**CHUẨN MỰC IFRS 16 - NHỮNG ẢNH HƯỞNG CỦA NÓ VÀ NHỮNG VIỆC CẦN LÀM ĐỂ ĐÁP ỨNG VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC TRONG BỐI CẢNH ĐẠI DỊCH COVID 19**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân**

**254 Nguyễn Văn Linh – Đà Nẵng**

*Trong năm qua, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) công bố chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 16 – Chuẩn mực kế toán thuê tài sản (IFRS16) mới sẽ thay thế Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 hiện hành – Các hướng dẫn thuê tài sản. Những yêu cầu của IFRS16 mới loại bỏ gần như tất cả việc “Kế toán ngoài Báo cáo tình hình tài chính’ của bên đi thuê và điều này sẽ là một trong những tiến bộ lớn nhất đối với các chuẩn mực kế toán trong thập kỷ qua. Ngày 28/05/2020, IASB ban hành bản sửa đổi đối với chuẩn mực IFRS 16 về thuê tài sản nhằm giúp đơn giản hóa việc ghi nhận thông tin kế toán đối với khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê tài sản do ảnh hưởng của đại dịch Covid 19. Bài viết này tìm hiểu IFRS16 trước và sau khi sửa đổi và chỉ ra những ảnh hưởng và việc cần làm để đáp ứng việc áp dụng chuẩn mực trong bối cảnh đại dịch Covid 19.*

***Từ khóa:*** *IFRS 16, kế toán thuê tài sản, sửa đổi, báo cáo tình hình tài chính, Covid 19*

**1. Tóm lược những điểm chính trong IFRS 16 và sự khác biệt của nó so với IAS 17**

Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) công bố chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 16 – Chuẩn mực kế toán thuê tài sản (IFRS16) mới sẽ thay thế Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 hiện hành – Các hướng dẫn thuê tài sản. Những yêu cầu của IFRS16 mới loại bỏ gần như tất cả việc “kế toán ngoài Báo cáo tình hình tài chính” của bên đi thuê và điều này sẽ là một trong những tiến bộ lớn nhất đối với các chuẩn mực kế toán trong thập kỷ qua.

Chuẩn mực IFRS 16 được Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành sau khi hoàn thành dự án kéo dài trên 30 năm về việc sửa đổi nguyên tắc kế toán thuê tài sản. Việc sửa đổi này bắt nguồn từ việc IASB cho rằng, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 17 (IAS 17) - Thuê tài sản phân chia hai loại hình thuê hoạt động và thuê tài chính là không phù hợp, dẫn đến quá nhiều cơ cấu và thông tin tài chính ngoại bảng.

Giải pháp của IASB xuyên suốt quá trình hoàn thành dự án là xóa bỏ khác biệt giữa thuê hoạt động và thuê tài chính và kế toán các khoản thuê tài sản trên bảng cân đối kế toán. IASB đề xuất một phương pháp kế toán duy nhất cho tất cả các hình thức thuê tài sản (tương tự như thuê tài chính theo IAS 17).

Theo đó, nguyên tắc kế toán chính theo IFRS 16 yêu cầu các tổ chức là bên đi thuê tài sản cần kế toán tài sản thuê trên “Bảng cân đối kế toán” với giá trị ghi nhận là “Quyền sử dụng” tài sản và nghĩa vụ thuê tài sản tương ứng. Nguyên tắc kế toán này có khác biệt lớn so với IAS 17 trước đây trong việc kế toán các khoản thuê hoạt động.

Các nội dung chính của IFRS 16 bao gồm: Thay đổi định nghĩa về thuê tài sản; đưa ra các yêu cầu về phương pháp kế toán tài sản và nghĩa vụ, bao gồm các hợp đồng phức hợp gồm các yếu tố phi thuê tài sản, thanh toán tiền thuê biến đổi và các giai đoạn thuê tùy chọn; thay đổi về kế toán các thỏa thuận bán và thuê lại; giữ lại phần lớn các nội dung kế toán đối với tổ chức là bên cho thuê theo IAS 17; giới thiệu các yêu cầu về công bố thông tin mới.

Ảnh hưởng do áp dụng IFRS 16: ngoài việc cập nhật các chính sách, quy trình và hệ thống kế toán tài chính hiện hành, áp dụng IFRS 16 còn ảnh hưởng đến việc ghi nhận về kiểm soát và hợp đồng. Ngoài ra, IFRS 16 yêu cầu bổ sung một số lượng lớn các thông tin công bố trên báo cáo tài chính và thông tin về các hoạt động quản lý thuê tài sản.

