



# NGUYÊN TẮC GIÁ TRỊ HỢP LÝ THEO LUẬT KẾ TOÁN: LÝ LUẬN VÀ ĐỊNH HƯỚNG ÁP DỤNG Ở VIỆT NAM

PGS., TS. NGÔ THỊ THU HỒNG, TS. BÙI THỊ HẰNG

*Luật Kế toán số 03/2003/QH11 được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003 và có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2004 đã tạo hành lang pháp lý cho lĩnh vực kế toán. Trải qua hơn 13 năm triển khai thực hiện, bên cạnh những đóng góp tích cực cho nền kinh tế, Luật cũng đã bộc lộ một số hạn chế cần sửa đổi để đáp ứng yêu cầu đổi mới mạnh mẽ và hội nhập sâu rộng của nền kinh tế. Việc ban hành và sửa đổi, bổ sung Luật Kế toán Việt Nam trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế là rất thiết thực và có ý nghĩa khoa học. Trong các nội dung sửa đổi, có nội dung quan trọng được bổ sung đó là quy định giá trị hợp lý.*

Từ khóa: Kế toán, Luật kế toán, giá trị hợp lý, doanh nghiệp, tài chính

## Giá trị hợp lý và việc sử dụng giá trị hợp lý ở Việt Nam

Theo Luật Kế toán Việt Nam số 88/2015/QH13 đã được Quốc hội thông qua ngày 20/11/2015, giá trị hợp lý là giá trị được xác định phù hợp với giá thị trường, có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc chuyển nhượng một khoản nợ phải trả tại thời điểm xác định giá trị.

Ở Việt Nam, giá trị hợp lý được đề cập đến từ hơn 10 năm nay. Đầu tiên được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán 14 (VAS14) - Doanh thu và thu nhập khác: Giá trị hợp lý là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong trao đổi ngang giá. Giá trị hợp lý được sử dụng chủ yếu trong ghi nhận ban đầu, chẳng hạn ghi nhận ban đầu của tài sản cố định, doanh thu, thu nhập khác, ghi nhận ban đầu và báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, xác định giá phí hợp nhất kinh doanh.

Với phương pháp xác định giá trị hợp lý, ngoại trừ đoạn 24 của Chuẩn mực kế toán số 04 (VAS 04) - Tài sản cố định vô hình và Thông tư số 21/2006/TT- BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính có hướng dẫn việc xác định giá trị hợp lý trong xác định giá phí hợp nhất kinh doanh, đến nay chưa có hướng dẫn chính thức và thống nhất về phương pháp xác định giá trị hợp lý trong kế toán. Ngoài ra, giá trị hợp lý cũng được đề cập đến ở Chuẩn mực số 03 - Kế toán tài sản cố định hữu hình; Chuẩn mực chung số 01; Chuẩn mực số 06 - Thuê tài sản; chuẩn mực số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái; Chuẩn mực số 5- Bất động sản đầu tư.

Có thể thấy, Việt Nam đã từng bước được cập nhật theo phương pháp giá trị hợp lý, kết hợp kế toán theo giá gốc và đánh giá lại phù hợp với đặc điểm của

từng loại tài sản và thời điểm lập báo cáo tài chính. Bên cạnh đó, trong kế toán, giá gốc được quy định là một nguyên tắc cơ bản, vì thế vai trò của giá trị hợp lý còn khá mờ nhạt. Giá trị hợp lý và việc sử dụng giá trị hợp lý đã có bước khởi đầu nhất định nhưng vẫn chưa thật sự được áp dụng chính thức trong kế toán, chưa có một định hướng rõ ràng về việc sử dụng giá trị hợp lý mặc dù giá trị hợp lý hiện nay đã được đưa vào Luật Kế toán số 88/2015/QH13. Trong hệ thống kế toán Việt Nam chưa sử dụng giá trị hợp lý để trình bày các khoản mục sau ghi nhận ban đầu, do đó chưa đạt được mục đích ghi nhận và trình bày các khoản mục trên báo cáo theo những thay đổi của thị trường.

## Quan điểm về giá trị hợp lý trên thế giới

Trên thế giới, giá trị hợp lý bắt đầu trở thành một cơ sở tính giá trong kế toán từ cuối những năm 1990, điều này được thể hiện qua các chuẩn mực kế toán quốc tế. Trải qua thời gian, khái niệm cũng như việc đo lường giá trị hợp lý được hoàn thiện rõ ràng và cụ thể hơn.

