**Hoàn thiện hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam trong điều kiện áp dụng nguyên tắc Giá trị hợp lý theo quy định của Luật kế toán mới**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

*Luật kế toán số 88/2015/QH13 đã được Quốc hội thông qua ngày 20/11/2015 có nhiều quy định mới trong đó có đề cập đến vấn đề về giá trị hợp lý. Tuy nhiên đến nay vẫn chưa có chuẩn mực kế toán nào trình bày về giá trị hợp lý trên các khía cạnh: Định nghĩa, cấp bậc giá trị hợp lý, phương pháp định giá, phạm vi áp dụng giá trị hợp lý, các công bố về giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính. Bài viết đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam trong điều kiện áp dụng nguyên tắc giá trị hợp lý theo quy định của luật kế toán mới.*

**1. Thực trạng áp dụng giá trị hợp lý trong chuẩn mực kế toán quốc tế**

**1.1 Định nghĩa về giá trị hợp lý**

*“ 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” (Fair value as the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date) [5].*

**1.2. Phạm vi áp dụng giá trị hợp lý**

Theo IASB đã thống kê có 17 chuẩn mực yêu cầu áp dụng giá trị hợp lý trong một số trường hợp cụ thể, 8 chuẩn mực yêu cầu giá trị hợp lý thông qua tham gia chiếu đến một chuẩn mực khác và 13 chuẩn mực không yêu cầu giá trị hợp lý.

Bảng 1: Các chuẩn mực kế toán quốc tế yêu cầu áp dụng giá trị hợp lý.

|  |  |
| --- | --- |
| **STT** | **Chuẩn mực kế toán quốc tế** |
| 1 | IAS 11 “Hợp đồng xây dựng” |
| 2 | IAS16 “Tài sản cố định hữu hình” |
| 3 | IAS 17 “Thuê tài sản” |
| 4 | IAS 18 “Doanh thu” |
| 5 | IAS 19 “Phúc lợi lao dộng” |
| 6 | IAS 20 “Kế toán các khoản trợ cấp của chính phủ và trình bày các khoản hỗ trợ chính phủ” |
| 7 | IAS 26 “Kế toán và báo cáo quỹ hưu trí” |
| 8 | IAS 33 “Lãi trên cổ phiếu” |
| 9 | IAS 36 “Tổn thất tài sản” |
| 10 | IAS 38 “Tài sản cố định vô hình” |
| 11 | IAS 39 “Ghi nhận và đánh giá công cụ tài chính” |
| 12 | IAS 40 “Bất động sản đầu tư” |
| 13 | IAS 41 “Nông nghiệp” |
| 14 | IFRS 1 “Lần đầu áp dụng các chuẩn mực quốc tế về trình bày báo cáo tài chính” |
| 15 | IFRS 2 “Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu” |
| 16 | IFRS 3 “Hợp nhất kinh doanh” |
| 17 | IFRS 5 “Tài sản dài hạn giữ để bán và hoạt động không liên tục” |

Bảng 2: Các chuẩn mực yêu cầu giá trị hợp lý tham chiếu đến một chuẩn mực khác

|  |  |
| --- | --- |
| **STT** | **Chuẩn mực kế toán quốc tế** |
| 1 | IAS 2 “Hàng tồn kho” |
| 2 | IAS 21 “ Kế toán các khoản trợ cấp của Chính phủ và trình bày các khoản hỗ trợ của Chính phủ |
| 3 | IAS 27 “Báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất” |
| 4 | IAS 28 “Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” |
| 5 | IAS 31 “Góp vốn liên doanh” |
| 6 | IAS 32 “Công cụ tài chính: Trình bày” |
| 7 | IFRS 4 “Hợp đồng bảo hiểm” |
| 8 | IFRS 7 “Công cụ tài chính: Thuyết minh” |

**1.3. Đo lường giá trị hợp lý**

- Đo lường giá trị hợp lý ở thời điểm ghi nhận ban đầu:

Theo IASB giá trị hợp lý được phân chia thành 3 cấp bậc với cấp bậc thấp nhất là đối với trường hợp sử dụng dữ liệu đầu vào không quan sát được và cấp bậc cao nhất là giá niêm yết trên thị trường hoạt động (không phải diều chỉnh) đối với các tài sản và nợ phải trả đồng nhất.

