

Một số lưu ý về chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình”

Lương Thị Yến

Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật Công nghiệp

Ngày 01/9/2021, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 1676/QĐ-BTC quyết định công bố 5 Chuẩn mực Kế toán công Việt Nam (VPSAS) đợt 1, trong đó có Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 31 “Tài sản vô hình” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

1. Mở đầu

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng. Thông tư số 1676/QĐ-BTC ngày 01/9/2021 của Bộ Tài chính đã công bố rõ Chuẩn mực Kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 31 “Tài sản vô hình” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 31 “Tài sản vô hình” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 không quy định những nội dung của Chuẩn mực Kế toán công quốc tế số 31 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

2. Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 đầu tiên về Tài sản vô hình

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021. Theo Bộ Tài chính, Chuẩn mực Kế toán công Việt Nam số 31 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công

Việt Nam số 31 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 31. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành được liệt kê trong Bảng 1.

Bảng 1: Các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành	
Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
Công cụ tài chính: Trình bày	3(b); 4(d)
Hợp đồng xây dựng	4(a)
Thuê tài sản	4(b); 7; 96; 97
Lợi ích người lao động	4(c); 35(a); 63(b)
Thỏa thuận nhượng quyền: Bên nhượng quyền	4(e)
Bảo cáo tài chính riêng	(d)
Bảo cáo tài chính hợp nhất	4(d)
Đầu tư vào đơn vị liên kết và liên doanh	4(d)
Chi phí đi vay	39; 63
Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	88; 94; 103
Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	97; 99

Nguồn: Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình”

Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán tài sản vô hình, ngoại trừ: Tài sản vô hình thuộc phạm vi của một chuẩn mực khác; Tài sản tài chính; Cách ghi nhận và xác định giá trị của tài sản phát sinh từ việc thăm dò và đánh giá nguồn khoáng sản; Chi phí triển khai và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí thiên nhiên và các nguồn lực không tái tạo tương tự; Quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các văn bản pháp lý tương tự; Tài sản thuế thu nhập hoãn lại; Đối với các di sản vô hình. Tuy nhiên, cần áp dụng các yêu cầu trình bày thông tin từ đoạn 101 đến đoạn 108 đối với các di sản được ghi nhận.

3. Một số lưu ý

Theo Thông tư số 1676/QĐ-BTC, nếu một chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác có quy định phương pháp kế toán đối với một loại tài sản vô hình cụ thể thì đơn vị cần áp dụng chuẩn mực kế

toán công Việt Nam đó thay vì áp dụng chuẩn mực này. Chẳng hạn, chuẩn mực này không áp dụng cho tài sản vô hình do đơn vị nắm giữ để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường; Tài sản đi thuê thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản; Tài sản tài chính theo định nghĩa tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về công cụ tài chính: Trình bày. Việc ghi nhận và xác định giá trị của một số tài sản tài chính được đề cập trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính riêng, báo cáo tài chính hợp nhất, các khoản đầu tư vào đơn vị liên kết, liên doanh...

Một số tài sản vô hình có thể được chứa đựng trong hoặc trên thực thể vật chất, ví dụ như như đĩa CD (trong trường hợp phần mềm máy tính), văn bản pháp lý (trong trường hợp là giấy phép hay bằng sáng chế), hay phim ảnh. Để xác định một tài sản bao gồm cả các yếu tố vô hình và yếu tố hữu hình cần được hạch toán theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” hay hạch toán như tài sản vô hình theo chuẩn mực này, đơn vị cần thực hiện đánh giá để xem xét yếu tố nào quan trọng hơn. Ví dụ như phần mềm điều khiển máy bay là một bộ phận không thể tách rời của máy bay và được hạch toán là bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Phương pháp kế toán tương tự cũng áp dụng đối với hệ thống phần mềm điều khiển máy tính. Khi phần mềm không phải là một bộ phận không thể tách rời của phần cứng có liên quan thì phần mềm máy tính được hạch toán là tài sản vô hình.

