

THỰC TIỄN SỬ DỤNG GIÁ TRỊ HỢP LÝ TRONG KẾ TOÁN HIỆN NAY

● NGUYỄN THỊ CÚC

TÓM TẮT:

Tại Việt Nam, giá trị hợp lý đã được đề cập đến từ 15 năm nay và đầu tiên được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán số 14 - Doanh thu và thu nhập khác: Giá trị hợp lý là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong trao đổi ngang giá. Trong kế toán Việt Nam, giá trị hợp lý được sử dụng chủ yếu trong ghi nhận ban đầu, chẳng hạn: ghi nhận ban đầu tài sản cố định, doanh thu, thu nhập khác, ghi nhận ban đầu và báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, xác định giá phí hợp nhất kinh doanh. Bài viết đề cập việc ghi nhận này theo các văn bản pháp lý gần và thực tế áp dụng.

Từ khóa: Giá trị hợp lý, giá gốc, Luật Kế toán 2015, Thông tư 200.

I. Sử dụng giá trị hợp lý theo Luật Kế toán 2015 và Thông tư số 200/2014/TT-BTC

1.1. Luật Kế toán 2015

Luật Kế toán 2015 được Quốc hội thông qua ngày 20/11/2015 với một nội dung quan trọng được bổ sung là quy định các nguyên tắc kế toán liên quan đến giá trị hợp lý. Các quy định về giá trị hợp lý được đề cập trong 3 Điều: Điều số 3, số 6 và Điều số 28. Giá trị hợp lý là vấn đề quá phức tạp nên phải quy định trong văn bản pháp luật cao nhất về kế toán, từ đó tạo ra tiền đề pháp lý mà quan trọng là đặt ra yêu cầu tạo dựng khuôn khổ pháp lý và triển khai thực hiện các quy định liên quan đến giá trị hợp lý. Theo Điều 6 của Luật này thì “Bộ Tài chính quy định chuẩn mực kế toán trên cơ sở chuẩn mực quốc tế về kế toán phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam”

Do vậy, cần phải nghiên cứu đồng bộ các chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế để cập nhật các CMKT Việt Nam đã và sẽ ban hành mới, đặc

biệt là giá trị hợp lý và công cụ tài chính vì nó liên quan đến nhiều CMKT khác.

Luật Kế toán sửa đổi 2015 cũng đã xác định “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”. 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 báo cáo tài chính. Qua đó, khắc phục hạn chế của Luật Kế toán 2003 là quy định hạch toán theo giá gốc, điều này không phản ánh được tình hình biến động tài sản và nợ phải trả tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

Theo CMKT quốc tế và thông lệ phổ biến trên toàn thế giới, việc hạch toán được thực hiện theo giá trị hợp lý (giá thị trường tại thời điểm đánh giá). Điều này cũng phù hợp với CMKT

quốc tế và yêu cầu của công tác kế toán đối với một số nhóm tài sản, nợ phải trả như công cụ tài chính theo yêu cầu của CMKT phải ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý; các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế; các tài sản hoặc nợ phải trả khác có giá trị biến động thường xuyên, theo yêu cầu của CMKT phải được đánh giá lại theo giá trị hợp lý.

Do việc đánh giá giá trị tài sản và hạch toán theo giá trị hợp lý có tính kỹ thuật cao, để phù hợp với điều kiện của Việt Nam có tài sản có thể đánh giá được theo giá trị thị trường, có tài sản chưa có điều kiện đánh giá được, Luật quy định, Bộ Tài chính hướng dẫn cụ thể các tài sản và nợ phải trả được ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý, phương pháp kế toán ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý.

1.2. Thông tư số 200/2014/TT-BTC

1.2.1. Đối với chứng khoán kinh doanh

Chứng khoán kinh doanh phải được ghi sổ kế toán theo giá gốc, bao gồm: Giá mua công (+) các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, cung cấp thông tin, thuế, lệ phí và phí nhận hàng. Giá gốc của chứng khoán kinh doanh được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản thanh toán tại thời điểm giao dịch phát sinh. Mọi tương hợp hoá đổi cổ phiếu đều phải xác định giá trị cơ phiếu theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Được thực hiện như sau:

+ Đối với cổ phiếu của công ty niêm yết, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa niêm yết trên thị trường chứng khoán tại ngày trao đổi. Trường hợp tại ngày trao đổi thị trường chứng khoán không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

+ Đối với cổ phiếu chưa niêm yết được giao dịch trên sàn UPCOM, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá giao dịch đóng cửa trên sàn UPCOM tại ngày trao đổi. Trường hợp ngày trao đổi sàn UPCOM không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

+ Đối với cổ phiếu chưa niêm yết khác, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá do các bên thỏa thuận theo hợp đồng hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm trao đổi.

