

Giá trị hợp lý – Cơ sở đo lường giá trị trong hoạt động báo cáo tài chính

Vũ Đình Hiền*

Ngày nhận: 13/10/2015

Ngày nhận bản sửa: 25/11/2015

Ngày duyệt đăng: 20/12/2015

Tóm tắt:

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 13 (IFRS 13) – Đo lường giá trị hợp lý – được Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành tháng 5 năm 2011, có hiệu lực kể từ tháng 1 năm 2013. Sự ra đời của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 13 khẳng định xu thế không thể đảo ngược trong việc dần thay thế cơ sở đo lường giá gốc trong hoạt động báo cáo tài chính. Bài viết này tập trung vào việc hệ thống hóa lý luận liên quan tới cơ sở đo lường giá trị trong hoạt động báo cáo tài chính, đánh giá sự phù hợp của cơ sở đo lường giá trị hợp lý trong hoạt động báo cáo tài chính, và rút ra một số bài học trong thực hành kế toán tại Việt Nam.

Từ khóa: Giá trị hợp lý; hoạt động báo cáo tài chính; đo lường giá trị; thông tin tài chính hữu ích

Fair value – measurement base for financial reporting

Abstract:

International financial reporting standard 13 (IFRS 13) – Fair value measurement – issued by International accounting standard board (IASB) in May 2011, effective from January 2013. The introduction of IFRS 13 marked an unreversed movement toward the use of fair value as a replacement of historical cost in financial reporting. This article focuses on theoretical grounds of arguments related to the measurement in financial reporting, evaluates the relevance of fair value measurement in financial reporting, and draws implications to accounting practice in Vietnam.

Key words: Fair value, financial reporting, measurement, useful financial information

1. Đặt vấn đề

Trực tiếp hay gián tiếp, đo lường trong hoạt động báo cáo tài chính tác động tới mọi đối tượng, từ các nhà đầu tư, các chủ nợ, doanh nghiệp cho tới công chúng nói chung (ICAEW, 2011). Chính vì vậy mọi thay đổi trong xu hướng và cơ sở đo lường giá trị đều có ảnh hưởng sâu rộng tới xã hội nói chung và thực hành báo cáo tài chính nói riêng. Trong gần 2 thập kỷ vừa qua, vấn đề đo lường trong hoạt động báo cáo tài chính dần chiếm vị trí trung tâm trong các cuộc thảo luận, phản ánh một thực trạng trong thực hành kế toán đang có sự chuyển dịch mạnh mẽ từ cơ sở đo lường giá gốc – cơ sở đo lường giá trị

truyền thống đã tồn tại hàng trăm năm của hoạt động ghi sổ kế toán – sang (các) cơ sở đo lường giá trị mới mà đại diện là “giá trị hợp lý”.

IFRS 13 được ban hành và chính thức có hiệu lực nhưng việc áp dụng và vận dụng nó trong thực hành báo cáo tài chính của các quốc gia cũng như các doanh nghiệp còn có nhiều vướng mắc và tranh luận với các ý kiến trái chiều. Giá trị hợp lý theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 13 là cơ sở đo lường giá trị trên cơ sở thị trường (market-based measurement) không phải là cơ sở đo lường giá trị từ góc nhìn của đơn vị báo cáo (not an entity-specific basis), do vậy việc vận dụng nó đòi hỏi những

điều kiện nhất định để có thể đảm bảo các ưu điểm của thước đo giá trị này.

Thực hành kế toán và hoạt động báo cáo tài chính ở Việt Nam vẫn dựa trên nguyên tắc giá gốc. Trong chuẩn mực kế toán số 01 – chuẩn mực chung, Bộ Tài chính (2002) quy định “giá trị tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc... giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể”. Cho tới nay việc áp dụng các cơ sở đo lường giá trị khác, đặc biệt giá trị hợp lý chưa được nghiên cứu và giới thiệu một cách có hệ thống và thống nhất trong khuôn khổ quy định về kế toán và báo cáo tài chính.

Nghiên cứu này tập trung vào vấn đề sử dụng cơ sở đo lường giá trị hợp lý trong hoạt động báo cáo tài chính. Với mục đích làm rõ sự cần thiết và căn cứ khoa học của cơ sở đo lường giá trị hợp lý cũng như điều kiện vận dụng nó trong thực hành. Từ đó giúp cho các nhà quản lý, các nhà thực hành và những người làm chính sách nhận thức rõ hơn về sự cần thiết cũng như xu thế tất yếu của việc chuyển sang sử dụng giá trị hợp lý trong thực hành báo cáo tài chính và được chuẩn bị tốt hơn cho sự vận dụng của thước đo này trong điều kiện thực tiễn ở Việt Nam.

Bài viết tập trung giải quyết các nội dung chính sau:

- Hệ thống hóa cơ sở lý thuyết về đo lường trong hoạt động báo cáo tài chính;

- Luận giải cơ sở khoa học của giá trị hợp lý trên phương diện là một cơ sở đo lường giá trị trong hoạt động báo cáo tài chính;

- Nhận định về khả năng, điều kiện và những khó khăn trong việc áp dụng cơ sở đo lường giá trị hợp lý trong thực hành kế toán ở Việt Nam.

