

NGHIÊN CỨU ÁP DỤNG MÔ HÌNH GIÁ TRỊ HỢP LÝ TRONG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN Ở VIỆT NAM

RESEARCH ON APPLICATION OF THE MODEL OF VALUABLE VALUES IN ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AT MINERAL MINING ENTERPRISES IN VIETNAM

Phạm Thu Huyền^{1*}, Hoàng Thị Thanh²

TÓM TẮT

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế, mục tiêu của thông tin kế toán được chuyển dịch theo hướng đáp ứng nhu cầu ra quyết định của các chủ thể có lợi ích liên quan. Đây chính là cơ sở cho sự phát triển của các lý thuyết kế toán mới, đặc biệt là sự thay đổi, phát triển trong việc sử dụng các cơ sở đo lường trong đó có mô hình giá trị hợp lý. Trong giai đoạn hiện nay, mặc dù còn khá nhiều tranh luận, song việc Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành riêng một chuẩn mực báo cáo tài chính về đo lường giá trị hợp lý (IFRS 13) nhằm thống nhất về việc xác định và đo lường giá trị hợp lý trong các chuẩn mực, cho thấy giá trị hợp lý đã thực sự trở thành một xu hướng trong xây dựng khuôn khổ qui định về kế toán. Thông qua phương pháp điều tra quan sát bằng bảng hỏi và phỏng vấn sâu các chuyên gia để thu thập dữ liệu sơ cấp bài viết đã nghiên cứu khả năng áp dụng mô hình giá trị hợp lý trong kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam. Kết quả cho thấy, đa phần các doanh nghiệp khai thác khoáng sản và các đối tượng có liên quan (ngân hàng, kiểm toán...) được khảo sát đều nhận thức được tầm quan trọng của mô hình giá trị hợp lý và sẵn sàng thực hiện đo lường kế toán tài sản cố định theo mô hình giá trị hợp lý nếu Bộ Tài chính ban hành các văn bản hướng dẫn cụ thể.

Từ khóa: Giá trị hợp lý, tài sản cố định.

ABSTRACT

In the context of international economic integration, the objectives of accounting information are shifted towards meeting the decision-making needs of relevant stakeholders. This is the basis for the development of new accounting theories, especially the change and development in the use of measurement bases including the fair value model. In the current period, although there is still a lot of debate, the International Accounting Standards Board (IASB) has issued a separate financial reporting standard for fair value measurement (IFRS 13) to unify. In particular, the definition of fair value in the standards shows that fair value has really become a trend in the development of an accounting regulation framework. Article, research on the ability to apply the fair value model in fixed assets accounting (fixed assets) in mining enterprises in Vietnam.

Keywords: Fair value, fixed assets.

¹Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

²Khoa Kế toán - Tài chính, Trường Cao đẳng Công Thương TP. Hồ Chí Minh

*Email: thuhuyendhcn85@gmail.com

Ngày nhận bài: 12/01/2020

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 05/6/2020

Ngày chấp nhận đăng: 18/8/2020

1. GIỚI THIỆU

Đầu thế kỷ XXI, xu hướng sử dụng giá trị hợp lý (GTHL) ngày càng rộng rãi bởi các tổ chức lập quy về kế toán tiêu biểu là Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính Mỹ (FASB) và Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB). Nhằm thống nhất việc xác định và sử dụng GTHL, chuẩn mực BCTC quốc tế số 13 - "Đo lường giá trị hợp lý" (IFRS 13) đã được IASB ban hành vào năm 2013. Theo IFRS13 tại thời điểm ghi nhận ban đầu, tài sản cố định (TSCĐ) được ghi sổ theo giá gốc nhưng sau ghi nhận ban đầu TSCĐ được đo lường và ghi nhận theo giá trị hợp lý. Giá trị hợp lý của TSCĐ được xác định dựa trên thị trường hoạt động của tài sản được xác định bằng giá ước tính khi trao đổi giữa các bên tham gia thị trường tại ngày đánh giá giá trị tài sản và trong điều kiện hiện tại của thị trường. Để nâng cao tính tin cậy của thông tin cung cấp, IASB khuyến cáo các đơn vị phải sử dụng tối đa các dữ liệu quan sát và hạn chế tối thiểu các dữ liệu phi quan sát khi áp dụng các kỹ thuật xác định giá trị hợp lý. Khi giá trị của tài sản không sẵn có trên thị trường, doanh nghiệp (DN) sẽ xác định giá trị hợp lý dựa trên kỹ thuật đánh giá theo thứ tự ưu tiên 3 cấp độ, trong đó, theo cấp độ 1 giá trị hợp lý của tài sản là giá trị của tài sản được niêm yết trên thị trường hoạt động, không cần điều chỉnh; cấp độ 2, giá trị hợp lý của tài sản được xác định theo giá cả của những tài sản tương tự được quan sát trên thị trường và có điều chỉnh; cấp độ 3, khi mà dữ liệu đầu vào không thể quan sát được trên thị trường, giá trị hợp lý của tài sản được xác định trên cơ sở giá trị hiện tại của dòng tiền thuần.