Cần lưu ý rằng, chuẩn mực này áp dụng đối với cả chi phí quảng cáo, đào tạo, khởi tạo, nghiên cứu và triển khai. Hoạt động nghiên cứu và triển khai nhằm phát triển kiến thức. Do vậy, mặc dù các hoạt động này có thể tạo ra một tài sản có hình thái vật chất (ví dụ mẫu thử nghiệm), yếu tố vật chất của tài sản đó chỉ có vai trò thứ yếu so với thành phần vô hình là tri thức chứa đựng trong tài sản đó. Trong trường hợp thuê tài chính, tài sản gốc có thể là tài sản vô hình hoặc hữu hình. Sau khi ghi nhận ban đầu, bên thuê tài chính phải hạch toán tài sản vô hình trong hợp đồng thuê tài chính theo chuẩn mực này. Các quyền trong hợp đồng cấp phép đối với các tài sản như phim ảnh, băng video, kịch, kịch bản, bằng sáng chế và bản quyền thuộc phạm vi của chuẩn mực này.

Một trong những khái niệm mới trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình” là di sản vô hình. Trên thực tế, Chuẩn mực này không yêu cầu đơn vị phải ghi nhận các di sản vô hình dù các di sản này đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận tài sản vô hình. Nếu đơn vị ghi nhận di sản vô hình thì phải áp dụng các quy định về trình bày thông tin trong chuẩn mực này và có thể, nhưng không bắt buộc, phải áp dụng các quy định về xác định giá trị trong chuẩn mực này. Một số di sản vô hình ngoài giá trị di sản còn có lợi ích kinh tế tương

lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ví dụ phí bản quyền trả cho các đơn vị để được sử dụng các bản ghi lịch sử. Trong các trường hợp này, di sản vô hình có thể được ghi nhận và xác định giá trị trên cùng cơ sở với các tài sản vô hình có khả năng tạo tiền khác. Đối với các di sản vô hình khác, giá trị lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bị hạn chế bởi các đặc điểm di sản của chúng. Sự tồn tại của cả lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng có thể ảnh hưởng tới lựa chọn cơ sở xác định giá trị.

Trong khi đó, đối với tài sản vô hình, không phải tất cả các hạng mục được mô tả trong đoạn 15 đều đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình, tức là khả năng có thể xác định, khả năng kiểm soát một nguồn lực và sự tồn tại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Nếu một hạng mục thuộc phạm vi của chuẩn mực này không đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình thì các khoản chi để mua hoặc tạo ra hạng mục đó phải được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh.

Việc ghi nhận một khoản mục là tài sản vô hình đòi hỏi đơn vị phải chứng minh được rằng khoản mục đó đáp ứng được: Định nghĩa tài sản vô hình (xem đoạn 15-23); và Tiêu chí ghi nhận tài sản (xem đoạn 27-29). Đồng thời, một tài sản vô hình được ghi nhận khi và chỉ khi: Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

Trong nhiều trường hợp, tài sản vô hình có tính chất không thể bổ sung hoặc thay thế một phần. Do vậy, phần lớn các chi phí phát sinh sau ghi nhận tài sản vô hình thường nhằm duy trì lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản đó thay vì nhằm đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình và các tiêu chí ghi nhận tài sản trong chuẩn mực này. Ngoài ra, việc tính các chi phí phát sinh sau ghi nhận cho một tài sản vô hình cụ thể một cách trực tiếp thường khó khăn hơn là tính cho toàn hoạt động của đơn vị. Bởi vậy, rất hiếm khi các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một tài sản vô hình được mua hoặc được tạo ra từ nội bộ đơn vị được ghi nhận vào giá trị tài sản. Theo yêu cầu của đoạn 60, các chi phí phát sinh sau này đối với nhãn hiệu hàng hóa, nhãn báo, tiêu đề xuất bản, danh sách khách hàng sử dụng dịch vụ, và các hạng mục có tính chất tương tự (được mua từ bên ngoài hay được tạo ra trong nội bộ đơn vị) luôn được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ phát sinh. Điều này là do không thể phân biệt các khoản chi này với các khoản chi khác trong hoạt động của đơn vị.