2. Lý thuyết về đo lường giá trị trong kế toán

Campbell (1938, 126) cho rằng “đo lường là quá trình gán các con số cho một thuộc tính/đặc tính của sự vật được đo lường”. Khi đo lường, thực chất ta không “đo lường” bản thân sự vật mà xác định giá trị của (các) thuộc tính của sự vật đó. Sự phức tạp chính là ở chỗ thuộc tính nào phản ánh sát thực nhất giá trị của sự vật, hiện tượng được đo lường trong con mắt của sử dụng thông tin, bởi mỗi sự vật, hiện tượng đều có nhiều thuộc tính khác nhau và có thể được nhìn nhận từ nhiều góc độ khác nhau. Ở đây yếu tố quyết định việc lựa chọn thuộc tính của sự vật

để đo lường giá trị chính là mục đích của đo lường và nhu cầu sử dụng thông tin của người ra quyết định (đo lường cái gì và người sử dụng thông tin sử dụng thông tin giá trị đo lường cho mục đích gì).

Trong hoạt động báo cáo tài chính, đo lường các thuộc tính được phản ánh trong các báo cáo tài chính (như tài sản, nợ, thu nhập, chi phí) là một chức năng cơ bản của kế toán (Godfrey & cộng sự, 2006). Khuôn khổ khái niệm của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế cũng xác định đo lường là quá trình gán một giá trị bằng đơn vị tiền tệ cho khoản mục được ghi nhận và phản ánh trong báo cáo tài chính. Nó liên quan tới việc lựa chọn cơ sở đo lường giá trị cụ thể (IASB, 2010, 4.54)

Trong một thời gian dài, trải qua nhiều thế kỷ kể từ khi hoạt động kế toán ra đời, giá gốc đã trở thành thước đo cơ bản cho các sự kiện, nghiệp vụ kinh tế và là cơ sở đo lường chủ yếu của các yếu tố trong báo cáo tài chính. Giá gốc là cơ sở đo lường giá trị dựa trên giao dịch (transaction-based), phản ánh giá cả của tài sản, nợ tại thời điểm nghiệp vụ phát sinh. Về lý thuyết cơ sở đo lường giá gốc có những ưu điểm như thông tin phản ánh trên cơ sở “tin cậy”, được kiểm chứng – giao dịch thực sự đã diễn ra, đảm bảo tính ổn định – không bị tác động bởi biến động trên thị trường – thỏa mãn tính thận trọng của kế toán và giả định hoạt động liên tục trong thực hành báo cáo tài chính.

Các đặc tính đó khiến cho cơ sở giá gốc chiếm vị trí thống trị trong hệ thống đo lường của kế toán so với các mô hình kế toán khác, chẳng hạn kế toán theo cơ sở chi phí thay thế. Sự thăng hoa của mô hình kế toán dựa trên cơ sở giá gốc thực sự diễn ra sau khi tác phẩm “Giới thiệu về chuẩn mực kế toán công ty” của W.A. Paton và A.C. Littleton được phát hành năm 1940. Mà theo Scott (2009) “nó đóng sập mọi cánh cửa đối với cơ hội cho các cơ sở đo lường kế toán khác”.

Trên thực tế tính hữu ích và sự phù hợp của thông tin tài chính sử dụng cơ sở đo lường giá gốc chỉ được đảm bảo trong giới hạn nhất định khi các giả định cơ bản của nó còn đúng, đó là đồng tiền ổn định và giả định hoạt động liên tục của doanh nghiệp (là một trong những khái niệm nền tảng trong tác phẩm của Paton và Littleton). Elliot (1986, 32-35) cho rằng “Một giả định phiến hà và cứng nhắc trong mô hình giá gốc là đơn vị tiền tệ là cố định và không đổi theo thời gian. Tuy nhiên, có 3

yếu tố của nền kinh tế hiện đại khiến cho giá định này trở nên kém vững chắc so với khi mô hình này mới phát triển. Yếu tố thứ nhất là sự thay đổi mức giá cụ thể, có nguyên nhân từ tiến bộ kỹ thuật hay sự dịch chuyển trong thị hiếu của người tiêu dùng. Thứ hai là sự thay đổi mức giá chung (lạm phát) và yếu tố thứ ba là sự biến động về tỷ giá giữa các đồng tiền.”

Việc loại bỏ hoàn toàn ảnh hưởng của các thay đổi từ môi trường kinh tế xung quanh trong cách tiếp cận của cơ sở đo lường giá gốc (Zeff, 1999) đã thực sự xói mòn tính hữu ích và sự phù hợp của thông tin tài chính được phản ánh trên cơ sở này. Trong các thập niên 1950, 1960 và đầu những năm 1970, lạm phát tăng cao ở nhiều quốc gia trên thế giới đã thúc đẩy các nhà làm chính sách xem xét các giải pháp bổ khuyết cho mô hình kế toán giá gốc nhằm cung cấp thông tin phù hợp và hữu ích cho người sử dụng. Thực tiễn này đã thu hút sự quan tâm đặc biệt của giới nghiên cứu, tập trung vào vấn đề đo lường của kế toán.