Không thể phủ nhận rằng, việc áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán TSCĐ đảm bảo thông tin về giá trị tài sản phản ánh khá sát đúng với giá trị thực của DN. Ngoài ra, do giá trị hợp lý của các TSCĐ tương tự được phản ánh của các DN khác nhau sẽ được xác định như nhau, khi đó thông tin TSCĐ có thể so sánh được. Tuy nhiên, không phải quốc gia nào cũng có thị trường hoạt động làm căn cứ quan sát trực tiếp xác định giá trị hợp lý. Khi đó việc áp dụng giá trị hợp lý sẽ gặp phải khó khăn trong việc định giá TSCĐ đặc biệt với các TSCĐ có tính chuyên biệt, độ tin

cậy của thông tin khi đó sẽ rất thấp. Hơn nữa nếu thông tin về thị trường không có sẵn, kế toán phải thực hiện đánh giá TSCĐ, điều này không phải kế toán DN nào cũng thực hiện được. Khi đó DN phải thuê chuyên gia định giá tài sản và bỏ ra một khoản chi phí nhất định. Trong trường hợp DN có hàng trăm loại TSCĐ khác nhau thì chi phí đánh giá chính là rào cản áp dụng GTHL trong kế toán TSCĐ tại các DN tại Việt Nam.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT

2.1. Khái niệm giá trị hợp lý

Định nghĩa GTHL thực tế đã được đề cập đến trong các chuẩn mực kế toán quốc tế từ rất lâu. Chuẩn mực đầu tiên đề cập đến định nghĩa GTHL là chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 “Bất động sản, Nhà xưởng và Máy móc thiết bị” (IAS 16), được ban hành vào năm 1982. Trong chuẩn mực này, GTHL được định nghĩa “GTHL là giá trị tài sản có thể đem trao đổi giữa các bên có hiểu biết, có thiện chí trong một giao dịch trao đổi ngang giá”. Với IFRS 13, IASB đã chính thức ban hành một chuẩn mực độc lập để hướng dẫn đo lường hay xác định GTHL, đồng thời ban hành yêu cầu về thuyết minh GTHL trong BCTC. Trong IFRS 13 - “Giá trị hợp lý là giá có thể nhận được nếu bán một tài sản hoặc phải trả nếu chuyển giao một khoản nợ trong một giao dịch bình thường giữa các bên tham gia thị trường tại ngày đo lường giá trị” [1]. Mặc dù các cách diễn đạt có đôi chút khác nhau trong định nghĩa về GTHL giữa IAS 16 và IFRS 13, song đều có thể nhận thấy GTHL có những khía cạnh nổi bật như sau:

- *Giá đầu ra*: Quan điểm của IASB và FASB nhấn mạnh đến cách tiếp cận theo giá đầu ra của TSCĐ (ví dụ như: GTHL là giá bán của tài sản chứ không phải giá mua).

- *Giao dịch giả định*: Trong định nghĩa GTHL, giao dịch được giả định là được thực hiện và thực hiện trong điều kiện bình thường. Giao dịch giả định được thực hiện trong điều kiện “bình thường”, không phải giao dịch thanh lý hoặc ép bán; và để loại trừ các trường hợp không bình thường, IASB/FASB cũng đã đưa ra các trường hợp ngoại trừ.

- *Các bên tham gia thị trường*: mặc dù không đề cập rõ trong định nghĩa GTHL nhưng khía cạnh này được yêu cầu trong nội dung chi tiết của IFRS 13 và được các học giả nghiên cứu về GTHL đã chỉ rõ: các bên tham gia thị trường cần có đầy đủ thông tin và đầy đủ hiểu biết về thị trường có liên quan đến việc xác định giá trị giao dịch.

- *Thị trường giao dịch*: theo IASB, thị trường giao dịch trong định nghĩa GTHL là thị trường chính cho loại tài sản cần định giá; hoặc thị trường tối ưu nhất nếu không tồn tại thị trường chính. Khi đó, DN sẽ chọn thị trường thông thường hay được đơn vị thực hiện giao dịch bán tài sản để làm thị trường chính. Nếu đã xác định được “thị trường chính” để thực hiện giao dịch đối với tài sản hoặc nợ phải trả, GTHL được xác định theo mức giá giao dịch tại thị trường đó ngay cả khi mức giá giao dịch tại thị trường khác được coi là tối ưu hơn.

- *Thời điểm đo lường*: được xác định tại ngày đo lường giá trị (dựa trên giao dịch giả định cho dù trên thực tế không có giao dịch diễn ra tại thời điểm đó). GTHL không bao hàm ước tính về giá trị giao dịch sẽ xảy ra trong tương lai.

- *Mức giá giao dịch*: Khi định nghĩa về GTHL, IFRS 13 không đề cập đến chi phí giao dịch. Các nhà nghiên cứu về GTHL đã giải thích rằng: chi phí giao dịch không được tính đến trong mức giá giao dịch, vì đây là đặc điểm của giao dịch, không phải của tài sản hay nợ phải trả, chi phí giao dịch sẽ được hạch toán theo các chuẩn mực khác. Mặt khác, mức giá giao dịch lại được điều chỉnh bởi chi phí vận chuyển (nếu có), bởi địa điểm có thể coi là đặc tính của tài sản.

