



NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ MÔ HÌNH GIÁ GỐC TRONG KẾ TOÁN

ThS. NGUYỄN TUẤN DUY - Công ty Thẩm định giá và Đại lý thuế Việt Nam

Giá gốc là mô hình tính giá truyền thống trong suốt tiến trình phát triển của kế toán. Trong những năm gần đây, cùng với những biến chuyển cơ bản trong môi trường kinh tế, tài chính toàn cầu, các lý thuyết kế toán mới xuất hiện để xuất các cơ sở tính giá khác thay thế cho giá gốc như: Giá hiện hành, giá đầu ra, giá trị hợp lý... Điều này khiến cho mô hình giá gốc đứng trước những thách thức rất lớn trong việc giữ vị trí là cơ sở tính giá cơ bản nhất của kế toán. Tuy nhiên, một thực tế khó có thể phủ nhận là trong khuôn khổ các quy định về kế toán các nước hiện nay, giá gốc vẫn là cơ sở tính giá cơ bản để tính giá các đối tượng kế toán. Bài viết sẽ cho chúng ta thấy rõ điều này.

• Từ khóa: Mô hình, giá gốc, kế toán, kinh tế.

Giá gốc trong tiến trình phát triển của kế toán

Giá gốc được các nhà nghiên cứu thừa nhận là cơ sở tính giá truyền thống trong suốt tiến trình phát triển của kế toán hiện đại. Ban đầu, khi các lý thuyết kế toán chưa hình thành một cách có hệ thống, sử dụng giá gốc đã trở thành thông lệ kế toán phổ biến trong thực tiễn kế toán từ thế kỷ XII đến thế kỷ XVIII.

Trong giai đoạn từ thế kỷ thứ XIX, khi các quy định về kế toán hình thành ở các nước châu Âu như ở Anh, Đức, Pháp, giá gốc cũng là nguyên tắc tính giá được đề cập trong các quy định về kế toán. Tuy nhiên, trong các quy định này, giá gốc không phải là cơ sở tính giá duy nhất có thể áp dụng. Cũng trong giai đoạn này, các quy định về kế toán của Mỹ cũng được hình thành, trong đó không có quy định bắt buộc phải sử dụng cơ sở tính giá cụ thể nào. Do các quy định của pháp luật chưa cụ thể, nên thực tiễn kế toán thời kỳ này cũng rất đa dạng xét về góc độ cơ sở tính giá. Sự lạm dụng cơ sở tính giá hiện hành được cho là một trong những nguyên nhân gây ra các cuộc khủng hoảng kinh tế trong giai đoạn này, nổi bật là cuộc khủng hoảng và suy thoái kinh tế năm 1929 - 1933. Hệ quả là giá gốc trở thành cơ sở giá cao nhất mà các tài sản được đánh giá để trình bày trên báo cáo tài chính (BCTC).

Cũng trong những năm đầu của thế kỷ XX, các lý thuyết kế toán đã được nghiên cứu một cách có hệ thống, trong đó, nhiều lý thuyết luận giải và ủng hộ sử dụng giá gốc trong kế toán. Tiêu biểu cho các học giả thời kỳ này với những nghiên cứu ủng hộ giá gốc là Giáo sư W.A Paton và A.C Littleton với các tác phẩm "Giới thiệu chuẩn mực kế toán doanh

ng nghiệp (DN)" năm 1940 và các tác phẩm khác như "Lý thuyết kế toán" ...

Bên cạnh các nghiên cứu mang tính học thuật của các học giả về kế toán ủng hộ giá gốc, các tổ chức lập quy về kế toán cũng đề cập đến giá gốc là cơ sở tính giá cơ bản trong các quy định về kế toán.

Cơ sở lý thuyết của mô hình giá gốc

Giá gốc trong kế toán đã có một tiến trình phát triển khá dài cùng với sự phát triển của thông lệ, lý thuyết và khuôn khổ các quy định về kế toán. Trong tiến trình đó, các cơ sở lý thuyết của việc sử dụng giá gốc trong kế toán được hình thành, củng cố và trở thành nền tảng lý luận cho mô hình giá gốc trong kế toán:

Lý luận về mục tiêu của thông tin tài chính

Các nhà nghiên cứu ủng hộ việc sử dụng giá gốc trong kế toán đều phát triển các quan điểm của mình về mục tiêu cung cấp thông tin tài chính là nhằm giúp các chủ sở hữu/chủ nợ đánh giá trách nhiệm quản lý, trách nhiệm giải trình của những người điều hành DN trong việc sử dụng các nguồn lực mà họ được giao. Với quan điểm này, vấn đề mà những người sử dụng thông tin quan tâm là số vốn đầu tư vào các tài sản đã biến động và tạo ra lợi ích như thế nào. Xét theo góc độ này, việc sử dụng giá gốc trong kế toán hoàn toàn đáp ứng được mục tiêu cung cấp thông tin tài chính.