Các nghiên cứu kế toán và lý thuyết đo lường trong kế toán đã có tác động chủ yếu tới xu hướng lựa chọn cơ sở đo lường giá trị trong thực hành báo cáo tài chính trên toàn cầu. Từ thập niên 1960 cho tới giữa thập niên 1980 một số lý thuyết kế toán chuẩn tắc (normative accounting theories) về đo lường trong kế toán đã được phát triển để sửa đổi, bổ sung cho cơ sở đo lường dựa trên giá gốc. Sự phát triển của các lý thuyết kế toán chuẩn tắc đó là nỗ lực nhằm ghi nhận và phản ánh giá trị hiện thời trên các báo cáo tài chính, mà tiên phong phải kể tới Henry Sweeney với tác phẩm “Kế toán ổn định” (1964, xuất bản lần đầu 1936). Một số mô hình lý thuyết kế toán nhận được sự quan tâm và có cơ sở lý thuyết vững chắc được phát triển thời gian đó bao gồm: Kế toán sức mua không đổi (constant/current purchasing power accounting – CPP), và kế tiếp là kế toán chi phí hiện thời (current cost accounting – CCA).

Kế toán chi phí hiện thời (CCA) được các nhà nghiên cứu có tiếng như Paton ủng hộ từ rất sớm (1922), nhưng để biến nó thành một trào lưu lý thuyết trong đo lường kế toán thì phải kể tới đóng góp của hai nhà kinh tế học Edwards và Bell (1961) với tác phẩm “Lý thuyết và sự đo lường đối với thu nhập của doanh nghiệp”. Nếu như lý thuyết kế toán sức mua không đổi, với cách tiếp cận dựa trên việc

điều chỉnh thước đo giá gốc để phản ánh và ghi nhận các thay đổi về mức giá (sức mua) thông qua việc sử dụng các chỉ số giá, vẫn chưa thực sự thoát ra khỏi cơ sở giá gốc, thì dưới lý thuyết kế toán chi phí hiện thời, giá trị hiện thời là cơ sở đo lường giá trị trong xác định thu nhập của doanh nghiệp đồng thời cũng là cơ sở đo lường của tài sản trên bảng cân đối kế toán.

Không hài lòng với mô hình kế toán chi phí hiện thời của Edwards và Bell, Chambers (2015, 135) cho rằng (mô hình) “kế toán giá trị hiện thời của Edwards và Bell không phù hợp và chệch hướng”. Nghiên cứu về cơ sở đo lường của Chambers dựa trên cách tiếp cận khác, đó là *tính hữu ích đối với việc ra quyết định* và ông cho rằng thước đo phù hợp nhất của tất cả các yếu tố (trên báo cáo tài chính) là *giá bán* trên thị trường hiện thời. Cách tiếp cận trong lý thuyết của Chambers được dựa trên hai điểm mới, đó là: khả năng hay năng lực của một tổ chức thích ứng với các điều kiện thay đổi và yếu tố quan trọng nhất của thông tin để đánh giá quyết định tương lai là “giá trị tương đương tiền hiện thời” (Chambers, 1966) – chứ không phải chi phí dưới bất kỳ hình thức nào. Lý thuyết của Chambers là sự đoạn tuyệt với cơ sở đo lường dựa trên chi phí trong báo cáo tài chính. Nó cũng được ủng hộ bởi nhiều nhà nghiên cứu nổi tiếng, như Robert R. Sterling, Kenneth MacNeal. Sterling (1970) cũng cho rằng “giá (bán) hiện thời là hệ số chính xác và thích hợp nhất để đo lường giá trị của cải”.

Dựa trên cơ sở lý thuyết của mình Chambers phát triển mô hình kế toán, mà ông gọi là “kế toán đương thời liên tục” (CoCoA), với sự đột phá trong giá định về mục tiêu của kế toán là định hướng, dẫn dắt các hành động tương lai (Deegan & Unerman, 2011, 184), hoàn toàn khác hẳn với quan điểm truyền thống cho rằng kế toán là phản ánh quá khứ.

Mặc dù mô hình kế toán đương thời liên tục của Chambers không nhận được sự hưởng ứng của giới thực hành cũng như những người làm chính sách cùng thời, nhưng các cơ sở khoa học vượt trước thời đại của nó đã được chứng minh qua xu thế hiện thời của việc dịch chuyển từ cơ sở đo lường giá trị trên cơ sở giá gốc sang cơ sở đo lường giá trị hợp lý – cơ sở đo lường dựa trên khái niệm “giá trị tương đương tiền hiện thời” của Chambers.