2.2. Nghiên cứu về mô hình định giá TSCĐ theo giá trị hợp lý

Có nhiều quan điểm về lựa chọn mô hình định giá phù hợp khi ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu đối với TSCĐ, trong đó mô hình đánh giá lại theo giá hợp lý được nhiều nhà nghiên cứu ủng hộ. Khi đề cập đến việc ghi nhận giá trị TSCĐ sau ghi nhận ban đầu, tác giả Nicolae Bobitan (2011) cho rằng mô hình đánh giá lại theo giá trị hợp lý có nhiều ưu thế hơn mô hình giá gốc [2]. Mô hình GTHL phản ánh chính xác giá trị tài sản của DN theo giá thị trường. Vì vậy, sau thời điểm ghi nhận ban đầu nếu giá trị hợp lý của TSCĐ được đo lường một cách đáng tin cậy thì DN có thể đánh giá lại TSCĐ, sau đó kế toán thực hiện cập nhật giá trị tiền tệ mới của TSCĐ vào sổ sách kế toán.

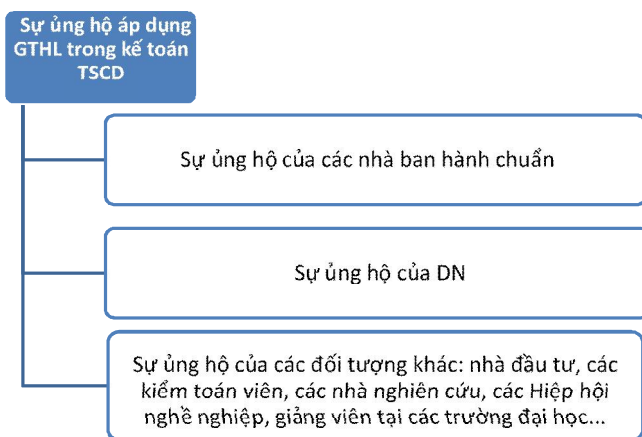
Majella Percy (2014) cho rằng khi sử dụng GTHL để đo lường giá trị TSCĐ thì độ tin cậy của các ước tính kế toán phụ thuộc rất nhiều vào các yếu tố trên thị trường hoạt động của TSCĐ [3]. Adrian Manuel Nebot Sanahuja (2015) đã xem xét các ưu điểm và hạn chế của mô hình giá đánh giá lại theo GTHL tác động đến tính hữu ích của những thông tin tài chính do kê toán cung cấp [3]. Theo tác giả, số người ủng hộ mô hình giá đánh giá lại cho rằng thông tin được cung cấp kịp thời và phù hợp với sự thay đổi giá thị trường. Flaida Emine Alves de Souza & Sirlei Lemes (2016) khi đề cập đến các lựa chọn kế toán về đo lường TSCĐ sau ghi nhận ban đầu cho các DN niêm yết ở Brazil, Chile và Peru, nhóm tác giả đã khảo sát 300 DN niêm yết ở 3 quốc gia này trong giai đoạn 2009-2013 và nhận thấy tỷ lệ các DN đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá đánh giá lại rất ít và có xu hướng giảm dần [3].

Tại Việt Nam, Phạm Thị Minh Hồng (2016) đã chỉ rõ tính cấp thiết phải thực hiện kế toán suy giảm TSCĐ hữu hình tại Việt Nam, những tồn tại do chưa thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ hữu hình [4]. Tác giả đã tiến hành khảo sát, tổng hợp phản ứng, nhận thức, ý kiến của các đối tượng khác nhau (nhà quản trị, nhân viên tín dụng...) trong nền kinh tế về nghiệp vụ kế toán suy giảm giá trị TSCĐ hữu hình để làm cơ sở đề xuất điều chỉnh khi thực hiện trong các DN. Tuy nhiên, nghiên cứu mới dừng lại ở việc phân tích chỉ ra sự cần thiết và nghiên cứu phản ứng của một số đối tượng xem xét có nên áp dụng đo lường giá trị kế toán TSCĐ hữu hình theo mô hình GTHL hay không. Chưa có số