Lý thuyết về sự chuyển dịch giá trị

Các nhà kinh tế học thường tiếp cận chi phí theo



khái niệm chi phí cơ hội. Tuy nhiên, giá gốc lại dựa trên chi phí thực tế. Các nhà nghiên cứu lý thuyết kế toán cho rằng, cơ sở lý luận cho việc đo lường giá trị theo chi phí thực tế là lý thuyết về sự chuyển dịch giá trị. Theo lý thuyết này, giá trị của hàng hóa được hình thành bao gồm, hao phí về lao động vật hóa lao động sống và các dịch vụ khác để tạo ra hàng hóa. Trong quá trình sản xuất, giá trị của vật tư, tài sản và lao động chuyển dịch vào giá trị của hàng hóa mới tạo ra. Nhiệm vụ của kế toán là phản ánh các dòng chi phí trong quá trình hoạt động của DN.

Quan điểm về lợi nhuận và bảo toàn vốn

Những học giả ủng hộ việc sử dụng giá gốc trong kế toán cho rằng, lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí. Trong đó, doanh thu và chi phí phản ánh thành quả đạt được từ các nỗ lực sử dụng các nguồn lực trong kinh doanh. Nhìn từ góc độ các chủ sở hữu, lợi nhuận được tạo ra từ số vốn ban đầu họ bỏ vào kinh doanh. Nói cách khác, lợi nhuận thu được sau khi số vốn tiền tệ họ bỏ ra ban đầu đã được bảo toàn. Quan điểm bảo toàn vốn danh nghĩa chính là cơ sở cho việc sử dụng rộng rãi giá gốc trong kế toán.

Các giả định cơ bản của mô hình giá gốc

Mô hình giá gốc trong kế toán dựa trên các giả định cơ bản. Các giả định này là cơ sở lý thuyết quan trọng luận giải tính hợp lý của việc sử dụng giá gốc trong mối quan hệ với các cơ sở tính giá khác.

- Giả định hoạt động liên tục: Giả định hoạt động liên tục cho rằng, đơn vị kế toán sẽ hoạt động một cách bình thường trong tương lai lâu dài, không xác định. Với giả định đó, vấn đề bán, tái đầu tư các tài sản hoặc các khoản nợ của DN không được đặt ra một cách thường xuyên. Vì vậy, không cần thiết phải sử dụng giá thị trường để đo lường giá trị của các đối tượng này. Trong điều kiện đó, giá gốc là cơ sở tính giá phù hợp, đáng tin cậy hơn.

- Giả định đơn vị tiền tệ ổn định: Để làm tiền đề cho việc sử dụng giá gốc trong kế toán, đơn vị tiền tệ được giả định là có giá trị ổn định. Tức là yếu tố lạm phát và lãi suất trong nền kinh tế ảnh hưởng không trọng yếu đến việc sử dụng thông tin tài chính. Giả định này đảm bảo thông tin tài chính trên cơ sở giá gốc vẫn phản ánh hợp lý tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của DN, không có sự khác biệt lớn so với các cơ sở tính giá khác.

Nội dung của mô hình giá gốc

Nội dung cơ bản của mô hình giá gốc bao gồm:

(i) Sử dụng giá gốc là cơ sở tính giá để ghi nhận

ban đầu các yếu tố của BCTC;

(ii) Các phương án sử dụng giá gốc sau ghi nhận ban đầu;

(iii) Ghi nhận ảnh hưởng của việc sử dụng giá gốc đến doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh. Các đối tượng tính giá của kế toán bao gồm tất cả các yếu tố của BCTC, tuy nhiên, do mối quan hệ định lượng giữa các yếu tố này, việc áp dụng mô hình giá gốc chủ yếu được xem xét đối với tài sản và nợ phải trả.