+ Dữ liệu đầu vào cấp độ 1: Dữ liệu đầu vào cấp độ 1 là giá niêm yết (chưa điều chỉnh) trên thị trường hoạt động của tài sản hay nợ phải trả đồng nhất trong các thị trường hoạt động mà đơn vị có thể thu thập tại ngày đo lường.

+ Dữ liệu đầu vào cấp độ 2: Dữ liệu đầu vào cấp độ 2 là các dữ liệu khác với giá niêm yết bao gồm trong cấp độ 1 mà quan sát được đối với tài sản hay nợ phải trả cho dù trực tiếp (giá thị trường) hay gián tiếp (xuất phát từ giá thị truờng). Nếu tài sản hay nợ phải trả liên quan đến điều khoản cụ thể, thì dữ liệu đầu vào cấp độ 2 là dữ liệu có thể thu thập của tất cả điều khoản thiết yếu có liên quan tài sản hay nợ phải trả.

+ Dữ liệu đầu vào cấp độ 3: Dữ liệu đầu vào cấp độ 3 là dữ liệu mà không quan sát được tài sản hay nợ phải trả. Dữ liệu tham chiếu là dữ liệu của tài sản hay nợ phải trả không dựa trên dữ liệu thị trường có thể thu thập (dữ liệu không thể thu thập từ thị trường). Các dữ liệu này được

sử dụng để đo lường giá trị hợp lý trong truờng hợp các dữ liệu về hoạt động thị trường không sẵn có tại ngày đo luờng, vì vậy việc chấp nhận các tình huống này (nếu có), rất ít xảy ra. Các dữ liệu được tham chiếu ở cấp độ này phải phản ánh giả định mà các đối tượng tham gia thị trường sẽ sử dụng để định giá tài sản hay nợ phải trả, bao gồm cả các giả định về rủi ro.

- Đo lường giá trị hợp lý trong quá trình sử dụng tài sản và tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

Theo IAS 36 “Tổn thất tài sản”, dấu hiệu cho thấy tài sản đang giảm giá trị là khi giá trị có thể thu hồi của tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản thể hiện trên báo cáo tài chính tại thời điểm cuối niên độ. Giá trị có thể thu hồi của một tài sản được xác định là giá trị lớn hơn giữa giá trị hợp lý sau khi trừ đi chi phí cần thiết để bán tài sản và giá trị sử dụng của tài sản. Ðây được xem như sự áp dụng giá trị hợp lý trong việc xác định sự giảm giá trị tài sản. Các khoản chênh lệch phát sinh do sự thay đổi giá trị hợp lý giữa các thời điểm báo cáo có thể được xử lý theo các phương án:

+ Ghi nhận là thu nhập, chi phí trong báo cáo lãi lỗ.

+ Ghi nhận điều chỉnh chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán.

Ngoài ra các khoản chênh lệch giá đánh giá lại được tính trên cơ sở giá trị hợp lý (áp dụng với nhà xuởng, máy móc thiết bị, tài sản vô hình) được xử lý theo nguyên tắc:

+ Chênh lệch giá trị đánh giá lại của tài sản giảm (do giá trị hợp lý giảm) được ghi nhận là chi phí trên báo cáo lãi, lỗ hoặc ghi giảm vốn chủ sở hữu nếu trước đó có phát sinh chênh lệch giá đánh giá lại tăng đã được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu.

+ Chênh lệch giá trị đánh giá lại của tài sản tăng (do giá trị hợp lý tăng) được ghi nhận tăng vốn chủ sở hữu hoặc ghi nhận vào thu nhập nếu trước đó có phát sinh chênh lệch giá đánh giá lại giảm đã được ghi nhận vào chi phí trên báo cáo lãi, lỗ.

**1.4. Các phương pháp xác định giá trị hợp lý**

- Các kỹ thuật định giá bao gồm phương pháp thị trường, phương pháp thu nhập hay phương pháp chi phí được sử dụng để đo lường giá trị hợp lý.

