay là BĐSĐT.

**5. Kết luận**

Con đường ngắn nhất để hội nhập kinh tế thế giới là nhanh chóng hội nhập về kế toán bằng cách xây dựng hệ thống CMKT quốc gia trên cơ sở hệ thống CMKT quốc tế. Nhưng nếu dựa hoàn toàn vào CMKT quốc tế thì sẽ không phù hợp với điều kiện hoàn cảnh cụ thể của quốc gia, nếu tự xây dựng CMKT riêng cho mình sẽ rất tốn kém chi phí và có thể sẽ bị lệch hướng với xu hướng quốc tế. Vậy nên, VAS 05 của Việt Nam cần được xây dựng trên cơ sở vận dụng IAS 40 và hoàn thiện dần để mang lại lợi ích cho người sử dụng thông tin trên BCTC.

**Tài liệu tham khảo:**

*International Accounting Standards - IAS.*  
*International Financial Reporting Standards - IFRS.*  
*Viet Nam Accounting Standards - VAS.*  
*Thông tư 200/2014/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, Bộ Tài chính.*