liệu để nghiên cứu định lượng minh chứng cho vấn đề này. Trong nghiên cứu của Mai Ngọc Anh (2010) cho rằng trong thời gian gần đây, mô hình GTHL ngày càng được các cơ quan soạn thảo chuẩn mực kế toán quốc tế và các quốc gia sử dụng phổ biến trong đo lường giá trị, ghi nhận và trình bày các thông tin trên báo cáo tài chính [5]. Trong đề tài nghiên cứu khoa học và công nghệ cấp Bộ, tác giả Đoàn Vân Anh cùng các cộng sự (2011) đã trình bày nội dung phương pháp giá đánh giá lại theo GTHL để xác định giá trị còn lại của TSCĐ vô hình [3]. Tác giả Phan Thị Anh Đào (2015) cho rằng VAS 04 hiện nay chỉ quy định sử dụng giá gốc ghi nhận sau ban đầu TSCĐ vô hình, mà không ghi nhận sự suy giảm giá trị của TSCĐ. Trong khi TSCĐ vô hình bị suy giảm giá trị là khá nhiều. Vì vậy, theo tác giả cần quy định bổ sung về kế toán GTHL và kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ [4]. Ngoài ra, một số công trình nghiên cứu khác cũng chỉ ra rằng việc vận dụng CMKT “giảm giá trị tài sản”-IAS 36 là cần thiết đối với Việt Nam như Khúc Minh Hoàng (2004) ; Trần Mạnh Dũng (2010). Các tác giả đều cho rằng các loại tài sản dài hạn của DN không nằm ngoài quy luật bị giảm giá, nên cũng cần áp dụng mô hình giá đánh giá lại theo GTHL cho các TSCĐ khi có dấu hiệu suy giảm giá trị [6].

2.3. Nghiên cứu sự ủng hộ áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán TSCĐ tại các DN

Việc nghiên cứu sự ủng hộ áp dụng GTHL trong kế toán đã được các nhà nghiên cứu thực hiện trên các đối tượng khác nhau bao gồm: sự ủng hộ của các nhà ban hành chuẩn mực (Bolivar và Galera, 2012), sự ủng hộ của các DN (Tan và cộng sự, 2005; Jung và cộng sự, 2013), sự ủng hộ của các nhà đầu tư (Koonce và cộng sự, 2011), sự ủng hộ của các kiểm toán viên (Kumarasiri và Fisher, 2011), sự ủng hộ của các Hội nghề nghiệp và các nhà nghiên cứu, giảng viên các trường đại học (Ijeoma, 2014)...[7]. Có thể khái quát sự ủng hộ theo các nhóm đối tượng trên hình 1.



Nguồn: Tác giả tổng hợp qua tổng quan nghiên cứu

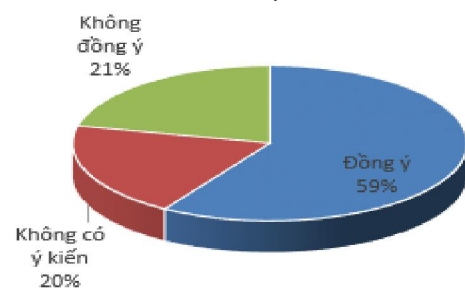
Hình 1. Các đối tượng ủng hộ áp dụng GTHL trong kế toán TSCĐ

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Phương pháp điều tra quan sát bằng bảng hỏi được sử dụng để thu thập dữ liệu sơ cấp thông qua trao đổi trực tiếp và phỏng vấn các đối tượng có liên quan. Đối với các DN ở khu vực xa, nhóm tác giả thực hiện gửi phiếu khảo sát

để thu thập dữ liệu thiết kế theo đường link <https://docs.google.com/forms> thông qua hệ thống email và các ứng dụng facebook messenger, Zalo. Tổng số phiếu phát ra là 70 phiếu, số phiếu thu về là 63. Sau khi loại bỏ các phiếu không hợp lệ, tổng số phiếu được đưa vào phân tích là 56. Áp dụng công thức xác định cỡ mẫu hợp lý cho nghiên cứu khi biết số lượng tổng thể (tổng thể có 70 DN, với độ tin cậy là 95% thì số DN cần khảo sát là $70/[1+(70 \times (0,05)^2)] = 55$, như vậy với 56 DN trả lời phiếu khảo sát hợp lý được xem có nguồn thông tin đủ tin cậy để đưa ra kết luận. Dữ liệu sau khi thu thập dưới định dạng Excel để thống kê và phân tích. Nhằm tránh hiện tượng các đối tượng khảo sát chưa được tiếp cận với nội dung này, trong phiếu khảo sát, nhóm tác giả có đính kèm phần giải thích ngắn gọn về kế toán suy giảm giá trị và mô hình định giá theo GTHL. Đồng thời, nghiên cứu cũng tiến hành phỏng vấn sâu các chuyên viên ngân hàng và chuyên viên Bộ Tài chính.

4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU SỰ ỦNG HỘ ÁP DỤNG GIÁ TRỊ HỢP LÝ TRONG KẾ TOÁN TSCĐ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN Ở VIỆT NAM



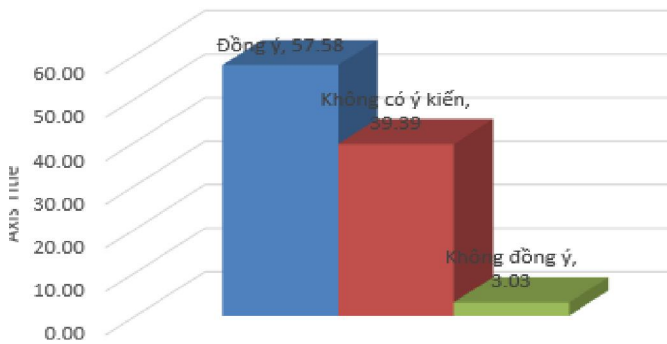
Nguồn: Tác giả tổng hợp theo kết quả khảo sát