Đơn vị phải đánh giá khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản bằng cách sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở thể hiện ước tính tốt nhất của đơn vị về các điều kiện kinh tế sẽ tồn tại trong suốt thời gian sử

dụng hữu ích của tài sản đó. Một tài sản vô hình được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá phù hợp. Trong trường hợp tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá tại thời điểm tiếp nhận được xác định bằng giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Cần lưu ý rằng, quyền sử dụng đất là tài sản vô hình được xác định giá trị theo quy định của Nhà nước; việc ghi nhận, trình bày thông tin thực hiện theo quy định tại chuẩn mực này.

Giá trị phải khấu hao của tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Việc trích khấu hao bắt đầu khi tài sản sẵn sàng được sử dụng, tức là khi tài sản đó đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết để có thể hoạt động theo ý định của đơn vị. Việc trích khấu hao kết thúc tại ngày tài sản bị ghi giảm. Phương pháp khấu hao phải phản ánh cách thức mà đơn vị dự tính sẽ sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản. Nếu không thể xác định được cách thức đó một cách đáng tin cậy thì đơn vị cần áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng. Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực khác cho phép hoặc quy định chi phí khấu hao được tính vào giá trị của một tài sản khác.

Có nhiều phương pháp khấu hao có thể được áp dụng để phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Các phương pháp này bao gồm; khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo sản lượng. Phương pháp khấu hao áp dụng được lựa chọn dựa trên cơ sở cách thức

thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản và được áp dụng thống nhất qua các kỳ, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức đơn vị thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng.

Chi phí khấu hao trong một kỳ thường được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một tài sản được đơn vị sử dụng để sản xuất ra các tài sản khác. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao là một bộ phận cấu thành giá trị của một tài sản khác và được tính vào giá trị của tài sản đó. Thời gian và phương pháp khấu hao của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được xem xét lại ít nhất vào mỗi kỳ báo cáo. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản thay đổi so với các ước tính trước đây thì thời gian khấu hao cũng phải thay đổi tương ứng. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng từ tài sản của đơn vị thì phương pháp khấu hao cũng phải thay đổi để phù hợp với cách thức sử dụng mới này. Các thay đổi này được coi là thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót./.

Tài liệu tham khảo

Quốc hội (2015). Luật Kế toán sửa đổi năm 2015.
Bộ Tài chính (2021). Thông tư số 1676/QĐ-BTC ngày 01/9/2021 công bố 5 Chuẩn mực Kế toán công Việt Nam (VPSAS) đợt 1.
Bộ Tài chính (2021). Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình”.

Những quy định và cơ sở để xây dựng...

Tiếp theo trang 109

Ví dụ: với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh thương mại thì khối lượng công tác kế toán tập trung ở nội dung nghiệp vụ kế toán bán hàng, kế toán kho, kế toán tiền mặt và kế toán công nợ. Tại các doanh nghiệp sản xuất và xây lắp, khối lượng công tác kế toán ngoài các nghiệp vụ bán hàng, kho, công nợ, thanh toán... còn tập trung phần lớn ở nội dung công tác quản lý chi phí, giá thành. Các đơn vị hoạt động trong ngành dịch vụ thì khối lượng công việc kế toán có thể chỉ phát sinh nội dung mua hàng, bán hàng, thanh toán. Quy mô nghiệp vụ kế toán phát sinh ở mỗi đơn vị khác nhau, phụ thuộc thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Với nhóm các nhân tố chủ quan bao gồm: biên chế, trình độ chuyên môn nghiệp vụ của cán bộ quản

lý, nhân viên kế toán; trình độ trang bị, sử dụng phương tiện kỹ thuật tính toán, công nghệ thông tin; mức độ phân cấp quản lý tài chính, kết hợp với quy mô và tính chất khối lượng công tác kế toán, người chịu trách nhiệm tổ chức bộ máy kế toán sẽ phân công chức năng, nhiệm vụ cho từng nhân viên kế toán và thiết lập các mối quan hệ trong công tác kế toán phù hợp./.

Tài liệu tham khảo

Trần Xuân Nam (2014) Kế toán tài chính. Nhà xuất bản Thống kê
Lưu Đức Tuyên, Ngô Thị Thu Hồng (2016) Giáo trình tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp – Học viện Tài chính.