Trước khi các chuẩn mực kế toán về giá trị hợp lý được ban hành, định nghĩa giá trị hợp lý được đề cập trong các chuẩn mực kế toán cụ thể của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế - IASB. Theo chuẩn mực kế toán quốc tế về Bất động sản đầu tư IAS 40, giá trị hợp lý là mức giá mà một tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong một giao dịch hoàn toàn ngang giá.

Theo Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Mỹ (FASB), giá trị hợp lý được định nghĩa trong chuẩn mực kế toán FAS 157 ban hành năm 2006: Giá trị hợp lý là mức giá có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc phải trả khi thanh toán một khoản nợ trong một giao



dịch bình thường giữa các bên tham gia thị trường tại ngày định giá.

Giá trị hợp lý rất cần thiết trên cả phương diện quốc tế và với tất cả các nước vì các chuẩn mực kế toán quốc tế yêu cầu hoặc cho phép doanh nghiệp (DN) xác định hoặc trình bày giá trị hợp lý về tài sản/nợ phải trả hoặc các công cụ vốn của DN. Tuy nhiên, do các chuẩn mực này đã ban hành từ lâu nên các yêu cầu về xác định giá trị hợp lý cũng như trình bày thông tin về việc xác định giá trị hợp lý chưa nhất quán. Trong nhiều trường hợp, chuẩn mực kế toán quốc tế không nêu rõ mục tiêu xác định cũng như trình bày giá trị hợp lý. Theo đó, một số chuẩn mực kế toán được ban hành đã đưa ra các hướng dẫn chưa đầy đủ về cách xác định giá trị hợp lý, trong khi đó một số chuẩn mực khác có hướng dẫn chi tiết nhưng lại không nhất quán. Chính vì vậy, Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 13 - IFRS 13 - Xác định giá trị hợp lý ra đời và có hiệu lực từ ngày 1/1/2013 để khắc phục, hạn chế sự không nhất quán của các chuẩn mực khác.

**Ở Việt Nam, trong kế toán, giá gốc được quy định là một nguyên tắc cơ bản, vì thế vai trò của giá trị hợp lý còn khá mờ nhạt. Giá trị hợp lý và việc sử dụng giá trị hợp lý đã có bước khởi đầu nhất định nhưng vẫn chưa thật sự được áp dụng chính thức trong kế toán.**

Theo IFRS 13, giá trị hợp lý là giá sẽ nhận được khi bán một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả trong một giao dịch thị trường có trật tự giữa các thành phần tham gia thị trường tại ngày đo lường. Khái niệm giá trị hợp lý trong chuẩn mực này nhấn mạnh giá trị hợp lý được xác định trên cơ sở giá thị trường, không phải theo DN. Khi xác định giá trị hợp lý, DN sử dụng giả định mà các bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả theo điều kiện thị trường, bao gồm các giả định về rủi ro. Do đó, việc DN có ý định nắm giữ một tài sản hay chuyển trả hoặc hoàn tất một khoản nợ phải trả không có liên quan đến việc xác định giá trị hợp lý của DN đó.

IFRS quy định khi xác định giá trị hợp lý, DN phải xác định rõ:

- Tài sản nợ phải trả cần xác định giá trị hợp lý;
- Đối với tài sản phi tài chính, cần tần suất sử dụng tài sản cao nhất và tốt nhất đối với tài sản và tài sản đó có được sử dụng chung với các tài sản khác không hay được sử dụng độc lập;
- Thị trường giao dịch tự nguyện đối với tài sản hay nợ phải trả;
- Kỹ thuật định giá phù hợp trong việc xác định giá trị hợp lý. Kỹ thuật định giá cần tối đa hoá việc sử

dụng các yếu tố đầu vào có liên quan quan sát được và tối thiểu hoá các yếu tố đầu vào không quan sát được. Các yếu tố đầu vào này cần phải nhất quán với các yếu tố mà bên tham gia thị trường sử dụng khi định giá tài sản hoặc nợ phải trả.

IFRS 13 cũng đưa ra 3 cấp độ xác định giá trị hợp lý, bao gồm:

- Cấp độ 1: Các dữ liệu tham chiếu là giá niêm yết của các tài sản hay nợ phải trả đồng nhất trong các thị trường hoạt động mà tổ chức có thể thu thập tại ngày đo lường;

- Cấp độ 2: Các dữ liệu tham chiếu có thể thu thập cho tài sản hay nợ phải trả, trực tiếp (giá thị trường) hay gián tiếp (xuất phát từ giá thị trường), khác giá niêm yết của cấp độ 1;

- Cấp độ 3: Dữ liệu tham chiếu không sẵn có tại ngày đo lường, DN phát triển các dữ liệu tham chiếu bằng cách sử dụng các thông tin tốt nhất đã có, mà có thể bao gồm dữ liệu riêng của DN.

