



VẬN DỤNG NGUYÊN TẮC GIÁ TRỊ HỢP LÝ TRONG TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH Ở VIỆT NAM

ThS. NGÔ THỊ QUỲNH NHUNG - Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên *

Trong những năm gần đây, tại nhiều quốc gia, việc áp dụng các cơ sở định giá tài sản theo giá thị trường, thay thế dần nguyên tắc giá gốc trong trình bày tài sản trên báo cáo tài chính đang trở nên phổ biến. Điều này cho thấy, xu thế định giá tài sản trên báo cáo tài chính đang hướng đến giá trị hợp lý, kết hợp nhiều loại định giá khác nhau, nhằm đáp ứng đầy đủ hơn yêu cầu thông tin của người sử dụng và tạo thuận lợi cho công tác kế toán. Vì thế, kế toán theo giá trị hợp lý trong trình bày báo cáo tài chính là một lựa chọn tất yếu.

Từ khóa: Báo cáo tài chính, kế toán, tài chính, định giá, giá gốc

APPLICATION OF FAIR VALUE PRINCIPLE IN FINANCIAL STATEMENTS IN VIETNAM

In recent years, market value has been gradually replacing historical cost convention when presenting assets in financial reports. This fact shows the trend to use fair value and different valuation methods in financial statements to convey more adequate information to users and facilitate accounting process. Therefore, accounting of fair value in financial statements is now an essential option.

Keywords: Financial statement, accounting, finance, valuation, historical cost

Ngày nhận bài: 13/4/2018

Ngày hoàn thiện biên tập: 26/4/2018

Ngày duyệt đăng: 4/5/2018

Quan điểm và cơ sở pháp lý về giá trị hợp lý

Theo Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB), giá trị hợp lý là giá trị mà một tài sản được trao đổi hay một công nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ sự hiểu biết trong một giao dịch bình thường. Trong khi đó, Hội đồng Chuẩn mực Kế toán tài chính (FASB) định nghĩa: “Giá trị hợp lý là giá có thể nhận được khi bán một tài sản, hoặc có thể được thanh toán để chuyển giao một khoản nợ phải trả trong một giao dịch bình thường giữa những người tham gia trên thị trường tại ngày định giá”.

Theo chuẩn mực báo cáo quốc tế (BCTC) quốc tế (IFRS 13) thì giá trị hợp lý là giá sẽ nhận được khi bán một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả trong một giao dịch thị trường có trật tự giữa các thành phần tham gia thị trường tại ngày đo lường. IFRS 13 cũng đã đưa ra một hệ thống thang áp dụng giá trị hợp lý, có 3 cấp độ theo mức độ sẵn có để xác định giá trị, trong đó cao nhất là có giá tham chiếu trên thị trường hoạt động và thấp nhất là hoàn toàn chỉ có thông tin nội bộ doanh nghiệp.

Như vậy, theo quy định của các chuẩn mực kế toán và chuẩn mực BCTC quốc tế hiện hành, giá trị hợp lý được vận dụng trong đánh giá và ghi nhận các yếu tố của BCTC là khá phổ biến. Tuy nhiên, việc sử dụng cơ sở giá trị hợp lý có sự khác nhau trong từng tình huống, từng chuẩn mực cụ thể. Có thể khái quát việc sử dụng giá trị trong các chuẩn mực kế toán quốc tế hiện hành theo một số khía cạnh nổi bật sau:

Một là, giá trị hợp lý được sử dụng để đánh giá và ghi nhận ban đầu. Giá trị hợp lý trong trường hợp này được sử dụng là giá gốc khi nhận ban đầu với các tài sản là: Nhà xưởng, máy móc, thiết bị; bất động sản đầu tư; tài sản sinh học; tài sản thuê tài chính...)

Hai là, giá trị hợp lý được sử dụng sau ghi nhận ban đầu. Sau ghi nhận ban đầu, giá trị hợp lý được xác định tại mỗi thời điểm lập BCTC (Ví dụ: Đánh giá sau khi ghi nhận ban đầu đối với tài sản tài chính, bất động sản đầu tư...; xác định giá trị đánh giá lại của nhà xưởng, máy móc thiết bị theo mô hình đánh giá lại).