Tóm lại, sự phát triển của các lý thuyết về đo lường kế toán trong suốt một thiên niên kỷ qua đã

góp phần làm giàu thêm cơ sở khoa học cho đo lường giá trị dựa trên giá trị hợp lý. Đóng góp của nó thực sự đặt nền tảng lý thuyết vững chắc cho việc áp dụng một cách đầy đủ cơ sở đo lường giá trị hợp lý trong thực hành hoạt động báo cáo tài chính.

3. Cơ sở đo lường giá trị hợp lý

3.1. Lựa chọn cơ sở đo lường giá trị trong hoạt động báo cáo tài chính

Đo lường giá trị là một bước quan trọng trong ghi nhận và phản ánh các sự kiện kinh tế của kế toán. Vai trò của đo lường giá trị được xác lập một cách rõ ràng trong khuôn khổ khái niệm cho hoạt động báo cáo tài chính của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế. IASB xác định ghi nhận là quá trình phản ánh một khoản mục vào trong báo cáo thu nhập hoặc bảng cân đối kế toán, nó liên quan tới việc mô tả bằng lời văn và *một giá trị bằng tiền* (IASB, 2010, 4.37), và quy định một khoản mục của báo cáo tài chính phải được ghi nhận chỉ khi:

Tương đối chắc chắn lợi ích kinh tế tương lai gắn với khoản mục đó sẽ chuyển vào hoặc chuyển ra khỏi đơn vị;

Khoản mục đó có một chi phí hoặc giá trị có thể đo lường được một cách tin cậy (IASB, 2010, 4.38).

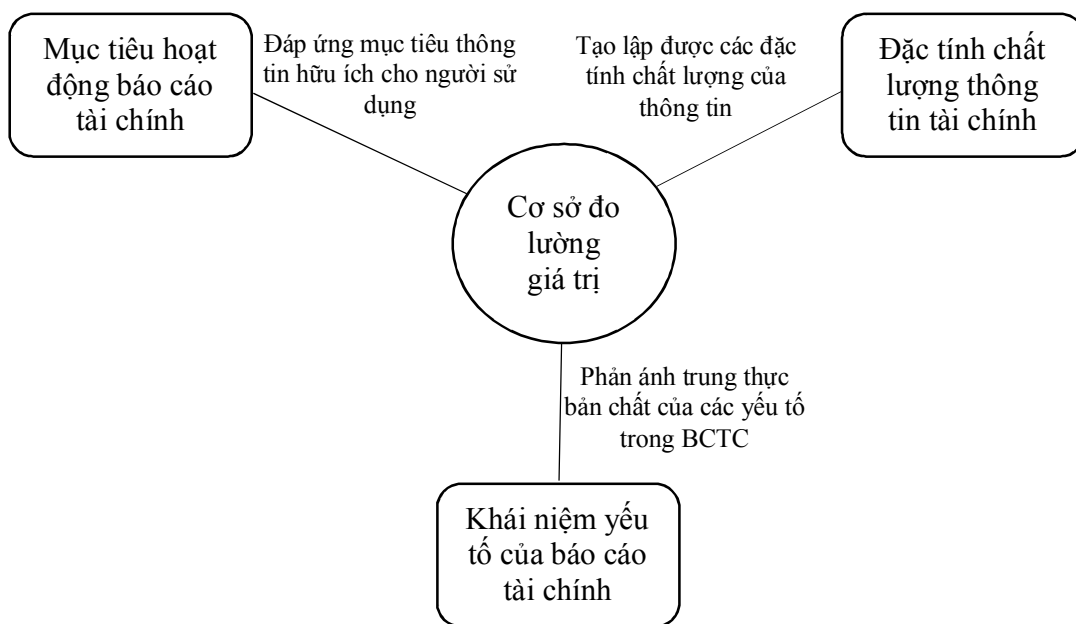
Bởi vậy, ý nghĩa của thông tin tài chính trong các báo cáo phụ thuộc rất nhiều vào việc lựa chọn cơ sở đo lường giá trị trong quá trình ghi nhận. Một cơ sở

đo lường giá trị trong hoạt động báo cáo tài chính được xem là “tốt” khi nó thỏa mãn các điều kiện cơ bản trong yêu cầu của thông tin tài chính cung cấp cho đối tượng sử dụng.

Các nghiên cứu về đo lường trong kế toán cho thấy sự vận dụng và lựa chọn cơ sở đo lường trong thực hành báo cáo tài chính của các nhà làm chính sách, các nhà thực hành và quản lý trong các thời kỳ khác nhau có sự khác nhau, tùy thuộc vào cách tiếp cận của đo lường và quan điểm sử dụng thông tin của báo cáo tài chính. Chẳng hạn cách tiếp cận của đo lường trong các mô hình kế toán trước và ngay cả mô hình của Edwards và Bell chủ yếu đứng trên quan điểm *doanh thu – chi phí*, lấy đo lường thu nhập làm mục tiêu. Quan điểm này cho rằng trong số các báo tài chính thì báo cáo thu nhập được người sử dụng quan tâm hơn cả, giá trị của tài sản và nợ sẽ (phải) được ghi nhận trên cơ sở phản ánh khả năng tạo thu nhập của quản lý, với các nguyên tắc truyền thống như nguyên tắc phù hợp (matching principle), nguyên tắc hiện thực (realization principle), và như vậy thì cơ sở đo lường giá trị dựa trên chi phí (giá gốc) sẽ là lựa chọn được ưu tiên.