Như vậy, IFRS 13 đã phát triển nhất quán và giảm thiểu độ phức tạp bằng cách cung cấp, một định nghĩa chính thức về giá trị hợp lý, thống nhất phương pháp đo lường giá trị hợp lý và yêu cầu công bố thông tin để sử dụng trong hệ thống chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế.

Mục tiêu chủ yếu của báo cáo tài chính là nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng. Nhìn từ góc độ này, báo cáo tài chính cần cung cấp các thông tin về quá khứ, hiện tại và tương lai. Vì vậy, sự kết hợp giữa các loại giá sử dụng trên báo cáo tài chính nhằm mục tiêu cung cấp thông tin đầy đủ và đa dạng, đáp ứng yêu cầu thông tin của người sử dụng, dẫn tới sự ra đời của phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý.

### **Định hướng áp dụng ở Việt Nam**

Hiện nay, trong dư luận nổi lên hai luồng quan điểm. Một luồng ủng hộ giá trị hợp lý và một luồng phản biện giá trị hợp lý.

Các quan điểm ủng hộ giá trị hợp lý trong kế toán đề cập đến cơ sở lý luận và thực tiễn cho thấy, giá trị hợp lý là cơ sở tính giá phù hợp nhất trong điều kiện hiện nay - giai đoạn của sự phát triển, giai đoạn của công nghệ thông tin, giai đoạn của hội nhập kinh tế. Các nhà đầu tư, các chủ thể kinh tế luôn muốn nắm bắt và cập nhật những thông tin tài chính chính xác nhất, nhanh nhất và phù hợp nhất với hiện tại, được tiếp cận trên cơ sở thị trường. Chính vì vậy, mục tiêu của thông tin kế toán tài chính đã được xác lập khá rõ, đáp ứng yêu cầu ra quyết định kinh tế của các chủ thể có lợi ích liên quan. Theo đó, các chủ thể đặt trọng tâm vào dự báo dòng tiền tương lai của DN. Thông tin trên cơ sở giá trị hợp lý được chứng minh là thích hợp



cho việc ra quyết định trên cơ sở dự báo về dòng tiền tương lai của DN. Các cơ sở tính giá khác như giá gốc và giá hiện hành... đều có tính cá biệt, đều chịu ảnh hưởng của các điều kiện cụ thể của DN nhưng giá trị hợp lý chịu ảnh hưởng của thị trường, vì vậy với các tài sản tương tự được phản ánh bởi các DN khác nhau trên cùng thị trường thì giá trị hợp lý được xác định như nhau. Do đó, kế toán theo giá trị hợp lý đảm bảo tính thích hợp, khách quan, trung thực, so sánh.

Quan điểm không ủng hộ giá trị hợp lý lại cho rằng, tính tin cậy của thông tin đặc biệt là trong trường hợp không có dữ liệu quan sát trực tiếp về giá cả của thị trường để xác định giá trị hợp lý. Tính chủ quan và thiếu độ tin cậy về việc đo lường giá trị hợp lý có nguy cơ cao khi thực hiện các điều chỉnh trên cơ sở xét đoán và giá định của đơn vị báo cáo. Mặt khác, cơ sở pháp lý và những chi phí bỏ ra để xác định giá trị hợp lý ở những nước đang phát triển là rất khó khăn. Nếu các DN đều niêm yết trên thị trường chứng khoán thì tính khả thi cao bởi vì cách tiếp cận và kỹ thuật xác định giá trị hợp lý khi áp dụng đối với công cụ tài chính.

Tuy nhiên, trên thực tế các khoản mục này chiếm một tỷ trọng không cao trên báo cáo tài chính của DN, đặc biệt là các DN phi tài chính. Đối với các nước đang phát triển như Việt Nam và các nước mới nổi thì chưa thật phù hợp. Quan điểm không ủng hộ giá trị hợp lý đã đưa ra những hệ quả do áp dụng giá trị hợp lý ở các thị trường tài chính lớn như Mỹ và Liên minh châu Âu là một nguyên nhân gây ra các cuộc khủng hoảng kinh tế. Đặc biệt, trong trường hợp hoạt động của thị trường không hiệu quả, có thể dẫn đến thông tin tài chính bị “bóp méo” ảnh hưởng tiêu cực đến các quyết định của người sử dụng thông tin.