1.2.2. Đối với tài sản cố định

Nguyên giá TSCĐ hữu hình do mua sắm bao gồm: Giá mua (trừ các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử), chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Chi phí lãi vay phát sinh khi mua sắm TSCĐ đã hoàn thiện (TSCĐ sử dụng được ngay mà không cần qua quá trình đầu tư xây dựng) không được vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ.

+ Trường hợp mua TSCĐ được kèm thêm thiết bị, phụ tùng thay thế thì phải xác định và ghi nhận riêng thiết bị, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Nguyên giá TSCĐ được mua là tổng các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng trừ đi giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế.

Đối với các khoản đầu tư: Trường hợp giải thể công ty con và sáp nhập toàn bộ Tài sản và Nợ phải trả của công ty con vào công ty mẹ: Phải ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư; Ghi nhận toàn bộ tài sản, nợ phải trả của công ty con bị giải thể theo giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập. Phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư và giá trị hợp lý được ghi nhận vào Doanh thu tài chính hoặc Chi phí tài chính.

Đối với doanh thu, chi phí: Trong phần nguyên tắc kế toán các khoản doanh thu có quy định: "Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản được quyền nhận, không phân biệt đã thu tiền hay sẽ thu tiền", "Doanh thu phải được ghi nhận phù hợp với bản chất hơn là hình thức".

2. Thực tiễn áp dụng

Nhìn chung, chế độ kế toán Việt Nam, 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 được 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 báo cáo tài chính. 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 TSCĐ, 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: 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.

+ *Đánh giá lại tài sản:* Tài sản được đánh giá lại chủ yếu là TSCĐ, 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 (chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp...). 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 nguồn vốn chủ sở hữu.

*** Về 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 IAS 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. Đối với chi phí, chế độ kế toán Việt Nam, quy định rõ các khoản chi phí ghi nhận ngay, chi phí trích trước, chi phí phải trả... nhằm đảm bảo sự phù hợp giữa doanh thu và chi phí và do đó ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh.

Mục tiêu chủ yếu của báo cáo tài chính là nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng. Nhìn từ góc độ này, báo cáo tài chính cần cung cấp các thông tin về quá khứ, hiện tại và tương lai. Vì vậy, sự kết hợp giữa các loại giá sử dụng trên báo cáo tài chính nhằm mục tiêu cung cấp thông tin đầy đủ, đa dạng đáp ứng yêu cầu thông tin của người sử dụng, dẫn tới sự ra đời của phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý. Trong thời đại khoa học kỹ thuật phát triển, 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 báo cáo tài chính 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 ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Luật Kế toán sửa đổi số 88/2015/QH13.
2. Nghị định số 174/2016/NĐ-CP.
3. Thông tư số 200/2014/TT-BTC.
4. Đặng Văn Thanh, Nguyễn Đăng Huy, Giáo trình Kế toán doanh nghiệp, Trường Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội, 2017.

S. Đặng Văn Thanh, Nguyễn Đăng Huy. Giáo trình Kế toán sản xuất. Trường Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội, 2017.

Ngày nhận bài: 23/4/2019

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 3/5/2019

Ngày chấp nhận đăng bài: 13/5/2019

Thông tin tác giả:

ThS. NGUYỄN THỊ CÚC

Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật công nghiệp

THE ACTUAL USE OF THE FAIR VALUE IN CURRENT ACCOUNTING PRACTICES

● **Master. NGUYEN THI CUC**

Faculty of Accounting

University of Economics - Technology for Industries

ABSTRACT:

In Vietnam, the fair value has been mentioned for 15 years and this issue is firstly defined in the Accounting Standard No. 14 - Revenue and other income. According to this accounting standard, the fair value is the value of assets that can be exchanged or the value of a debt that can be voluntarily paid between parties which have sufficient knowledge in par value exchange. According to Vietnamese accounting, the fair value is mainly used in the initial recognition. For example, the initial recognition of fixed assets, revenue, other income, the initial recognition and reporting of foreign currencies and the determination of business consolidation costs. This article mentions these recognitions in accordance with applicable and actual legal documents.

Keywords: Fair value, original price, Law on Accounting 2015, Circular 200.