Ba là, ghi nhận chênh lệch phát sinh do sự biến động của giá trị hợp lý. Các khoản chênh lệch phát sinh do sự thay đổi giá trị hợp lý giữa các thời điểm báo cáo có thể được ghi là thu nhập, chi phí trong

báo cáo lãi, lỗ như tài sản tài chính, bất động sản đầu tư, tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp hoặc điều chỉnh chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán như chênh lệch đánh giá tăng, giảm tài sản...

Trong hầu hết các trường hợp, việc sử dụng giá trị hợp lý trong đánh giá và ghi nhận tài sản, nợ phải trả được quy định trong các chuẩn mực kế toán quốc tế đều kèm theo điều kiện nhất định, đặc biệt là điều kiện về sự tồn tại của thị trường hoạt động của tài sản, nợ phải trả và doanh nghiệp có thể thu thập từ thị trường một cách đáng tin cậy để áp dụng các phương pháp kỹ thuật xác định giá trị hợp lý. Vì vậy, việc sử dụng giá trị hợp lý trong đo lường, ghi nhận tài sản và nợ phải trả thường được xác định là một mô hình mà đơn vị báo cáo có thể lựa chọn. Bên cạnh đó, các chuẩn mực còn quy định các mô hình định giá và ghi nhận thay thế như mô hình ghi nhận theo giá gốc hoặc mô hình ghi nhận theo giá gốc được phân bổ.

Ở Việt Nam, theo Luật Kế toán Việt Nam số 88/2015/QH13 thì giá trị hợp lý là giá trị được xác định phù hợp với giá thị trường, có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc chuyển nhượng một khoản nợ phải trả tại thời điểm xác định giá trị. Trong Luật Kế toán sửa đổi có quy định giá trị tài sản và nợ phải trả được ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Sau ghi nhận ban đầu, đối với một số loại tài sản hoặc nợ phải trả mà giá trị biến động thường xuyên theo giá thị trường và giá trị của chúng có thể xác định lại một cách đáng tin cậy thì được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC.

Như vậy, việc các chuẩn mực kế toán và các văn bản pháp luật về giá trị hợp lý lần lượt được ban hành đã tạo ra hành lang pháp lý và bước đầu là cơ sở cho việc áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán thực tiễn hiện nay.

Thực tiễn vận dụng giá trị hợp lý trong trình bày trong báo cáo tài chính ở Việt Nam

Nhìn chung, chế độ kế toán Việt Nam hiện nay được xây dựng trên cơ sở phương pháp kế toán theo giá gốc. Tuy nhiên, trong phương pháp định giá các tài sản kế toán, Việt Nam cũng từng bước cập nhật theo phương pháp giá trị hợp lý, kết hợp kế toán theo giá gốc và đánh giá lại phù hợp với đặc điểm của từng loại tài sản và thời điểm lập BCTC. Cụ thể:

Về việc ghi nhận giá trị tài sản:

- Ghi nhận theo giá gốc tại thời điểm hình thành tài sản: Giá trị các loại tài sản như tài sản cố định, hàng tồn kho... được ghi nhận theo giá thực tế, bao gồm giá mua và toàn bộ các chi phí thu mua phát sinh để có

được tài sản ở trạng thái sẵn sàng đưa vào sử dụng.

- Đánh giá lại theo giá trị hợp lý tại thời điểm báo cáo: Giá trị hợp lý được sử dụng làm cơ sở để tính giá trị đánh giá lại của tài sản sau ghi nhận ban đầu. Phần chênh lệch được ghi nhận là chi phí trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (tăng hoặc giảm chi phí) hoặc ghi nhận điều chỉnh chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán. Cụ thể:

Thứ nhất, lập dự phòng giảm giá tài sản: Cuối mỗi kỳ kế toán đối với những khoản mục tài sản bị giảm giá, kế toán tiến hành trích lập dự phòng (dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn; dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng phải thu khó đòi) và ghi nhận vào chi phí (Chi phí tài chính, chi phí quản lý doanh nghiệp...), đồng thời các khoản dự phòng được ghi nhận vào bên Tài sản của Bảng cân đối kế toán để ghi giảm tổng giá trị tài sản của đơn vị bên cạnh giá gốc.

