

Mô hình giá gốc và Mô hình giá trị hợp lý đối với kế toán Tài sản cố định hữu hình

Phạm Thị Minh Hồng*, Trần Mạnh Dũng**

Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế hướng tới sử dụng giá trị hợp lý đối với các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán. Những khoản mục đầu tiên đo lường theo giá trị hợp lý là những khoản mục được trao đổi trên thị trường hoạt động, sau đó đến các khoản mục mà việc xác định giá trị hợp lý khó khăn hơn. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 (IAS 16) cho phép lựa chọn mô hình giá gốc hoặc mô hình giá trị hợp lý đối với kế toán tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH). Nội dung bài viết phân tích ưu điểm, nhược điểm của mô hình giá gốc, mô hình giá trị hợp lý đối với kế toán TSCĐHH, qua đó đề xuất phương pháp áp dụng

Từ khóa: Tài sản cố định, giá trị hợp lý, giá phí, kế toán

1. Mô hình giá gốc đối với kế toán Tài sản cố định hữu hình

Theo mô hình giá gốc, giá trị TSCĐHH được phản ánh một cách nhất quán dựa trên giá phí để có được tài sản ở trạng thái hiện tại. Tại thời điểm hình thành mới, TSCĐHH được phản ánh theo Nguyên giá, tức giá trị đầu tư ban đầu, để Tài sản cố định được đưa vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Ngoại trừ các trường hợp cải tạo, nâng cấp, hoặc tháo dỡ một số bộ phận thì chỉ tiêu Nguyên giá sẽ không thay đổi trong quá suốt thời gian doanh nghiệp sở hữu và sử dụng TSCĐHH. Thực chất, chỉ tiêu Nguyên giá TSCĐHH phản ánh tổng giá phí doanh nghiệp đã bỏ ra trong quá khứ để có được TSCĐHH. Trong thời gian sử dụng, định kỳ doanh nghiệp phân bổ dần giá

phí của tài sản cố định vào chi phí sản xuất kinh doanh thông qua khấu hao. Do đó, tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán, giá trị của TSCĐHH được phản ánh chính là Nguyên giá trừ (-) Giá trị khấu hao lũy kế.

Mô hình giá gốc là mô hình truyền thống, lâu đời nhất, được sử dụng đầu tiên từ khi hình thành phương pháp ghi sổ kép và cho đến nay vẫn được sử dụng rộng rãi. Mô hình giá gốc được dựa trên hai giả định cơ bản đó là hoạt động liên tục và giá cả ổn định. Theo giả định hoạt động liên tục, doanh nghiệp sẽ hoạt động trong thời gian dài và không phá sản, sáp nhập, giải thể trong tương lai gần nên TSCĐHH không thể được phản ánh theo giá bán trên thị trường. Trên cơ sở giả định giá cả không

Hình 1: Giá trị của TSCĐHH trên Bảng cân đối kế toán theo mô hình giá gốc

$$\boxed{\text{Giá trị của TSCĐHH trên Bảng cân đối kế toán}} = \boxed{\text{Nguyên giá TSCĐHH}} - \boxed{\text{Giá trị khấu hao lũy kế của TSCĐHH}}$$

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

thay đổi hoặc thay đổi chậm, mô hình giá gốc chỉ tập trung vào phân bổ chi phí đã đầu tư cho thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Giá trị của TSCĐHH theo mô hình giá gốc được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán chỉ là thông tin về Giá trị còn lại chưa phân bổ của TSCĐHH.

Mô hình giá gốc được đánh giá là mô hình trung thực, khách quan, dễ hiểu, dễ áp dụng. Mô hình giá gốc dựa trên cơ sở nền tảng là các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự phát sinh, đó là các con số đáng tin cậy. Giá trị ghi sổ của tài sản được xác định dựa trên đầy đủ chứng từ hình thành tài sản và giá trị khấu hao trong quá trình sử dụng, không bị biến động theo giá thị trường. Do đó, số liệu kế toán cung cấp là khách quan. Trong khi đó, một số mô hình kế toán được đề xuất thay thế cho mô hình giá gốc đều phải dựa trên giả định ước tính, không chắc chắn, vì thế tạo cơ hội cho nhà quản lý trong hành vi điều khiển số liệu trên Báo cáo tài chính theo mong muốn. Số liệu báo cáo về giá trị tài sản trên Báo cáo tài chính sẽ mất đi tính khách quan. Hơn nữa, các mô hình kế toán ước tính lại giá trị tài sản từ đó tạo ra một khoản lãi hoặc lỗ do chênh lệch giá trị tài sản được ghi nhận trên Báo cáo tài chính nhưng không thực sự phát sinh.