Các đơn vị lập báo cáo tài chính theo IFRS cần cân nhắc các thay đổi do áp dụng IFRS 16 đối với: chính sách kế toán và trình bày thông tin; áp dụng xét đoán và ước tính; cập nhật các kiểm soát nội bộ liên quan và phản ánh thay đổi đối với chính sách và quy trình kế toán; cập nhật hệ thống để thu thập, xử lý và duy trì các thông tin thuê tài sản mới cho hoạt động duy trì hiện hành; thuế; tuân thủ với cam kết các khoản vay.

Đối với các trường hợp thuê tài sản, tổ chức báo cáo có quyền lựa chọn miễn áp dụng IFRS 16: tài sản thuê có giá trị thấp (khoảng 5.000 USD); thời hạn thuê ngắn (dưới 12 tháng).

**2. IFRS 16 trước và sau khi sửa đổi do ảnh hưởng của đại dịch Covid 19**

|  |  |
| --- | --- |
| **IFRS 16 trước khi sửa đồi** | **IFRS 16 sau khi sửa đồi** |
| - IFRS 16 yêu cầu bên đi thuê xác định xem khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê có phải là một phần của hợp đồng thuê tài sản ban đầu hay không.  - Đối với khoản sửa đổi hợp đồng thuê tài sản phát sinh từ việc bên cho thuê tài sản hỗ trợ đối với bên đi thuê tài sản do ảnh hưởng của đại dịch, việc sửa đổi hợp đồng thuê này không ảnh hưởng (tăng/giảm) tới phạm vi thuê tài sản và do vậy, đoạn 46a của chuẩn mực không được áp dụng.  - Nếu như khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê không phải là một phần của hợp đồng thuê tài sản ban đầu, thì:  \* Giá trị nợ phải trả về thuê tài sản được xác định lại bằng cách chiết khấu khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh sử dụng lãi suất chiết khấu điều chỉnh;  \* Thực hiện điều chỉnh giảm tương ứng đối với quyền sử dụng tài sản thuê. | - IFRS 16 cho phép (nhưng không bắt buộc) bên đi thuê tài sản không cần phải 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.  - Thay vào đó, bên đi thuê có thể kế toán các khoản hỗ trợ này như là chúng không phải là một khoản sửa đổi hợp đồng thuê.  \* Để áp dụng mô hình ghi nhận này, bên đi thuê tài sản phải thỏa mãn đồng thời cả ba điều kiện sau:  (1)Khoản tiền thuê tài sản sau điều chỉnh gần bằng, hoặc nhỏ hơn so với giá trị trước điều chỉnh;(2) Các khoản giảm giá tiền thuê (nếu có) chỉ kéo dài tối đa tới hết ngày 30/06/2021; và (3) Các điều khoản khác của hợp đồng không thay đổi.  **Ghi chú:**  Như vậy, nếu bên cho thuê hỗ trợ bên đi thuê tài sản mà các khoản giảm giá tiền thuê kéo dài qua ngày 30/06/2021 thì bên đi thuê sẽ không được phép áp dụng mô hình ghi nhận này. Nếu bên đi thuê tài sản lựa chọn áp dụng mô hình ghi nhận trên, bên đi thuê sẽ phải áp dụng mô hình này cho tất cả các hợp đồng thuê tài sản có cùng tính chất.  \* Khi một khoản điều chỉnh số tiền thuê không được kế toán như một khoản sửa đổi hợp đồng thuê, bên đi thuê tài sản có thể ghi nhận kế toán theo một trong hai cách sau:  a) Một khoản thanh toán tiền thuê biến đổi theo quy định tại đoạn 38b của chuẩn mực; hoặc  b) Đánh giá lại nợ phải trả về thuê tài sản theo quy định của đoạn 39-43 của chuẩn mực.  \* Khoản hỗ trợ của bên cho thuê đối với bên đi thuê tài sản có thể bao gồm một số khoản như: Giảm tiền thuê trong một khoảng thời gian; Miễn phí tiền thuê trong một số tháng; Lùi thời hạn trả nợ thuê; hoặc Giảm tiền thuê trong một khoảng thời gian, đồng thời tăng tiền thuê trong khoảng thời gian sau đó. Có thể nhận thấy, các khoản hỗ trợ trên không làm ảnh hưởng tới thời hạn thuê trong hợp đồng cũng như đánh giá về khả năng thực hiện quyền mua tài sản và do vậy, không thuộc trường hợp áp dụng đoạn 40-41 của chuẩn mực. Tương tự, các khoản hỗ trợ này cũng không thuộc trường hợp áp dụng các đoạn 42-43 của chuẩn mực. Do vậy, bên đi thuê tài sản không áp dụng các đoạn 39-43 của chuẩn mực về việc đánh giá lại nợ phải trả thuê tài sản. Bên đi thuê áp dụng quy định của đoạn 38b về một khoản thanh toán tiền thuê biến đổi, theo đó các thay đổi tiền thuê phát sinh được ghi nhận vào báo cáo lãi lỗ tại thời điểm phát sinh các khoản thay đổi đó. |

**Minh họa áp dụng:**

- Ngày 01/01/2019, Công ty A cho Công ty B thuê địa điểm để mở nhà hàng với tiền thuê là 400 triệu đồng/tháng (tương đương 4,8 tỷ đồng/năm), thời hạn thuê là 5 năm, tiền thuê thanh toán tại thời điểm cuối năm. Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, lãi suất biên đi vay của B là 7%/năm.