Thứ hai, đánh giá lại tài sản: Tài sản được đánh giá lại chủ yếu là tài sản cố định, bất động sản đầu tư, một số trường hợp có thể và cần thiết đánh giá lại vật liệu, công cụ, dụng cụ, thành phẩm, hàng hoá, sản phẩm dở dang... Trường hợp tiến hành đánh giá khi có quyết định của Nhà nước về đánh giá lại tài sản, khi thực hiện cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước và các trường hợp khác theo quy định. Giá trị tài sản được xác định lại trên cơ sở bảng giá Nhà nước quy định hoặc Hội đồng định giá tài sản thống nhất xác định. Chênh lệch đánh giá lại tài sản được bổ sung hoặc ghi giảm nguồn vốn kinh doanh.

Thứ ba, đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ ở thời điểm cuối năm tài chính: Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm cuối năm tài chính.

- Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái ở thời điểm cuối năm tài chính do đánh giá lại của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ liên quan đến hoạt động kinh doanh nếu lỗ tỷ giá hối đoái sẽ tính vào chi phí tài chính, nếu lãi tỷ giá hối đoái cho vào doanh thu hoạt động tài chính để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

- Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm tài chính của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (XD CB) (Giai đoạn trước hoạt động): Ở giai đoạn đang đầu tư XD CB, doanh nghiệp chưa đi vào hoạt động thì chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế trên TK 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" (TK 4132). Số



dư Nợ, hoặc Có này sẽ được phản ánh trên Bảng Cân đối kế toán. Khi kết thúc giai đoạn đầu tư XDCB, bàn giao tài sản cố định đưa vào sử dụng cho sản xuất kinh doanh, số dư Nợ, hoặc số dư Có TK 413 (TK 4132) phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối mỗi năm tài chính (Không bao gồm khoản đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB ở thời điểm bàn giao tài sản để đưa vào sử dụng) sẽ được kết chuyển toàn bộ một lần vào chi phí tài chính (nếu nhỏ), hoặc doanh thu hoạt động tài chính của năm tài chính có tài sản cố định và các tài sản đầu tư hoàn thành bàn giao đưa vào hoạt động hoặc phân bổ tối đa là 5 năm (nếu lớn, kể từ khi công trình hoàn thành đưa vào hoạt động).

Đối với các khoản mục chi phí, doanh thu:

Kế toán Việt Nam quy định việc ghi nhận doanh thu, chi phí phù hợp với các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận rộng rãi, chủ yếu là nguyên tắc phù hợp và thận trọng, trọng yếu. Các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính được quy định rõ trong chuẩn mực số 14 Doanh thu và thu nhập khác (VAS 14). Tuy nhiên, nếu Chuẩn mực kế toán quốc tế 18 quy định: Khi giá trị hợp lý của số tiền bán hàng bằng tiền mặt hay tương đương tiền mặt nhận được phải thu nhỏ hơn số tiền mặt danh nghĩa nhận được hay phải thu, thì phần chênh lệch được ghi nhận là doanh thu lãi thì VAS 14 chưa đề cập đến vấn đề này.

Những yêu cầu đặt ra khi vận dụng giá trị hợp lý ở Việt Nam

Kinh nghiệm quốc tế và nghiên cứu thực nghiệm cho thấy, giá trị hợp lý cần được sử dụng rộng rãi tại Việt Nam, song việc sử dụng cần bảo đảm đầy đủ các nguyên tắc sau:

Thứ nhất, sử dụng giá trị hợp lý phải phù hợp với thông lệ quốc tế nhằm đảm bảo sự hội nhập và tính đồng bộ của hệ thống kế toán, chuẩn mực của Việt Nam.