Một quan điểm khác mà đại diện là các nghiên cứu của Chambers và những người ủng hộ là quan điểm *tài sản – nợ*, trọng tâm là đo lường vốn. Trong mô hình kế toán của Chambers báo cáo thực trạng tài chính (bảng cân đối kế toán) được xem là báo

Hình 1: Tiêu chí đánh giá cơ sở đo lường giá trị



Nguồn: xây dựng trên cơ sở thảo luận của IASB (2005)

cáo tài chính cơ bản nhất và phải phản ánh giá bán của tài sản thuần của đơn vị. Lợi nhuận (thu nhập) được xác định là sự thay đổi trong “vốn hiện thời”, trong đó, vốn hiện thời phản ánh tổng giá bán của tài sản (thuần) của đơn vị (Deegan & Unerman, 2011, 183). Chambers loại bỏ khái niệm “hiện thực” trong ghi nhận thu nhập. Đứng trên quan điểm này thì cơ sở đo lường giá trị lựa chọn là giá bán (exit prices).

Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế và Ủy ban chuẩn mực kế toán tài chính của Hoa Kỳ (FASB) đã hợp tác trong một dự án chung phát triển cơ sở đo lường thống nhất trong hoạt động báo cáo tài chính trong hơn một thập kỷ qua. Các cơ sở đo lường giá trị khác nhau được đưa ra để phân tích, đánh giá trong nỗ lực phát triển một cơ sở đo lường giá trị “tốt” cho hoạt động báo cáo tài chính. Điều này đòi hỏi phải có một khung lý thuyết phù hợp để đánh giá các cơ sở đo lường. Khung lý thuyết mà IASB dựa vào để đánh giá cơ sở đo lường có nền tảng từ những nghiên cứu lý thuyết của Chambers và các nhà nghiên cứu khác. IASB (2005, 7) cho rằng các tiêu chí đánh giá phải được dựa trên “các mục tiêu về tính hữu ích đối với quyết định, các đặc tính chất lượng của thông tin tài chính hữu ích (tính phù hợp và tính tin cậy), và các khái niệm tài sản và nợ (và các thuộc tính tương đương với tiền của chúng). Các tiêu chí đánh giá này được diễn giải và áp dụng là kết quả của sự phát triển của lý thuyết và thực hành”.

3.2. Đánh giá cơ sở đo lường giá trị hợp lý

IFRS 13 đưa ra khái niệm giá trị hợp lý là “giá tiền có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc phải trả khi nhượng lại một khoản nợ trong một giao dịch thông thường giữa các bên tham gia thị trường tại ngày xác định giá trị”. Giá trị hợp lý trở thành một cơ sở đo lường giá trị chính thống trong hệ thống cơ sở đo lường trong hoạt động báo cáo tài chính của IASB. Nó thực sự đáp ứng tốt các tiêu chí đánh giá dựa theo khung lý thuyết trong cách tiếp cận của IASB.

3.2.1. Đáp ứng mục tiêu của hoạt động báo cáo tài chính

Mục tiêu của hoạt động báo cáo tài chính theo khuôn khổ khái niệm của IASB là cung cấp cho các nhà đầu tư, các chủ nợ và những người cung cấp tín dụng hiện tại và tiềm năng, các thông tin tài chính của một đơn vị báo cáo, có tính hữu ích trong việc ra quyết định về việc cung cấp các nguồn lực (kinh

tế) của họ cho đơn vị (IASB, 2010, OB2). Như vậy mục tiêu chủ yếu của hoạt động báo cáo tài chính theo IASB vẫn là cung cấp cho người sử dụng các thông tin hữu ích cho các quyết định kinh tế.

Nếu xét trên góc độ cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin tài chính, giá cả thị trường sẽ cung cấp thông tin hữu ích nhất cho việc ra quyết định. Whittington (2008, 158) giải thích rằng “Giá cả thị trường sẽ cung cấp dự báo đầy đủ và không phụ thuộc vào đơn vị báo cáo về triển vọng dòng tiền, và thị trường nói chung là hiệu quả và đủ khả năng để cung cấp căn cứ cho việc đo lường một cách trung thực dựa trên cơ sở (giá trị hợp lý) này”.

Thực tiễn của hoạt động báo cáo tài chính cũng cho thấy đứng trên góc độ tính hữu ích của thông tin trong ra quyết định kinh tế của người sử dụng thước đo giá trị dựa trên cơ sở thị trường (cụ thể là giá trị hợp lý) có nhiều ưu điểm hơn so với cơ sở đo lường dựa trên chi phí (giá gốc). Có thể thấy qua thực tiễn của lĩnh vực tài chính, nông nghiệp, hợp nhất kinh doanh là nơi giá trị hợp lý được áp dụng sớm nhất.