- Giá gốc của tài sản: Giá gốc của tài sản là toàn bộ các chi phí mà đơn vị thực tế đã chi ra cho việc hình thành tài sản. Tài sản trong đơn vị kế toán gồm nhiều loại, được hình thành theo những cách thức khác nhau, do vậy các yếu tố cụ thể cấu thành giá gốc của tài sản trong từng trường hợp cũng rất đa dạng. Khuôn khổ quy định về kế toán của các tổ chức lập quy ở các nước đều ban hành những hướng dẫn trong việc xác định giá gốc của các tài sản chủ yếu gồm: Hàng tồn kho, tài sản cố định các loại, các khoản đầu tư tài chính...

- Giá gốc của nợ phải trả: Giá gốc của khoản nợ phải trả được ghi nhận theo số tiền hoặc tương đương tiền mà đơn vị phải thanh toán, khi khoản nợ phải trả đến hạn. Đối với các khoản nợ phải trả không kèm lãi suất, giá gốc của nợ phải trả là số tiền danh nghĩa sẽ phải thanh toán trong tương lai. Đối với khoản nợ phải trả có kèm theo lãi suất, giá gốc nợ phải trả là giá trị hiện tại của dòng tiền sẽ chi trả trong tương lai, để thanh toán khoản nợ.

- Giá gốc sau ghi nhận ban đầu: Một khía cạnh cơ bản của mô hình giá gốc là sau ghi nhận ban đầu, giá gốc của các yếu tố trên BCTC không được điều chỉnh theo diễn biến của thị trường hoặc các yếu tố khác. Tuy nhiên, do đặc điểm vận động giá trị của tài sản, nợ phải trả, và sự chi phối của các nguyên tắc kế toán, giá gốc của các khoản mục này có thể được trình bày và ghi nhận theo các phương án cụ thể như: Ghi nhận theo giá gốc ban đầu; ghi nhận theo giá gốc ban đầu có khấu hao và ghi nhận theo giá gốc được phân bổ.

Đánh giá về mô hình giá gốc

Những tranh luận về mô hình giá gốc trong kế toán là một trong những vấn đề lý luận cơ bản nhất trong sự phát triển lý thuyết kế toán xuyên suốt thế kỷ XX.

Các quan điểm ủng hộ giá gốc

Giá gốc là một cơ sở định giá truyền thống trong suốt chiều dài lịch sử phát triển của kế toán. Các nhà nghiên cứu lý thuyết kế toán ủng hộ việc sử dụng giá gốc đưa ra các lập luận chủ yếu sau đây:

Tính thích hợp của thông tin trên cơ sở giá gốc:

Giáo sư Iriji (1967) lập luận, giá gốc ảnh hưởng tới quyết định đánh giá và lựa chọn. Để ra quyết định, nhà quản trị cần thông tin về chất lượng hoạt động trong quá khứ của DN. Giá gốc trực tiếp liên quan đến các quyết định trong quá khứ. Trong quá trình ra quyết định dự báo về giá cả trong tương lai là cần thiết. Khi đó, thông tin trên cơ sở giá gốc là cơ sở cho các dự báo này.

- Về tính tin cậy của thông tin: Giá gốc được xác định dựa trên các giao dịch có thực. Do vậy, các số liệu đưa BCTC có cơ sở đảm bảo về độ tin cậy. Trong mối quan hệ với các loại giá khác có thể sử dụng trong kế toán giá gốc ít chú quan hơn giá hiện hành, hoặc giá đầu ra. Đề cập đến giá hiện hành Littleton cho rằng, "Các loại giá này nằm ngoài phạm vi quyết định và các ghi chép của DN". Mauze đặt vấn đề nghi vấn về tính tin cậy của việc xác định giá trị hiện hành trong kế toán.

- Các nghiên cứu thực nghiệm ủng hộ giá gốc: Bên cạnh các quan điểm ủng hộ giá gốc như đã phân tích, các nhà nghiên cứu còn cho rằng, không có đủ bằng chứng thực nghiệm để phủ nhận kế toán trên cơ sở giá gốc. Các nghiên cứu này đều được thực hiện trên cơ sở hệ thống BCTC lập theo giá gốc ở Mỹ trong thập kỷ 1950 đến 1980. Trong một nghiên cứu thực nghiệm của Rashad Adel - Khalik (1983) đối với hơn 700 nhà quản lý và chuyên gia ngân hàng cho thấy, BCTC lập trên cơ sở giá gốc đã đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản lý và ngân hàng. Họ đều cho rằng, không cần thiết bổ sung thêm thông tin về các cơ sở giá khác cho BCTC.