+ Phương pháp thị trường: Phương pháp thị trường sử dụng các giá và thông tin liên quan được phát sinh bởi các giao dịch trên thị trường bao gồm các tài sản hay nợ phải trả đồng nhất hay so sánh được.

+ Phương pháp thu nhập: Phương pháp thu nhập sử dụng kỹ thuật định giá để chuyển đổi các giá trị tương lai về giá trị hiện tại (chiết khấu).

+ Phương pháp chi phí: Phương pháp chi phí dựa trên giá trị mà hiện tại có thể được yêu cầu để thay thế khả năng cung cấp của tài sản.

**2. Hoàn thiện hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam trong điều kiện áp dụng nguyên tắc giá trị hợp lý theo luật kế toán mới phù hợp với thông lệ quốc tế.**

**2.1. Hoàn thiện các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay đang yêu cầu sử dụng giá trị hợp lý.**

Cần thiết phải nghiên cứusửa đổi, bổ sung chuẩn mực IFRS 13 “ Fair Value measurement” áp dụng sao cho phù hợp với đặc điểm kế toán Việt Nam để đảm bảo việc áp dụng giá trị hợp lý không lạc khậu với quốc tế nhưng không tác động mạnh đến nền kinh tế.

Trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay có các chuẩn mực sau đang yêu cầu sử dụng giá trị hợp lý.

Bảng 3: Các chuẩn mực kế toán Việt Nam yêu cầu sử dụng giá trị hợp lý

|  |  |
| --- | --- |
| **Chuẩn mực** | **Đối tượng** |
| VAS 01 “Chuẩn mực chung” | Tài sản |
| VAS 03 “ Tài sản cố định hữu hình” | - Tài sản cố định hữu hình mua dưới hình thức trao đổi  - Tài sản cố định hữu hình được tài trợ, được biếu tặng |
| VAS 04 “ Tài sản cố định vô hình” | - Tài sản cố định vô hình hình thành từ việc trao dổi chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của đơn vị  - Tài sản cố định vô hình hình thành trong quá trình sáp  nhập  - Tài sản cố định vô hình được nhà nuớc cấp hoặc  được biếu tặng  - Tài sản cố định vô hình mua duới hình thức trao dổi với một tài sản cố định vô hình không tương tự |
| VAS 05 “ Bất động sản đầu tư | Bất động sản đầu tư |
| VAS 06 “ Thuê tài sản” | Tài sản thuê tài chính |
| VAS 10 “Ảnh huởng của việc  thay đổi tỷ giá hối đoái” | Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ mà được ghi  nhận ban dầu theo giá trị hợp lý |
| VAS 11 “Hợp nhất kinh doanh” | Giá phí hợp nhất kinh doanh |
| VAS 14 “Doanh thu và thu nhập  khác” | Doanh thu |

Tuy nhiên các phương pháp xác định giá trị hợp lý trong các chuẩn mực chỉ mới trình bày ở mức độ chung chung để ghi nhận nghiệp vụ phát sinh ban đầu trong các trường hợp không thể xác định được giá gốc. Cụ thể:

VAS 03 “ Tài sản cố định hữu hình” . Giá trị hợp lý chỉ được sử dụng để ghi nhận ban đầu đối với tài sản cố định hữu hình mua dưới hình thức trao đổi, tài sản cố định hữu hình được tài trợ, được biếu tặng còn lại ghi nhận theo giá gốc.

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình mua duới hình thức trao đổi với một tài sản cố định hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của tài sản cố định hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình được tài trợ, được biếu tặng, được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý ban dầu. Trường hợp không ghi nhận theo giá trị hợp lý ban đầu thì doanh nghiệp ghi nhận theo giá trị danh nghĩa cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Qua trên ta thấy khái niệm về giá trị hợp lý trong chuẩn mực chưa rõ ràng, không đầy đủ rất khó cho người sử dụng. Thiết thấy giá trị hợp lý nên được trình bày trên các khía cạnh: Định nghĩa, cấp bậc giá trị hợp lý, phương pháp định giá, phạm vi áp dụng giá trị hợp lý, các công bố về giá trị hợp lý trong báo cáo tài chính. Làm được điều này thì giá trị hợp lý mới có thể đi vào áp dụng thực tế được.