3.2.2. Đảm bảo các đặc tính chất lượng của thông tin tài chính

Để đảm bảo tính hữu ích của thông tin thì thông tin tài chính cung cấp cho người sử dụng phải có được những đặc tính chất lượng nhất định, trong đó tính phù hợp (với việc ra quyết định) là một trong hai đặc tính cơ bản quy định bởi IASB.

Trên góc độ phù hợp với các quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin thì cơ sở đo lường giá trị cần mang tính chất dẫn dắt và định hướng tương lai hơn là chỉ đơn thuần phản ánh và đánh giá quá khứ. Với lập luận của Chambers (trình bày ở mục 1), rõ ràng cơ sở đo lường giá trị dựa trên giá cả thị trường (mà đại diện là giá trị hợp lý) sẽ có tính phù hợp cao hơn so với các cơ sở đo lường khác, đặc biệt là cơ sở đo lường giá gốc.

Một vấn đề từng gây tranh cãi và hoài nghi về đặc tính chất lượng của cơ sở đo lường giá trị hợp lý là tính tin cậy của thông tin, với quan điểm cho rằng cơ sở đo lường giá gốc mang lại thông tin tin cậy hơn, vì nó phản ánh nghiệp vụ đã diễn ra, và thông tin có thể kiểm chứng được. Tuy nhiên tính tin cậy được hiểu theo nghĩa có thể kiểm chứng được chỉ đảm bảo về mặt hình thức, không hẳn phản ánh được bản chất của thuộc tính mà nó đo lường. Thực hành báo cáo tài chính đã cho thấy xu hướng diễn

giải tính tin cậy theo kiểu bằng chứng một cách có chấp của kế toán đã dẫn tới thông tin sai lệch về bản chất kinh tế và không có tính hữu ích. Đây cũng là lý do mà IASB đã sửa đổi một trong hai đặc tính chất lượng cơ bản của thông tin tài chính từ “tính tin cậy” thành “phản ánh một cách trung thực” (IASB, 2010, QC5), hướng tới phản ánh bản chất kinh tế hơn hình thức về bằng chứng kiểm chứng trong đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính.

3.2.3. Phản ánh trung thực bản chất các yếu tố trong báo cáo tài chính

Thước đo giá trị sử dụng trong hoạt động báo cáo tài chính phải đảm bảo đo lường một cách trung thực thuộc tính phản ánh bản chất của các yếu tố ghi nhận trong BCTC, mà cụ thể là tài sản và nợ.

Các khái niệm tài sản và nợ trong khuôn khổ khái niệm của IASB đều được đặt trên cơ sở “lợi ích kinh tế trong tương lai” của các nguồn lực sẽ chuyển vào hoặc ra khỏi đơn vị. Trong đó tài sản được định nghĩa là lợi ích kinh tế trong tương lai sẽ được chuyển vào đơn vị dưới hình thức tiền hoặc tương đương tiền (IASB, 2010, 4.4 và 4.8). Do vậy, giá trị của tài sản phải phản ánh giá trị của các lợi ích kinh tế trong tương lai mà đơn vị sẽ thu được, và như vậy chi phí không phải là cơ sở đo lường phù hợp với thuộc tính này của tài sản.

4. Vận dụng thước đo giá trị hợp lý trong thực hành báo cáo tài chính ở Việt Nam

4.1. Điều kiện vận dụng

Việc ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 13 đã thống nhất khái niệm và nguyên tắc xác định giá trị hợp lý mà trước đây được hiểu và diễn giải một cách khác nhau, rải rác trong các chuẩn mực báo cáo tài chính và chuẩn mực kế toán quốc tế khác. Cách tiếp cận của thước đo giá trị hợp lý theo IFRS 13 có những điểm khác biệt sau:

Là thước đo trên cơ sở thị trường (market-based measurement) chứ không phải trên cơ sở đơn vị cụ thể (entity-specific measurement), phản ánh căn cứ xác định giá trị hợp lý sẽ không phụ thuộc vào điều kiện, đặc điểm cụ thể hay ý chí của đơn vị báo cáo trong đo lường giá trị;