Mặc dù vẫn được sử dụng rộng rãi, nhưng đến nay đã mô hình giá gốc đã bộc lộ một số nhược điểm không phù hợp với điều kiện kinh tế mới. Trước hết, thông tin về TSCĐHH do mô hình giá gốc cung cấp chỉ tập trung vào quá khứ, đó là giá trị đã đầu tư, đã phân bổ, nhưng không có thông tin về giá trị hiện tại của TSCĐHH. Giả định giá cả không thay đổi hoặc thay đổi chậm làm cơ sở cho mô hình giá gốc dường như không còn phù hợp trong điều kiện khoa học kỹ thuật phát triển và bối cảnh giá cả biến động mạnh trong và sau khủng hoảng kinh tế. Hơn nữa, thông tin về TSCĐHH mô hình giá gốc cung cấp chưa thỏa mãn nhu cầu của nhiều đối tượng bên ngoài doanh nghiệp như nhà cho vay và nhà đầu tư. Mục tiêu của các nhà 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 doanh nghiệp, lợi nhuận tương lai, dự đoán dòng tiền trong tương lai. Các nhà đầu tư khi sử dụng thông tin kế toán không chỉ quan tâm đến chi phí đã đầu tư và đã

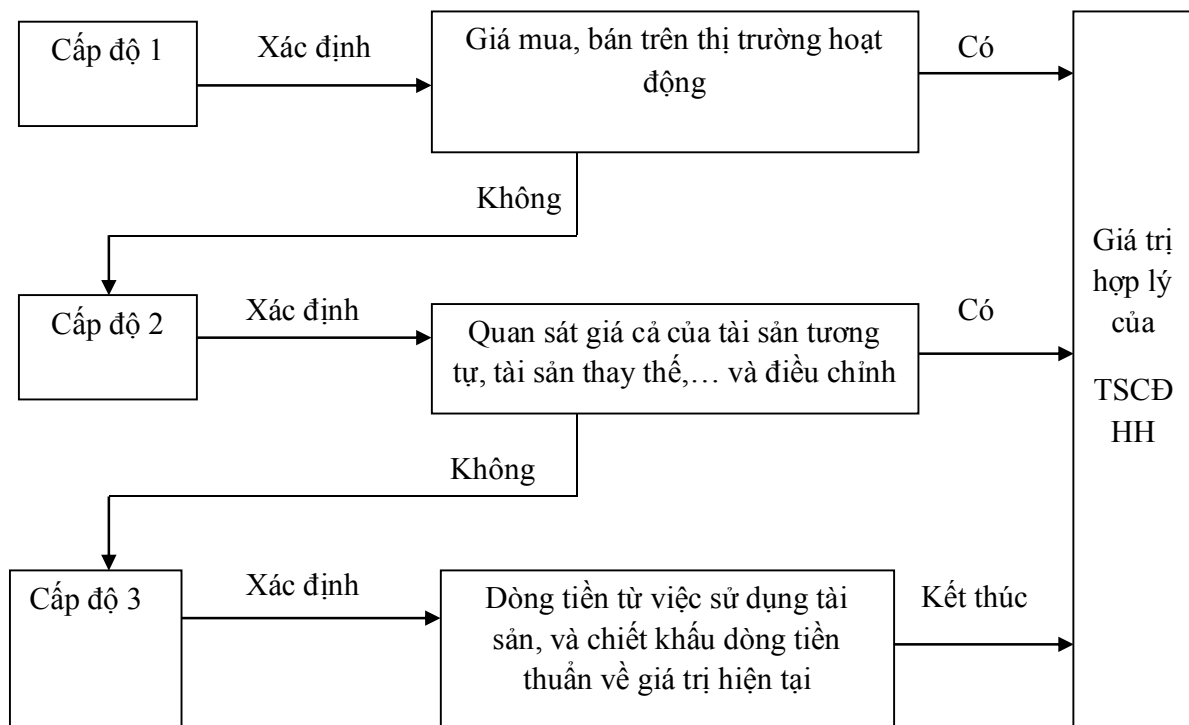
được phân bổ của tài sản cố định mà còn cần biết giá trị thực của các khoản đầu tư của mình thay đổi như thế nào thông qua biến động tài sản thuần của công ty. Thông tin quá khứ về tình hình đầu tư TSCĐ, trích khấu hao TSCĐ chưa đủ để xác định giá trị TSCĐ tại thời điểm hiện tại, chưa đủ làm căn cứ cho việc phân tích để ra các quyết định kinh tế. Khi tuân thủ mô hình giá gốc, tài sản của doanh nghiệp phản ánh trên Bảng cân đối kế toán tại một thời điểm chỉ là giá quá khứ đã đầu tư, chưa cung cấp thông tin về tài sản hiện tại.