Hình 2. Tổng hợp kết quả khảo sát thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ theo mô hình định giá theo GTHL

Mục đích của phần khảo sát DN nhằm đánh giá mức độ sẵn sàng thực hiện đo lường kế toán TSCĐ theo mô hình đánh giá lại theo GTHL của các đối tượng liên quan tới quá trình lập BCTC tại các DN này. Qua đó, nhóm tác giả phân tích các yếu tố ảnh hưởng tới mức độ sẵn sàng thực hiện kế toán TSCĐ theo mô hình GTHL, làm cơ sở phân tích đề xuất giải pháp nhằm nâng cao khả năng áp dụng mô hình GTHL một cách có hiệu quả kế toán TSCĐ đặc biệt là khi TSCĐ có dấu hiệu suy giảm giá trị ở Việt Nam. Kết quả khảo sát được tổng hợp trên hình 2.

Có 58,9% số người được phỏng vấn trong doanh nghiệp tham gia khảo sát đã chọn mức Đồng ý để trả lời câu hỏi khảo sát “Ông/bà đồng ý thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ theo mô hình GTHL không?”. Tỷ lệ Không đồng ý chiếm 21,4%. Còn lại là tỷ lệ 19,6% Không có ý kiến. Như vậy, theo kết quả khảo sát số người đồng ý thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ theo mô hình GTHL chiếm tỷ lệ cao, số người không đồng ý chiếm tỷ trọng thấp hơn nhiều. Đây có thể coi là một tín hiệu tốt về khả năng áp dụng mô hình định giá TSCĐ theo GTHL vào chính sách kế toán ở Việt Nam sẽ được sự đồng thuận từ phía những người liên quan tới quá trình lập BCTC tại doanh nghiệp.

Đối với số người đồng ý thực hiện chế độ kế toán TSCĐ theo GTHL, nhóm tác giả nhận thấy, trình độ học vấn và mức độ hiểu biết về kế toán suy giảm giá trị tài sản và mô hình đo lường theo GTHL ảnh hưởng tới sự đồng ý thực hiện. Trong tổng số 33 người trả lời Đồng ý chỉ có 2 người có trình độ Cao đẳng, 7 người trình độ Đại học và 24 người trình độ sau đại học. Kết quả này có thể giải thích, càng những người có trình độ cao càng nhận thấy tầm quan trọng của GTHL trong kế toán TSCĐ, sẽ sẵn sàng tiếp thu kiến thức mới, không ngại học hỏi để thực hiện nghiệp vụ kế toán mới. Trong số 9 người trình độ cao đẳng và đại học trả lời đồng ý thì có 6 người đã từng tham gia các khóa học tại nước ngoài hoặc các chương trình liên kết với nước ngoài. Điều đó thể hiện, trình độ ngoại ngữ cũng là một yếu tố ảnh hưởng tới sự sẵn sàng hội nhập và cập nhật chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên, trong số những người đồng ý thực hiện GTHL trong kế toán suy giảm giá trị TSCĐ khi được hỏi “Việt Nam cần thiết bắt buộc quy định DN phải công bố thông tin về sự suy giảm giá trị của TSCĐ” chỉ có 19/33 người (chiếm 57,58%) đồng ý, số còn lại không có ý kiến hoặc không đồng ý vì cho rằng trước mắt chỉ cần khuyến khích các DN thực hiện và trình bày thông tin kế toán suy giảm giá trị TSCĐ khi có dấu hiệu (hình 3).



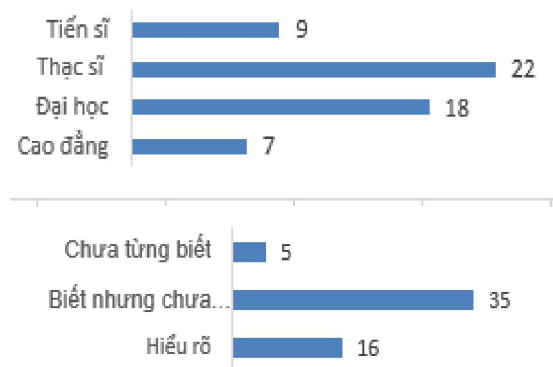
Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả

Hình 3. Tổng hợp kết quả khảo sát về yêu cầu công bố thông tin suy giảm giá trị TSCĐ theo mô hình GTHL