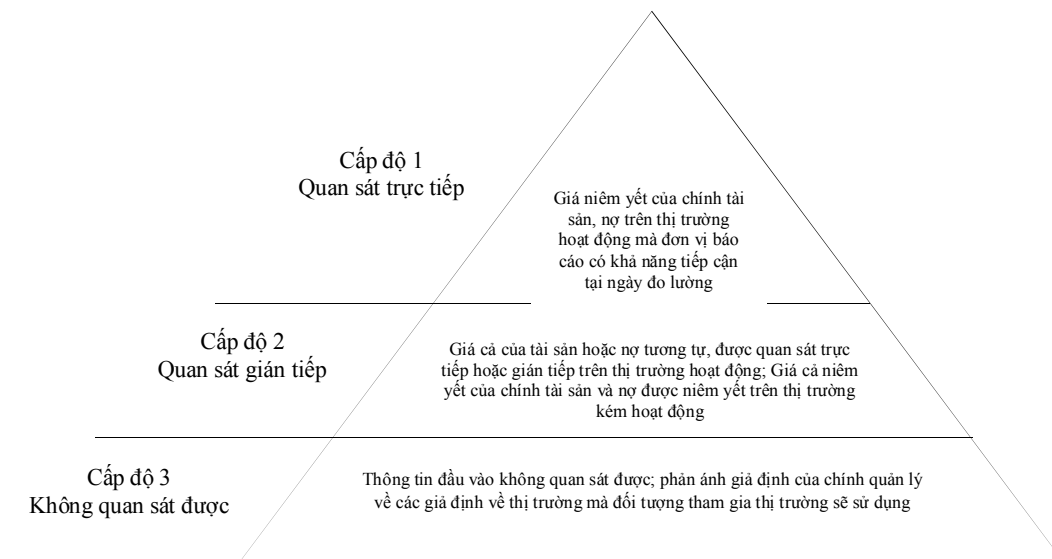
Giá trị hợp lý được đo lường trên quan điểm giá trị của người bán chứ không phải của người mua, đây là giá bán ra (exit price) chứ không phải giá mua vào (entry price);

Giá trị hợp lý được xác định trong điều kiện thị trường tại thời điểm đo lường chứ không phải tại thời điểm giao dịch thực tế diễn ra.

Như vậy, ở một giới hạn có thể, giá trị hợp lý phải được xác định dựa trên giá cả được quan sát. Tuy nhiên trong nhiều trường hợp, giá cả này không sẵn có và để xác định giá trị hợp lý phải sử dụng các kỹ thuật xác định giá trị nhất định.

IFRS 13 cũng cung cấp một khung tham chiếu các cấp độ xác định giá trị hợp lý, với 3 cấp độ từ cấp độ 1 tới cấp độ 3. Theo thang cấp độ này thì mức độ tin cậy của thông tin đầu vào giảm dần từ cao tới thấp (từ cấp độ 1 tới cấp độ 3).

Hình 2: Thang cấp độ thông tin đo lường giá trị hợp lý



Nguồn: phỏng theo Mackenzie & cộng sự (2013, 721)

Cấp độ 1

Thông tin đầu vào là giá cả được niêm yết trên các thị trường hoạt động đối của chính những tài sản hoặc nợ đó, mà đơn vị có thể tiếp cận tại ngày đo lường. Giá cả niêm yết trên các thị trường hoạt động là bằng chứng tin cậy nhất của giá trị hợp lý, và nếu có sẵn, phải được sử dụng một cách vô điều kiện để đo lường giá trị hợp lý.

Cấp độ 2

Thông tin đầu vào là các thông tin về tài sản và nợ mà đơn vị có thể quan sát được trực tiếp hoặc gián tiếp, ngoài giá cả được niêm yết ở trong cấp độ 1. Với thông tin ở cấp độ 2, cần phải có những điều chỉnh nhất định để xác định giá trị hợp lý, và sự điều chỉnh là có điều kiện, phụ thuộc một số nhân tố liên quan tới các tài sản hoặc nợ được đo lường.

Cấp độ 3

Ở cấp độ 3, thông tin đầu vào là những thông tin không quan sát được của tài sản và nợ, trong điều kiện hoạt động của thị trường hầu như không có. Thông tin đầu vào ở cấp độ 3 này phản ánh các giả định của bản thân các nhà quản lý về giá bán của tài sản mà đối tượng tham gia thị trường có thể bán. Thông tin này có thể bao gồm dữ liệu nội bộ của đơn vị báo cáo, được sử dụng làm cơ sở để thực hiện các điều chỉnh nhằm đo lường giá trị hợp lý.

4.2. Áp dụng giá trị hợp lý ở Việt Nam

Trong thực hành kế toán ở Việt Nam, cho tới nay cơ sở đo lường giá trị chính thống được quy định vẫn là giá gốc, chính vì vậy việc áp dụng cơ sở giá trị hợp lý chỉ mang tính chất tình huống. Mặc dù khái niệm “giá trị hợp lý” đã được rải rác đề cập tới trong một số chuẩn mực và quy định kế toán nhưng đó chỉ đơn thuần là sự chuyển đổi ngôn từ từ các chuẩn mực kế toán quốc tế sang, như chuẩn mực số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”, chuẩn mực số 11 “Hợp nhất kinh doanh”, chuẩn mực số 4 “Tài sản cố định vô hình”, thông tư 210/2009/TT-BTC hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính. Việc hiểu và vận dụng cơ sở đo lường giá trị hợp lý còn thiếu nền tảng khái niệm và cơ sở lý thuyết, đặc biệt thiếu sự giải thích và hướng dẫn vận dụng cho nên chưa thật sự phù hợp với hệ thống thực hành kế toán và hoạt động báo cáo tài chính hiện tại.