Thứ hai, sử dụng giá trị hợp lý phù hợp với đặc điểm của Việt Nam như Môi trường kinh doanh hiện có, thị trường hàng hóa đang từng bước hình thành phát triển, hệ thống pháp lý về kế toán, kiểm toán và thẩm định giá đang từng bước hoàn thiện phù hợp với thông lệ quốc tế.

Mặt khác, việc sử dụng giá trị hợp lý cũng cần tính toán phù hợp với đặc điểm kinh tế của từng thời kỳ và cần có một lộ trình thích hợp, có thể thực

hiện theo 2 giai đoạn sau:

Giai đoạn 1: Tiếp tục nghiên cứu và thử nghiệm giá trị hợp lý: Ban hành các hướng dẫn giải thích về giá trị hợp lý, giải thích các cấp độ, phương pháp xác định giá trị hợp lý tạo sự cân đối giữa các đặc tính chất lượng và các tiêu chuẩn định giá; Hoàn thiện các chuẩn mực ban hành nhằm loại bỏ mâu thuẫn, tạo sự nhất quán và hoàn thiện về định giá. Đồng thời, điều chỉnh Luật Kế toán, chuẩn mực chung nhằm tạo bước quan trọng cho hành lang pháp lý của việc tiến tới ban hành chuẩn mực về đo lường giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam; Tuyên truyền, phổ biến, đào tạo bằng các hội thảo nhằm nâng cao nhận thức cho người làm kế toán, nhà quản lý tạo sự đồng thuận và phát triển giá trị hợp lý từ người làm kế toán, nhà quản lý cho đến các đối tượng sử dụng các thông tin trên BCTC.

Giai đoạn 2: Định hướng cho việc sử dụng giá trị hợp lý: Ban hành chuẩn mực đo lường giá trị hợp lý dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế IFRS 13 đã được ban hành và áp dụng từ ngày 01/01/2013; Bổ sung cập nhật các chuẩn mực kế toán đã ban hành cho phù hợp với thông lệ quốc tế. Đồng thời, ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam còn thiếu được xây dựng phù hợp với thông lệ quốc tế nhằm tạo điều kiện áp dụng giá trị hợp lý trong định giá; Hoàn thiện thị trường hàng hóa và tạo hành lang pháp lý cho sự phát triển các thị trường hàng hóa mới nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin tham chiếu trong đo lường giá trị hợp lý.

Nhìn chung, trong thời đại khoa học kỹ thuật phát triển vượt bậc, môi trường kinh doanh luôn thay đổi và vấn đề lạm phát là tất yếu như hiện nay, thông tin về giá trị tài sản trên BCTC nếu chỉ trình bày theo giá gốc thì sẽ không thích hợp với các đối tượng sử dụng thông tin để đưa ra quyết định kinh tế. Trong bối cảnh đó, nhiều hệ thống định giá khác nhau đã hình thành và có tác động nhất định tới thực tiễn kế toán. Trên cơ sở kế thừa các phương pháp kế toán trước đó, kế toán theo giá trị hợp lý đang và sẽ tiếp tục là xu hướng phát triển trong những năm tới.

Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội, Luật Kế toán Việt Nam;
2. Bộ Tài chính, Các chuẩn mực kế toán Việt Nam;
3. Nguyễn Thế Lộc – Vũ Hữu Đức (2010), Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, NXB Lao động – Xã hội;
4. PGS., TS. Ngô Thị Thị Thu Hồng, TS. Bùi Thị Hằng, Nguyên tắc giá trị hợp lý theo Luật Kế toán: Lý luận và định hướng áp dụng ở Việt Nam, Tạp chí Tài chính số tháng 11/2016.
5. <http://eba.htu.edu.vn/nghien-cuu/ke-toan-theo-gia-tri-hop-ly.html>
6. IASB, IFRS 13 "Fair Value Measurements", May 2011.