2. Mô hình Giá trị hợp lý đối với kế toán Tài sản cố định hữu hình

Mô hình kế toán đo lường giá trị tài sản theo giá trị hợp lý đã xuất hiện trong thực tiễn công tác kế toán từ hơn hai thập kỷ qua. Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế hướng tới sử dụng giá trị hợp lý đối với các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán. Những khoản mục đầu tiên đo lường theo giá trị hợp lý là những khoản mục được trao đổi trên thị trường hoạt động, sau đó đến các khoản mục mà việc xác định giá trị hợp lý khó khăn hơn. Đối với TSCĐHH, Chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 (IAS 16) cho phép lựa chọn mô hình giá gốc hoặc mô hình giá trị hợp lý (International Accounting Standard Board, International Accounting Standard No.16). Theo mô hình giá trị hợp lý, tại thời điểm ban đầu hình thành TSCĐHH vẫn được ghi sổ theo giá phí, và trích khấu hao trong quá trình sử dụng, nhưng giá trị TSCĐHH tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán phải được phản ánh theo giá trị hợp lý – giá trị đánh giá lại trên cơ sở thị trường.

Một số tài sản sẵn có giao dịch trên thị trường, nhưng một số tài sản khác không có giao dịch trên thị trường. Tuy nhiên, mục đích của mô hình giá trị hợp lý trong hai trường hợp trên là như nhau, đó là ước tính giá trao đổi giữa các đối tượng tham gia thị trường tại ngày đánh giá giá trị tài sản và trong điều kiện hiện tại của thị trường. Khi giá trị của tài sản không sẵn có trên thị trường, doanh nghiệp phải xác định giá trị hợp lý dựa trên kỹ thuật đánh giá theo nguyên tắc tối đa hóa các dữ liệu quan sát được và tối thiểu hóa dữ liệu không quan sát được. Xác định giá trị hợp lý của tài sản dựa trên thứ tự ưu tiên như sau:

Hình 2: Xác định giá trị hợp lý của TSCĐHH



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả dựa theo qui trình xác định giá trị hợp lý, International Accounting Standard Board, IFRS 13 Fair Value Measurement)

- Cấp độ 1: Giá trị của tài sản được niêm yết trên thị trường hoạt động, không cần điều chỉnh. Doanh nghiệp sử dụng giá trị đó để phản ánh giá trị hợp lý của tài sản;

- Cấp độ 2: Dữ liệu đầu vào có thể quan sát một cách trực tiếp hoặc gián tiếp trên thị trường. Ví dụ, giá cả của tài sản tương tự có thể quan sát trên thị trường, doanh nghiệp xác định giá trị hợp lý của TSCĐHH thông qua giá đã điều chỉnh;

- Cấp độ 3: Dữ liệu đầu vào không thể quan sát trên thị trường. Doanh nghiệp cần dự báo dòng tiền từ việc sử dụng tài sản, giá trị hợp lý của TSCĐHH được xác định trên cơ sở giá trị hiện tại của dòng tiền thuần.