Cơ sở đo lường giá trị hợp lý theo IFRS 13, nếu

được áp dụng chính thức ở Việt Nam sẽ giải quyết được sự thiếu nhất quán trong đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính, góp phần nâng cao chất lượng thông tin báo cáo tài chính của các doanh nghiệp. Tuy nhiên, áp dụng giá trị hợp lý theo IFRS 13 ở Việt Nam sẽ gặp những khó khăn trước mắt như sau.

Thứ nhất là sự phát triển của thị trường. Mặc dù nền kinh tế Việt Nam đã từng bước chuyển sang vận hành theo cơ chế thị trường trong vài chục năm nay nhưng trừ một bộ phận nhỏ của thị trường tài chính (thị trường chứng khoán) là thị trường có tính hoạt động cao, thị trường cho phần lớn các loại tài sản và nợ đặc biệt các tài sản và nợ phi tài chính chưa thật sự phát triển. Việc áp dụng cấp độ 1 trong xác định giá trị hợp lý của nhiều tài sản và nợ sẽ không khả thi.

Thứ hai là hệ thống cơ sở dữ liệu thông tin thị trường. Hệ thống thông tin thị trường hiện tại ở Việt Nam chưa thật sự đầy đủ và còn rời rạc. Việc tiếp cận hệ thống cơ sở dữ liệu thông tin thị trường một cách có hệ thống của các doanh nghiệp còn khó khăn. Thực tế này hạn chế việc triển khai đánh giá giá trị hợp lý dựa trên các thông tin thị trường gián tiếp theo cấp độ 2.

Thứ ba khả năng của doanh nghiệp. Trong bối cảnh thông tin thị trường không đầy đủ thì việc vận dụng giá trị hợp lý trong hoạt động báo cáo tài chính dựa chủ yếu vào khả năng của đơn vị báo cáo trong xây dựng và phát triển các mô hình đánh giá, điều chỉnh giá trị theo cấp độ 3. Thực hành này quá xa lạ với quản lý các doanh nghiệp, nơi mà từ trước tới nay chỉ tuân thủ các quy định báo cáo tài chính một cách thụ động.

5. Kết luận

Cơ sở đo lường giá trị hợp lý trở thành (một trong số) cơ sở đo lường chính thống trong hệ thống các chuẩn mực báo cáo tài chính và chuẩn mực kế toán là kết quả của nghiên cứu lý thuyết kế toán và tổng kết thực hành hoạt động báo cáo tài chính. Giá trị hợp lý là cơ sở đo lường giá trị có cơ sở lý thuyết vững chắc, có tính hoàn chỉnh, không phải là một giải pháp tình thế. Vì vậy, việc vận dụng đầy đủ cơ sở đo lường giá trị hợp lý là xu thế tất yếu trong thực hành kế toán. Nắm vững cơ sở lý thuyết cũng như bản chất và đặc điểm loại thước đo này sẽ giúp những người làm chính sách, quản lý và những người thực hành ở Việt Nam hiểu và vận dụng đúng đắn và có hiệu quả hơn. □

Tài liệu tham khảo

- Bộ Tài chính (2002), *Quyết định 165/2002/QĐ-BTC về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2)*, ban hành ngày 31 tháng 12 năm 2002.
- Chambers, R.J. (1966), *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Chambers, R.J. (2015), *An introduction to price variation and inflation accounting research, The Routledge companion to financial accounting theory*, Abingdon, Oxfordshire, UK.
- Elliot, R.K. (1986), *Dinosaurs, passenger pigeons, and financial accountants*, World, New York, NY.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011), *Financial accounting theory*, Second European Edition, McGraw-Hill Higher Education.
- Godfrey, J., Hodgson, A., Holmes, S. & Tarca, A. (2006), *Accounting theory*, John Wiley & Sons Australia, Ltd, Queensland.
- Campbell, N. (1938), *Symposium: Measurement and its importance for philosophy*, Proceedings of the Aristotelian Society, 1938, 126.
- IASB (2005), *Measurement Bases for Financial Accounting*, Discussion Paper, IASB Foundation
- IASB (2010), *The conceptual framework for financial reporting*, IFRS Foundation.
- IASB (2014), *International Financial Reporting Standard 13*, IFRS Foundation.
- ICAEW (2011), *Measurement in Financial Reporting*, October 2006, Reprinted January 2011.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Selbst, E., Colyvas, B., Hanekom, B. & Chamboko, R. (2013), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Scott, W.R. (2009), *Financial accounting theory*, Pearson Education Canada, Toronto, Ontario.
- Sterling, R.R. (1970), *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, University of Kansas Press, Lawrence, KS.
- Whittington, G. (2008), 'Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: An alternative view', *ABACUS*, 44(2), 139–168.
- Zeff, S.A. (1999), 'The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States', *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.

Thông tin tác giả:

***Vũ Đình Hiền, Tiến sĩ**

- Tổ chức tác giả công tác: Viện Quản trị Kinh doanh, Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Tài chính và Kế toán

- Địa chỉ Email: vdhien@gmail.com