Các quan điểm phê phán giá gốc

Bên cạnh các quan điểm ủng hộ việc sử dụng giá gốc như là cơ sở định giá chủ yếu trong kế toán, nhiều nhà nghiên cứu lý thuyết kế toán cũng đã đưa ra các lập luận phê phán việc sử dụng giá gốc và đề xuất thay thế giá gốc, bởi các cơ sở định giá khác phù hợp hơn.

Các nghiên cứu phê phán giá gốc được đề cập nhiều từ sau thập kỷ 1960, khi quan điểm về mục tiêu của thông tin tài chính có sự thay đổi. Những học giả phê phán mô hình giá gốc cho rằng, kế toán theo giá gốc nhấn mạnh việc cung cấp thông tin nhằm đánh giá trách nhiệm quản lý. Tuy nhiên, chính việc sử dụng giá gốc đã làm chi tiêu lợi nhuận được xác định một cách danh nghĩa dựa trên thước đo tiền tệ ổn định vốn không tồn tại trên thực tế, đã làm sai lệch kết quả đánh giá này.

Edward và Bell (1961) lập luận, cho dù các quyết định trong quá khứ là đúng hay sai, thì các diễn biến trên thị trường đều cần được nắm bắt và công bố.

Do vậy, các biến động về giá cả cần phải được phản ánh trong BCTC. Edward và Bell cho rằng, đánh giá đúng các quyết định trong quá khứ phải gắn với lợi nhuận trong một kỳ cụ thể trong mối quan hệ với các khoản gia tăng giá trị, do biến động giá tài sản theo thị trường.

Một trong những cơ sở của việc sử dụng giá gốc là giá định hoạt động liên tục. Tuy nhiên, Sterling (1973) phản bác lại quan điểm này với lập luận cho rằng, một tỷ lệ cao các DN gặp khó khăn trong hoạt động cho thấy, giá định hoạt động liên tục là không thực tế. Không có DN nào là hoạt động không xác định trong tương lai. Tất cả các DN đều phải ngừng hoạt động. Vì vậy, sẽ hợp lý hơn nếu đưa ra giá định ngừng hoạt động thay vì giá định hoạt động liên tục.

Kế toán trên cơ sở giá gốc đặt trọng tâm vào việc xác định xem một khoản chi phí sẽ được trừ vào doanh thu hiện tại (ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh), hay được chuyển sang tương lai (ghi nhận trên bảng cân đối kế toán). Vấn đề này bị chi phối bởi nguyên tắc phù hợp. Nhiều học giả nghiên cứu cho rằng, trong hầu hết các trường hợp ghi nhận doanh thu và chi phí một cách phù hợp là không khả thi trong thực tiễn.

Kết luận

Giá gốc là mô hình tính giá truyền thống trong suốt tiến trình phát triển của kế toán. Trong những năm gần đây, cùng với những biến chuyển cơ bản trong môi trường kinh tế, tài chính toàn cầu, các lý thuyết kế toán mới xuất hiện đề xuất các cơ sở tính giá khác thay thế cho giá gốc như: giá hiện hành, giá đầu ra, giá trị hợp lý... Mô hình giá gốc đang đứng trước những thách thức rất lớn trong việc giữ vị trí là cơ sở tính giá cơ bản nhất của kế toán. Nhiều học giả cho rằng, thời của kế toán trên cơ sở giá gốc đã qua, song có một thực tế khó có thể phủ nhận là trong khuôn khổ các quy định về kế toán các nước hiện nay, giá gốc vẫn là cơ sở tính giá cơ bản, để tính giá các đối tượng kế toán. Với ảnh hưởng của các cuộc khủng hoảng tài chính gần đây, chắc chắn tiến trình sử dụng các cơ sở tính giá khác thay thế cho giá gốc sẽ còn một chặng đường dài.

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2005), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính;
2. Học viện Tài chính (2014), *Nguyên lý kế toán*, NXB Tài chính;
3. Y. Ijiri (1967), *The foundation of Accounting Measurement*, NXB Prentice Hall;
4. Sterling Robert (1971.), *Asset valuation and Income determination*;
5. W.Paton (1922), *Accounting theories, With special reference to the corporate enterprise*, Ronald Press Co.