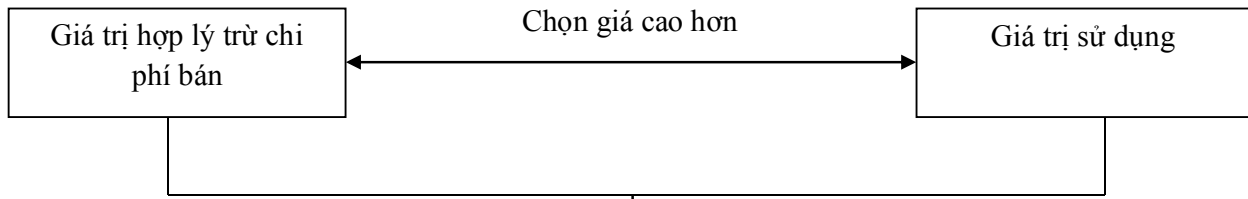
Khi TSCĐHH được đánh giá tăng, phần chênh lệch tăng được ghi nhận vào Tài khoản Thặng dư do đánh giá lại TSCĐHH. Khoản mục Thặng dư do đánh giá lại thuộc Vốn chủ sở hữu có thể được chuyển đổi thành Lợi nhuận giữ lại khi thanh lý, hoặc bán tài sản. Ngược lại, khi TSCĐHH bị đánh giá giảm, chênh lệch đánh giá giảm được ghi nhận vào Chi phí. Nếu một TSCĐHH trước đó đã được đánh giá tăng nhưng sau đó lại bị đánh giá giảm,

khoản chênh lệch đánh giá giảm được ghi giảm Thặng dư do đánh giá lại của chính tài sản đó. Giá trị khấu hao của kỳ kế toán kế tiếp sẽ thay đổi theo giá trị TSCĐHH đánh giá lại.

Xu thế kế toán mới chuyển dần sang mô hình giá trị hợp lý bởi vì kế toán theo giá trị hợp lý cung cấp thông tin thỏa đáng hơn cho các đối tượng sử dụng ngoài doanh nghiệp. Kế toán theo giá trị hợp lý yêu cầu và cho phép doanh nghiệp báo cáo về tài sản tình hình tài sản thực đang có trên Bảng cân đối kế toán, phù hợp với thời điểm hiện tại, có khả năng so sánh. Doanh nghiệp cập nhật sự thay đổi giá trị tài sản thường xuyên dựa trên cơ sở thị trường. Thu nhập hoặc chi phí do thay đổi giá trị hợp lý của tài sản được báo cáo là một thông tin kinh tế quan trọng đối với doanh nghiệp và các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp.

Tuy nhiên, mô hình giá trị hợp lý cũng bộc lộ một số hạn chế. Theo Don Herrmann và cộng sự (2002), khi thị trường thanh khoản, giá trị hợp lý được xác định một cách chính xác nhất, không cần điều chỉnh. Giá trị hợp lý trở nên kém chính xác và mang yếu tố tùy chọn, ước tính khi thị trường không thanh khoản

Hình 3: Xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐHH



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả theo International Accounting Standard Board, *International Accounting Standard No.36 (IAS 36) – Impairment of Assets*).

và phải xác định giá trị hợp lý dựa trên dữ liệu có điều chỉnh hoặc ước tính luồng tiền tương lai từ việc sử dụng tài sản. Do đó, số liệu báo cáo có thể không khách quan và không đáng tin cậy. Khi kế toán theo giá trị hợp lý không khách quan sẽ làm tăng mức độ rủi ro của người sử dụng thông tin kế toán.

3. Kiến nghị áp dụng đối với kế toán Tài sản cố định hữu hình

Tài sản cố định hữu hình là tư liệu lao động có giá trị lớn và cơ sở vật chất chủ yếu, được doanh nghiệp đầu tư nhằm mục đích sử dụng lâu dài (trên một chu kỳ sản xuất kinh doanh) nên cần phải cân nhắc và sử dụng mô hình kế toán một cách hợp lý. Sử dụng mô hình kế toán giá trị hợp lý đối với TSCĐHH có một số điểm không phù hợp. Khi TSCĐHH được đánh giá tăng theo giá thị trường, mặc dù doanh nghiệp không có ý định bán tài sản, nhưng khoản Thặng dư do đánh giá lại làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp vẫn được ghi nhận sẽ vi phạm nguyên tắc thận trọng – chỉ ghi nhận các khoản thu nhập, tăng vốn chủ sở hữu khi chắc chắn. Hơn nữa, TSCĐHH mang lại lợi ích kinh tế tương lai cho doanh nghiệp nên giá trị phải được xác định trên cơ sở ưu tiên luồng tiền tạo ra từ việc sử dụng tài sản chứ không phải giá bán của tài sản trên thị trường. Khi giá trị thị trường của tài sản bị giảm, nhưng giá trị sử dụng của tài sản tại doanh nghiệp không suy giảm thì giá trị của tài sản trên Bảng cân đối kế toán không cần thiết phải điều chỉnh giảm.