- Trong năm 2020, do ảnh hưởng của dịch Covid 19 cũng như Chính phủ ban hành lệnh cách ly toàn xã hội dẫn tới doanh thu của Công ty B bị sụt giảm đáng kể.

- Để hỗ trợ khách hàng trong hoàn cảnh này, Công ty A quyết định miễn phí tiền thuê mặt bằng của Công ty B trong quý 2 năm 2020 (tương đương 1,2 tỷ đồng).

- Bảng xác định giá trị nợ phải trả về thuê tài sản và giá trị quyền sử dụng tài sản trước khi điều chỉnh cho khoản hỗ trợ trong năm 2020 của Công ty B như sau:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Years | Lease liability | | | Rou asset | | |
| Beginning | Intersest | Ending | Beginning | Depreciation | Ending |
| 2019 | 19.680.947.693 | 1.377.666.338 | 16.258.614.031 | 19.680.947.693 | 3.936.189.539 | 15.744.758.154 |
| 2020 | 16.258.614.031 | 1.138.102.982 | 12.596.717.013 | 15.744.758.154 | 3.936.189.539 | 11.808.568.616 |
| 2021 | 12.596.717.013 | 881.770.191 |  | 11.808.568.616 | 3.936.189.539 | 7.872.379.077 |
| 2022 | 8.678.487.204 | 607.494.104 | 8.678.487.204 | 7.872.379.077 | 3.936.189.539 | 3.936.189.539 |
| 2023 | 4.485.981.308 | 314.018.692 | 4.485.981.308 | 3.936.189.539 | 3.936.189.539 |  |

Bút toán trong năm 2020 của Công ty B như sau:

Nợ “ Tài khoản Chi phí tài chính”: 1.138.102.982 đồng

Nợ “Tài khoản Nợ phải trả về thuê tài sản”: 3.661.897.018 đồng

Có “Tài khoản Tiền”: 3.600.000.000 đồng

Có “Tài khoản Thu nhập khác”: 1.200.000.000 đồng.

**3. Những ảnh hưởng của nó tới đối tượng sử dụng**

**Ai sẽ bị ảnh hưởng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số IFRS 16 mới sửa đổi?**

PwC đã tiến hành một nghiên cứu vốn thuê toàn cầu để đánh giá tác động của Chuẩn mực thuê tài sản mới trên các lĩnh vực báo cáo nợ, đòn bẩy, khả năng thanh toán, và lợi nhuận trước lãi vay, thuế, khâu hao (EBITDA) cho một mẫu của hơn 3.000 tổ chức niêm yết lập và trình bày báo cáo theo Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế hoạt động ở nhiều ngành và các nước khác nhau. Nghiên cứu đã chỉ ra một số ngành sẽ bị ảnh hưởng đặc biệt bởi Chuẩn mực mới trên các thước đo chính về đòn bẩy tài chính và EBITDA.

Những nghiên cứu trên đây cho thấy một thực tế là những ngành có sử dụng nhiều thuê hoạt động sẽ bị ảnh hưởng nhất – như ngành bán lẻ với nợ trung bình sẽ tăng 98% và EBITDA 41%.

Cũng nên lưu ý rằng kế toán bên cho thuê sẽ không thay đổi nhiều theo IFRS16 mới. Tuy nhiên, điều này không có nghĩa là Chuẩn mực mới này không có liên quan tới bên cho thuê và họ sẽ cần phải xem xét cách Chuẩn mực này sẽ tác động đến khách hàng của họ và khả năng đàm phán thương mại của họ với bên thuê.

**Các công ty sẽ chịu ảnh hưởng bởi Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số IFRS 16 mới như thế nào?**

**Với bên đi thuê**, IFRS16 mới sẽ tác động trên một số lĩnh vực chính:

Các khoản nợ thuê hoạt động trong tương lai sẽ được ghi nhận trên “Báo cáo tình hình tài chính” làm tăng đòn bẩy tài chính. Những khoản nợ mới được bù đắp chủ yếu bởi “quyền sử dụng” tài sản mới và ảnh hưởng tổng thể sẽ được phản ánh trên Báo cáo tình hình tài chính.