Về mức độ hiểu biết của người được phỏng vấn đối với kiến thức về mô hình định giá TSCĐ theo GTHL trước khi trả lời phiếu khảo sát, nhóm tác giả đã đưa ra 3 phương án trả lời trong phiếu khảo sát là Hiểu rõ, Biết nhưng chưa hiểu rõ, Chưa biết. Trong 33 người đồng ý có 12 người hiểu rõ, 18 người có biết chuẩn mực kế toán giảm giá trị tài sản nhưng chưa hiểu rõ, 3 người chưa biết kế toán giảm giá trị tài sản - lần đầu tiên biết đến kế toán giảm giá trị tài sản là theo tài liệu văn tắt tác giả gửi kèm phiếu khảo sát. Số 12 người trả lời là hiểu rõ có đặc điểm là đã được dự ít nhất một lần khóa đào tạo chuẩn mực kế toán giảm giá trị tài sản và đa số có khả năng đọc Chuẩn mực bằng tiếng Anh do đã có bằng tốt nghiệp đại học hoặc Sau đại học sử dụng tiếng Anh. Trong số 18 người trả lời là biết nhưng chưa hiểu rõ có 12 người đã tham gia ít nhất một lần khóa đào tạo chuẩn mực kế toán quốc tế giảm giá trị tài sản. Do chuẩn mực kế toán giảm giá trị tài sản là một chuẩn mực phức tạp, mang nặng tính ước tính nên việc hiểu rõ chuẩn mực cần có sự nghiên

cứu sâu sắc. Nhưng những người đã được giới thiệu về chuẩn mực cũng đã nhận thức được tầm quan trọng của chuẩn mực nên vẫn đồng ý thực hiện.

Tổng số người trả lời Không đồng ý là 12 người, chiếm tỷ lệ 21,4% tổng số người trả lời phiếu khảo sát. Trong số 12 người không đồng ý có 4 người trả lời hiểu rõ GTHL nhưng lý do đưa ra không đồng ý thực hiện kế toán TSCĐ theo mô hình này là: (1) Khó thực hiện; (2) Chưa có chuẩn mực và hướng dẫn cụ thể về suy giảm giá trị tài sản; (3) Ảnh hưởng xấu đến tình hình tài chính của DN. Theo nhóm tác giả, các lý do không đồng ý đưa ra ở đây hoàn toàn xác đáng. Các nghiên cứu trên thế giới cũng chỉ ra kế toán nghiệp vụ giảm giá trị tài sản là nghiệp vụ khó, mang nặng tính phán xét, ước tính chủ quan, nên quá trình xác định giảm giá trị tài sản khó có thể đi đến sự thống nhất giữa các đối tượng khác nhau. Trong điều kiện kinh tế khó khăn, nghiệp vụ kế toán giảm giá trị tài sản có thể làm cho kết quả kinh doanh của DN giảm xuống đáng kể khi DN có giá trị tài sản bị ghi giảm là tương đối lớn. Tuy nhiên, theo nhóm tác giả người trả lời không đồng ý thực hiện do ảnh hưởng đến tình hình tài chính của DN đã không cần nhắc đến các kỳ kế toán sau khi ghi nhận giảm giá trị tài sản sẽ có hiệu ứng ngược lại đối với tình hình tài chính của DN. Do tài sản đã được ghi giảm giá trị nên các kỳ kế toán sau DN sẽ được giảm chi phí khấu hao, lợi nhuận của DN sẽ được cải thiện. Có 2/12 người không đồng ý vì chưa biết về GTHL trước khi trả lời phiếu khảo sát, 3 người biết nhưng chưa hiểu rõ về mô hình định giá này. Lý do của 5 người chưa biết hoặc biết nhưng chưa hiểu rõ kế toán TSCĐ theo GTHL không đồng ý thực hiện tập trung vào 3 trường hợp: (1) Khó thực hiện; (2) Không có hệ thống định giá tin cậy; (3) Không đồng ý nhưng không nêu lý do vì sao. Ngoài ra, nhóm tác giả phỏng vấn sâu thêm 6 kế toán trưởng các DN, trong đó có 2 kế toán trưởng của DN vừa và nhỏ, 4 kế toán trưởng DN lớn để tìm hiểu bản khoản của DN nếu thực hiện kế toán giảm giá trị TSCĐ tại Việt Nam. Hai kế toán trưởng DN vừa và nhỏ tỏ ra rất băn khoăn vì nghiệp vụ quá phức tạp, nếu bắt buộc phải thực hiện thì rất khó cho DN. Các kế toán trưởng các DN lớn có mức độ đồng ý cao hơn nhưng yêu cầu phải có sự hướng dẫn chi tiết.



Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả

Hình 4. Tổng hợp kết quả khảo sát trình độ và mức độ hiểu biết về kế toán giảm giá trị tài sản theo mô hình GTHL của các đối tượng trả lời