Như đã phân tích, kế toán TSCĐHH theo mô hình giá gốc trong thời đại kinh tế mới cũng đã bộc

lộ những nhược điểm nhất định. Đặc biệt, khi TSCĐHH bị giảm giá trị so với giá trị còn lại chưa phân bổ thì mô hình giá gốc nguyên bản chưa phản ánh được. Thông tin này cần được cân nhắc trên cơ sở nguyên tắc thận trọng của kế toán và có thể mang tính trọng yếu đối với người sử dụng. Áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế số 36 (IAS 36) - Giảm giá trị tài sản đối với TSCĐHH sẽ khắc phục được hạn chế thông tin trong trường hợp trên. Theo IAS 36, cần kiểm tra dấu hiệu giảm giá trị của TSCĐHH bởi các nguyên nhân bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, như tài sản bị hỏng hóc, sự thay đổi của môi trường kinh tế ảnh hưởng tới hiệu quả kinh tế của tài sản, ... Đối với TSCĐHH có dấu hiệu giảm giá, phải xác định giá trị có thể thu hồi của tài sản. Giá trị có thể thu hồi của tài sản là giá trị cao hơn trong hai giá trị hợp lý trừ chi phí bán và giá trị sử dụng của tài sản. Nếu giá trị ghi sổ của tài sản cao hơn giá trị có thể thu hồi thì tài sản đã bị giảm giá và kế toán phải ghi nhận. Mô hình giá gốc kết hợp với kế toán giảm giá trị tài sản không bao giờ điều chỉnh giá trị tài sản cao hơn giá trị còn lại chưa phân bổ.

4. Kết luận

Xu thế kế toán mới chuyển dần việc đo lường và báo cáo các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán theo giá trị hợp lý. Tuy nhiên, đối với Tài sản cố định hữu hình việc kế toán theo mô hình giá gốc kết hợp với áp dụng kế toán giảm giá trị tài sản sẽ phù hợp hơn do đặc điểm của TSCĐHH được đầu tư nhằm mục đích sử dụng lâu dài và mang lại lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng tài sản. □

Tài liệu tham khảo:

Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas (2002), The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment, *the Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, downloaded June 20th 2013, from <<http://ssrn.com> >.

International Accounting Standard Board, *IFRS 13 Fair Value Measurement*, downloaded June 18th 2013, from <<http://www.ifrs.org>>.

International Accounting Standard Board, *International Accounting Standard No.36 (IAS 36) – Impairment of Assets*, downloaded April 8th 2013, from <<http://www.WorldGAAPInfo.com>>.

International Accounting Standard Board, *International Accounting Standard No.16 (IAS 16) – Property, Plant, and Equipment*, downloaded April 26th 2013, from <<http://www.WorldGAAPInfo.com>>

Historical cost model and fair value model applied to tangible fixed asset accounting

Abstract

Accounting standards have moved towards presenting more items at fair value on the balance sheet. The first items recorded in fair value are those traded in active markets. Over time, fair value has been applied to the items that are more difficult to assess. International Accounting Standard No.16 (IAS 16) – Property, Plant, and Equipment allows choosing the model for the valuation of Property, Plant, and Equipment. This paper analyses the advantages and the disadvantages of historical cost model and fair value model applied to tangible fixed asset accounting, then proposes the relevant method for application.

Thông tin tác giả:

* **Phạm Thị Minh Hồng**, thạc sĩ

- Nơi công tác: Viện Kế toán – Kiểm toán, Đại học Kinh tế quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, kiểm toán

- Một số tạp chí tiêu biểu đã đăng tải công trình nghiên cứu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, tạp chí Kế toán- kiểm toán

Email: hongpm@ne.edu.vn

****Trần Mạnh Dũng**, tiến sĩ, kiểm toán viên cấp quốc gia

- Nơi công tác: Viện Kế toán – Kiểm toán, Đại học Kinh tế quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán, kiểm toán và thuế

- Một số tạp chí tiêu biểu đã đăng tải công trình nghiên cứu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, tạp chí Kế toán- kiểm toán, tạp chí Khoa học và đào tạo Ngân hàng, tạp chí thương mại

Email: tmdungktoan@yahoo.com