Chi phí thuê sẽ được thay thế bởi khấu hao và chi phí lãi vay trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Điều này có thể ảnh hưởng tới chi phí trích trước và thay đổi cấu trúc của chi phí trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh với lợi nhuận trước thuế, lãi vay và khấu hao (EBITDA) tăng;

Các tác động trên cũng sẽ ảnh hưởng tới các thước đo và chỉ số quan trọng. Trong một số trường hợp các thước đo chính được giám sát bởi bên cho vay có thể bị ảnh hưởng hoặc thậm chí bị vi phạm do yêu cầu của IFRS 16;

Tuy nhiên, những ảnh hưởng của Chuẩn mực mới này vượt ra ngoài báo cáo tài chính của một công ty. Các doanh nghiệp cũng cần phải đảm bảo họ có các hệ thống và các quy trình có thể xác định tất cả các hợp đồng thuê tài sản và tất cả các thông tin có liên quan cho việc kế toán trên cơ sở IFRS 16 mới – trong vấn đề này các yêu cầu của IFRS16 sẽ trở nên khó khăn hơn.

**4. Những việc cần làm để đáp ứng việc áp dụng chuẩn mực IFRS 16**

Nhiều công ty đã sẵn sàng nỗ lực để chuẩn bị cho việc áp dụng chuẩn mực mới này vì những lý do sau đây:

Chuẩn bị các hệ thống và quy trình – Đối với các nhóm có số lượng lớn hợp đồng thuê tài sản có thể có những ảnh hưởng lớn về hệ thống và quy trình cần được chuẩn bị để sẵn sàng cho các yêu cầu của IFRS16;

Quản lý thông tin với bên liên quan – Tìm hiểu và thông báo với các bên liên quan (ví dụ quản lý cấp cao, các cổ đông và những người cho vay) về ảnh hưởng của IFRS16 mới đối với báo cáo tài chính sẽ rất quan trọng để đảm bảo các thông tin chính có thể được quản lý một cách thích hợp;

Tham gia vào các hợp đồng mới – với sự hiểu biết về ảnh hưởng của IFRS 16 có thể tránh việc vô tình tham gia một hợp đồng với doanh nghiệp mà việc tham gia này sẽ có hậu quả bất lợi kế toán. Mặc dù kế toán không cần thiết phải điều chỉnh các thoả thuận thương mại nhưng có thể cấu trúc các thỏa thuận mới theo một cách thực tế giảm thiểu tác động của IFRS 16.

- Các công ty nên làm gì để đáp ứng các Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số IFRS 16 sửa đổi?

Các bên liên quan trong và ngoài đơn vị sẽ muốn hiểu rõ tác động của Chuẩn mực thuê tài sản. Một số nội dung được quan tâm, bao gồm:

Hiểu được tác động tài chính của IFRS 16 đối với báo cáo tài chính và các thước đo chính của công ty;

Đánh giá kịp thời về 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 để giúp doanh nghiệp chủ động nếu cần thiết và thoả thuận với các bên liên quan;

Các doanh nghiệp cần kiểm tra xem IFRS 16 sẽ tác động đến cơ cấu tài chính trong hiện tại tương lai của mình để tránh những bất lợi và khó khăn trong các cuộc đàm phán với bên cho vay.

Đánh giá liệu hệ thống và quy trình hiện tại có “phù hợp cho mục đích” của IFRS 16 chưa;

Bắt đầu phân loại danh mục thuê tài sản hiện tại và xác định những khoảng trống về dữ liệu thuê tài sản. Trường hợp Công ty có một khối lượng lớn các hợp đồng thuê tài sản có thể là một trong thử nghiệm để chuẩn bị cho việc sử dụng IFRS 16.

**5. Kết luận**

Tóm lại, đối với nhiều ngành nghề và các công ty, IFRS 16 sẽ là một thay đổi lớn. Trường hợp công ty có một lượng lớn hợp đồng thuê tài sản, việc triển áp dụng Chuẩn mực mới này sẽ phức tạp và mất nhiều thời gian vì thế các công ty cần có kế hoạch và chuẩn bị cho phù hợp. Đặc biệt trong tình hình đại dịch Covid 19 đang diễn ra phức tạp thì việc ra đời và áp dụng các chuẩn mực có thêm yếu tố đại dịch là rất cần thiết để các tổ chức Doanh nghiệp có cơ sở trong việc ghi nhận thông tin được chính xác, phản ánh đúng tình hình thực tế.

**Tài liệu tham khảo:**

[1]. Gholipanah, Pari. "Khác biệt giữa IAS và IFRS.

[2]. Hendrie, Ryan. "Sự khác biệt giữa IAS 17 và IFRS 16: Kế toán cho thuê thay đổi như thế nào?

[3]. COVID-19-RELATED RENT CONCESSIONS - IFRS 16- MAY 2020

[4].Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

[5]. Các website: www.mof.gov.vn; [www.vcci.com.vn](http://www.vcci.com.vn).