Theo xu hướng phát triển chung của thế giới thì giá trị hợp lý rất thiết thực và nên áp dụng. Bởi trong thời đại khoa học kỹ thuật phát triển, môi trường kinh doanh luôn thay đổi và vấn đề lạm phát là tất yếu, thông tin về giá trị tài sản trên báo cáo tài chính nếu chỉ trình bày theo giá gốc sẽ không thích hợp đối với các đối tượng sử dụng thông tin. Trong bối cảnh đó, nhiều hệ thống định giá khác nhau đã hình thành và có tác động nhất định tới thực tiễn kế toán. Tuy nhiên, các hệ thống này vẫn chưa thuyết phục hoàn toàn được xã hội và các tổ chức lập quy. Trên cơ sở kế thừa các phương pháp kế toán trước đó, kế toán theo giá trị hợp lý đang là xu hướng phát triển trong những năm tới.

Để đảm bảo hệ thống kế toán Việt Nam có sự hài hòa và tương thích với hệ thống kế toán các nước, tất yếu phải nghiên cứu, sử dụng các cơ sở tính giá khác ngoài giá gốc, trong đó có giá trị hợp lý. Việc sử dụng giá trị hợp lý phù hợp với chuẩn mực và thông lệ quốc


tế không những đáp ứng yêu cầu hội nhập, các tiêu chuẩn đánh giá của quốc tế mà còn đảm bảo tính đồng bộ của hệ thống kế toán. Theo đó, hệ thống khung pháp lý về kế toán của Việt Nam cần hoàn thiện theo hướng sau:

- Việt Nam cần quy định cụ thể cơ quan chịu trách nhiệm ban hành các quy định về nguyên tắc, tiêu chí, điều kiện để xác định các loại tài sản được đưa vào danh mục tài sản được điều chỉnh theo giá trị hợp lý, cơ sở xác định giá trị hợp lý; phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý...

- Trên cơ sở Luật Kế toán mới ban hành, các cơ quan có trách nhiệm cần ban hành hướng dẫn áp dụng giá trị hợp lý, chuẩn hoá các định nghĩa giá trị hợp lý, nguyên tắc, tiêu chí, điều kiện để xác định các loại tài sản được đưa vào danh mục tài sản được điều chỉnh theo giá trị hợp lý, cơ sở xác định giá trị hợp lý, phương pháp kế toán theo giá trị hợp lý, những nội dung, phạm vi các thông tin cần công bố trên báo cáo tài chính. Những hướng dẫn và giải pháp này sẽ là cơ sở quan trọng để từng bước tạo lập hành lang pháp lý cho việc áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán, trước khi có một chuẩn mực chính thức về đo lường giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam.

- Việt Nam cần bổ sung, cập nhật, nội dung các chuẩn mực kế toán hiện hành có liên quan đến giá trị hợp lý, đặc biệt là các chuẩn mực liên quan đến những tài sản nhạy cảm theo sự biến động thị trường như các loại chứng khoán đầu tư, các tài sản tài chính khác.

- Bên cạnh việc bổ sung, cập nhật các chuẩn mực kế toán đã ban hành phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế, trong những năm tiếp theo, Việt Nam cần tiếp tục và hoàn thiện việc ban hành các chuẩn mực còn thiếu, đặc biệt là cần ban hành chuẩn mực đo lường giá trị hợp lý phù hợp với điều kiện áp dụng Giá trị hợp lý theo IFRS 13.

- Từng bước hoàn chỉnh một hệ thống thị trường hoạt động; đồng bộ và minh bạch hóa hành lang pháp lý về kinh doanh. Thị trường hàng hóa và thị trường tài chính Việt Nam phải được xây dựng ngày càng “hoạt động” để đáp ứng nhu cầu tìm kiếm các dữ liệu tham chiếu trong đo lường giá trị hợp lý. 

#### Tài liệu tham khảo:

1. Luật Kế toán Việt Nam năm 2003 và Luật Kế toán Việt Nam năm 2015;
2. Bộ Tài chính, Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam;
3. Bộ Tài chính, Thông tư số 200/2014/TT-BTC về chế độ kế toán DN ngày 22/12/2014;
4. GS.,TS. Ngô Thế Chi; TS. Trương Thị Thủy - Kế toán Tài chính – NXB Tài chính 2010;
4. PGS., TS. Mai Ngọc Anh; TS. Lưu Đức Tuyên; PGS.,TS. Nguyễn Vũ Việt - Một số chuyên đề về lý thuyết kế toán - NXB Tài chính năm 2014;
5. IFRS 13 - Xác định giá trị hợp lý.