✓ **Kết quả phỏng vấn sâu chuyên viên tín dụng của các ngân hàng thương mại**

Để được vay vốn ngân hàng hoặc các tổ chức tín dụng, DN phải chứng minh được năng lực tài chính có khả năng thanh toán các khoản vay khi đến hạn và đảm bảo cho các khoản vay. Vì vậy ngân hàng hoặc các tổ chức tín dụng còn quan tâm đến TSCĐ thuộc sở hữu của DN để đảm bảo cho các khoản vay, các giấy tờ chứng minh quyền sở hữu TSCĐ của DN như giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, giấy phép đăng ký xe ô tô,... Mục tiêu của các bên cho vay khi sử dụng thông tin kế toán phải là các yếu tố đảm bảo cho các khoản cho vay như: Giá thị trường của các tài sản đảm bảo, các nguồn lực hiện tại của DN, lợi nhuận trong tương lai, dự đoán dòng tiền tương lai. Chính vì vậy, thông tin về TSCĐ do kế toán cung cấp là thông tin vô cùng hữu ích đối với các bên cho vay. Nhóm tác giả đã tiến hành khảo sát bằng hình thức phỏng vấn 5 chuyên viên tín dụng của 2 ngân hàng thương mại cổ phần là Ngân hàng thương mại cổ phần Đầu tư phát triển Việt Nam (BIDV) và Ngân hàng thương mại cổ phần Ngoại thương Việt Nam (Vietcombank). Các cuộc phỏng vấn trực tiếp cũng được thực hiện sau khi tác giả đã gửi tài liệu giới thiệu vắn tắt về kế toán TSCĐ theo GTHL. Khi gặp mặt, trước khi đi vào nội dung chính của các câu hỏi đặt ra, nhóm tác giả và người trả lời cũng giành ít phút để trao đổi lại, nhóm tác giả trả lời những băn khoăn của người trả lời về một số vấn đề có liên quan đến kiến thức kế toán định giá TSCĐ theo GTHL. Các chuyên viên tín dụng đều bày tỏ quan điểm rất đồng tình với chủ trương thực hiện mô hình GTHL đặc biệt khi có sự suy giảm giá trị tài sản tại DN mà nhóm tác giả đã giới thiệu. Có 5 người trả lời Đồng ý thực hiện kế toán giảm giá trị tài sản theo GTHL tại DN. Lý do chính cho câu trả lời đồng ý là: DN càng thận trọng trong nghiệp vụ kế toán, càng giảm rủi ro cho ngân hàng, vì Báo cáo tài chính DN cung cấp là căn cứ quan trọng để ngân hàng thẩm định khả năng tài chính của DN và quyết định cho vay. Ý kiến về trường hợp cho vay đầu tư TSCĐ hữu hình thể chấp bằng chính tài sản đó, các chuyên gia bày tỏ quan điểm việc thực hiện kế toán giảm giá trị tài sản theo GTHL sẽ không những hỗ trợ ngân hàng trong khâu thẩm định hiệu quả dự án đầu tư khi quyết định cho vay mà còn giúp DN luôn tìm mọi cách khai thác sử dụng một cách tốt nhất, có kế hoạch sử dụng cho tương lai, nâng cao khả năng thu hồi vốn của ngân hàng từ dự án đầu tư. Trước câu hỏi của nhóm tác giả về ông/bà có băn khoăn gì về việc thực hiện kế toán giảm giá trị tài sản tại DN, có 4 người trả lời là bước đầu sẽ rất khó khăn vì vậy Bộ Tài chính cần ban hành các văn bản hướng dẫn cụ thể.

✓ **Kết quả phỏng vấn sâu kiểm toán viên, chuyên gia Bộ Tài chính**

Nhóm tác giả còn tiến hành phỏng vấn 3 kiểm toán viên là những người đã kiểm toán tại các DN khai thác khoáng sản, họ đều cho rằng cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ theo GTHL tại Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác khoáng sản nói riêng. Các lý do mà họ cho rằng cần thiết đó là: thực hiện kế toán suy giảm giá trị của

TSCĐ để các chỉ tiêu trên BCTC được phản ánh hợp lý, trung thực; cần quy định thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ để kiểm toán viên có cơ hội xác minh và bày tỏ ý kiến, đối với một số DN đây có thể là thông tin rất trọng yếu, ảnh hưởng lớn tới tình hình tài sản, kết quả sản xuất kinh doanh của DN. Tuy nhiên, phần lớn các kiểm toán viên đều lo lắng về khả năng áp dụng do GTHL của TSCĐ phụ thuộc nhiều vào sự xét đoán, ước tính của nhà quản lý và người lập BCTC đối với các sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong tương lai.

Các cơ quan quản lý nhà nước luôn quan tâm tới tình hình sử dụng và lợi ích mà TSCĐ đem lại để đánh giá hiệu quả đầu tư TSCĐ, nhất là đối với DN có tỷ trọng TSCĐ tương đối lớn trong tổng giá trị tài sản của DN như DN khai thác khoáng sản. Như vậy, thông tin do kế toán TSCĐ cung cấp góp phần giúp các cơ quan quản lý nhà nước ra quyết định và hoạch định các chính sách kinh tế phù hợp nhằm thúc đẩy nền kinh tế phát triển. Vì vậy, nhóm tác giả cũng phỏng vấn 2 chuyên viên của Bộ Tài chính đều cho rằng cần thiết phải thực hiện chuẩn mực kế toán suy giảm giá trị tài sản để hoàn thiện khung pháp lý, hòa nhập với thông lệ quốc tế về ghi nhận, đo lường và báo cáo các chỉ tiêu trên BCTC. Về rào cản thực hiện tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc, đối với một chuẩn mực phức tạp, nội dung đa dạng nên Bộ Tài chính chỉ đưa ra hướng dẫn chung, không thể có hướng dẫn cụ thể, chi tiết cho từng trường hợp cụ thể, do đó khi thực hiện sẽ gặp nhiều khó khăn. Hơn nữa, trình độ kế toán viên của phần lớn các DN đều chưa cao nên khi thực hiện nghiệp vụ phức tạp khó tránh khỏi sai sót.