Ví thử nên quy định cụ thể về sử dụng giá trị hợp lý đối với nhà xưởng, máy móc thiết bị như sau:

+ Giá trị hợp lý được sử dụng để đánh giá tài sản khi ghi nhận ban đầu trong trường hợp tài sản hình thành không qua giao dịch mua hoặc không do đơn vị sản xuất ra (Giá trị hợp lý là giá gốc trong các trường hợp này).

+ Giá trị hợp lý được sử dụng để đánh giá sau ghi nhận ban đầu của phương pháp giá đánh giá lại. Theo đó, nhà xưởng, máy móc thiết bị được xác định bằng giá trị hợp lý trừ khấu hao và các khoản giảm giá.

+ Sự biến động về giá trị đánh giá lại do giá trị hợp lý thay đổi được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu hoặc một phần ghi nhận vào báo cáo kết quả kinh doanh.

**2.2. Ban hành các chuẩn mực mới yêu cầu áp dụng giá trị hợp lý**

Bên cạnh việc hoàn thiện các chuẩn mực đang yêu cầu sử dụng giá trị hợp lý theo thông lệ quốc tế và phù hợp với Việt Nam thì cần thiết ban hành bổ sung các chuẩn mực kế toán mới có yêu cầu sử dụng giá trị hợp lý như: VAS 30 “ Lãi trên cổ phiếu” , VAS 21 “ Trình bày báo cáo tài chính”, VAS 15 “ Hợp đồng xây dựng, VAS 05 “ Bất động sản đầu tư”,…và các chuẩn mực yêu cầu giá trị hợp lý tham chiếu đến một chuẩn mực khác như VAS 02: Hàng tồn kho”, VAS 20 “ BCTC hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con”, VAS 07 “ Các khoản đầu tư vào công ty liên kết”, VAS 19 “ Hợp đồng bảo hiểm”,…

**2.3. Xây dựng chuẩn mực kế toán mới**

Bộ Tài chính cần ban hành chuẩn mực kế toán mới chuyên trình bày về các vấn đề liên quan đến giá trị hợp lý, những vấn đề chung cho việc đo lường giá trị hợp lý trên mọi khía cạnh một cách tổng quan để làm cơ sở tham chiếu.

**2.4. Ban hành tài khoản kế toán mới**

Ban hành tài khoản kế toán mới về chênh lệch giá trị hợp lý để phản ánh chênh lệch phát sinh do sự thay đổi giá trị hợp lý giữa các thời điểm báo cáo. Bên Nợ phản ánh giá trị hợp lý giảm. Bên Có phản ánh giá trị hợp lý tăng. Phần chênh lệch này xử lý bằng cách có thể ghi nhận tăng thu nhập, tăng vốn chủ sở hữu nếu chênh lệch tăng và ghi nhận vào chi phí nếu chênh lệch giảm.

**2.5. Xây dựng lộ trình cho việc áp dụng giá trị hợp lý vào hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam**

Luật kế toán số 88/2015/QH13 đã được Quốc hội thông qua ngày 20/11/2015 có hiệu lực từ ngày 1/1/2017. Do vậy, ngay từ thời điểm bây giờ đến hết năm 2016, Bộ Tài chính cần nghiên cứu ban hành các thông tư, chuẩn mực hướng dẫn cụ thể về việc áp dụng giá trị hợp lý trên cơ sở kế thừa chuẩn mực kế toán quốc tế về giá trị hợp lý, sửa đổi sao cho phù hợp với kế toán Việt Nam trong điều kiện hiện nay.

***Kết luận:*** Trên đây là một số ý kiến nhằm hoàn thiện hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam trong điều kiện áp dụng nguyên tắc giá trị hợp lý theo luật kế toán mới với tiêu chí phù hợp với điều kiện hiện nay ở nước ta mà vẫn đảm bảo với sự hội nhập quốc tế.

**Tài liệu tham khảo:**

1. Luật kế toán Việt Nam

2. Các chuẩn mực kế toán Việt Nam

3. FASB, SFAS 157 “Fair Value Measurements”, September 2006.

4. IASB, Exposure Draft “Fair Value Measurements”, 2009.

5. IASB, IFRS 13 “Fair Value Measurements”, May 2011