Như vậy, qua kết quả khảo sát và phỏng vấn sâu cho thấy giá trị hợp lý là một cơ sở định giá có những ưu điểm khá rõ ràng với các cơ sở định giá khác và được đa phần các đối tượng quan tâm sẵn sàng áp dụng trong kế toán TSCĐ nhằm góp phần làm cho thông tin tài chính thích hợp hơn với nhu cầu sử dụng thông tin trong điều kiện nền kinh tế thị trường phát triển. Tuy nhiên, khi doanh nghiệp không có ý định bán, thanh toán trong ngắn hạn hoặc trong điều kiện không có thị trường hoạt động hiệu quả cho tài sản và nợ phải trả (như ở các nước đang hình thành và phát triển nền kinh tế thị trường) thì mô hình này cũng bộc lộ một số hạn chế. Vì vậy, theo nhóm tác giả việc sử dụng giá trị hợp lý trong kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản là một bước đi cần thiết trước sự phát triển nhanh chóng của nền kinh tế thị trường, sự phức tạp của các quan hệ đầu tư, tài chính và nhu cầu sử dụng thông tin tài chính. Tuy nhiên, trước mắt các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam không nên sử dụng giá trị hợp lý là một cơ sở định giá duy nhất cho mọi tài sản và nợ phải trả mà nên kết hợp duy trì với mô hình giá gốc. Trong đó, giá trị hợp lý được khuyến khích áp dụng trong những điều kiện tồn tại thị trường hoạt động cho tài sản hoặc nợ phải trả hoàn toàn giống về bản chất hoặc tương tự có thể so sánh. Đó là những trường hợp mà giá trị hợp lý được xác định một cách đáng tin cậy, đảm bảo được sự cân bằng hợp lý giữa yêu cầu (đáng tin cậy) và (thích hợp) của thông tin tài chính.

5. KẾT LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ

Trong giai đoạn toàn cầu hoá mạnh mẽ như hiện nay, nền kinh tế Việt Nam nói chung các DN Việt Nam nói riêng sẽ được hưởng lợi thông qua áp dụng IFRS. Để có thể tiếp cận với nguồn vốn nước ngoài thì việc lập Báo cáo tài chính theo IFRS là một yêu cầu gần như bắt buộc. IFRS là hệ thống chuẩn mực kế toán dựa trên GTHL nên việc áp dụng GTHL trong kế toán là xu thế tất yếu trong đo lường nhưng cũng là rào cản, thách thức lớn trong tiến trình hội nhập và triển khai IFRS tại Việt Nam. Muốn thực hiện được điều này một mặt, Bộ Tài chính cần sớm ban hành khung pháp lý cho việc xác định, trình bày và hạch toán theo GTHL. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cũng cần có sự phối hợp với các Công ty kiểm toán (đặc biệt là các công ty thuộc Big Four), các Hội nghề nghiệp trong nước và quốc tế, các nhà khoa học là giảng viên các trường đại học trong tuyên truyền, vận động, hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện đo lường kế toán theo GTHL. Đồng thời, bản thân các DN Việt Nam cũng cần mạnh dạn nghiên cứu vận dụng GTHL, đặc biệt là khối DN niêm yết; Chủ động minh bạch thông tin tài chính, tiếp cận thu hút vốn nước ngoài; Thể hiện phương pháp xác định GTHL một cách rõ ràng trên Thuyết minh báo cáo tài chính.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. IASB, *IFRS 13 - Fair Value Measurement*, 2011
- [2]. N. Bobitan, 2011. *The differences between revaluation and assets impairment*. West University of Timisoara, 126(1), 105-119.
- [3]. Đ.T. Huế, 2018. *Kế toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp thuộc Tập đoàn than khoáng sản Việt Nam*. Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại, 2018.
- [4]. P.T.M.Hồng, 2016. *Kế toán suy giảm giá trị tài sản trong các doanh nghiệp*. Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân.
- [5]. M.N.Anh, 2011. *Có nên sử dụng giá trị hợp lý là cơ sở tính giá duy nhất trong kế toán tài chính*. Tạp chí Nghiên cứu khoa học Kiểm toán, Số 3/2014, 38-45.
- [6]. P.T.Huyền, 2019. *Vận dụng IFRS trong kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp ở Việt Nam*. Tạp chí Công Thương, số 11, trang 448 -354
- [7]. N.N.Lan, 2015. *Áp dụng giá trị hợp lý theo chuẩn mực kế toán quốc tế ở Mỹ và Việt Nam*. Tạp chí Châu Mỹ ngày nay, số 205, tháng 4/2015 trang 235-239.

AUTHORS INFORMATION

Pham Thu Huyen¹, Hoang Thi Thanh²

¹Faculty of Accounting - Auditing, Hanoi University of Industry

²Faculty of Accounting - Finance, Ho Chi Minh City Industry and Trade College