

Hướng thay đổi Chuẩn mực kế toán Việt Nam: Nhìn từ Dự thảo Chuẩn mực chung “Khuôn khổ của việc lập, trình bày báo cáo tài chính”

Phạm Hoài Hương*

Ngày nhận: 29/10/2014

Ngày nhận báo sửa: 20/11/2014

Ngày duyệt đăng: 01/12/2014

Tóm tắt:

Bộ Tài chính đang trong quá trình soạn thảo lại Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) nhằm rút ngắn khoảng cách với Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IAS/IFRS), góp phần thúc đẩy sự hội nhập với nền kinh tế thế giới, đặc biệt là thị trường vốn. Đến thời điểm hiện tại Bộ Tài chính đã công bố dự thảo của 8 chuẩn mực kế toán bao gồm cả Chuẩn mực chung “Khuôn khổ của việc lập, trình bày báo cáo tài chính”. Dự thảo chuẩn mực chung đã có những thay đổi quan trọng về mục đích của báo cáo tài chính, các đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính hữu ích và các quan điểm về vốn và bảo toàn vốn. Bài viết nhằm phân tích những điểm mới của dự thảo Chuẩn mực chung, dẫn đến những thay đổi của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam trong tương lai.

Từ khóa: Chuẩn mực chung; Dự thảo chuẩn mực kế toán Việt Nam; Khuôn khổ của việc lập, trình bày báo cáo tài chính.

Future changes in Vietnamese accounting standards: An analysis of the proposed general standard “Framework for preparation and presentation of financial statements

Abstract

The Vietnamese Ministry of Finance (MOF) is undertaking a project of recomposing Vietnamese accounting standards (VAS) to narrow the gap between VAS and international accounting standards (IAS/IFRS). This would help to integrate Vietnamese economy into the World economy, especially for the capital market. At present time, the MOF has exposed the drafts of eight accounting standards including the General Standard “Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements”. The exposure draft of the General Standard reflects significant changes in objective of financial statements, characteristics of useful financial information, and concepts of capital and capital maintenance. This paper is to analyse new points in the proposed framework for preparation and presentation of financial statements leading to future changes in VAS.

Key words: General standard; Framework for preparation and presentation of financial statements, VAS exposure draft.

1. Giới thiệu

Trong giai đoạn 2001-2005, Việt Nam ban hành 26 chuẩn mực kế toán (VAS) chủ yếu là dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế tương đương được ban hành đến năm 2003 (IAS Plus, 2009). Tuy nhiên, từ khi ban hành lần đầu tiên cho đến thời điểm hiện tại VAS không hề cập nhật những sửa đổi của IAS và IFRS mới được ban hành; dẫn đến sự khác biệt giữa VAS và IAS/IFRS ngày càng gia tăng. Theo nghiên cứu của Phạm, Tower và Scully (2011), mức độ hài hòa của VAS so với IAS/IFRS tại thời điểm VAS được ban hành là 85%, nhưng so với IAS/IFRS 2010 thì mức độ hài hòa chỉ còn 66%.

Đứng trước nhu cầu thúc đẩy quá trình hội nhập kinh tế của Việt Nam, đặc biệt là cần thiết phải chuẩn hóa các quy định về kế toán trên thị trường vốn, đáp ứng các quy định và thông lệ quốc tế, Bộ Tài chính đang trong quá trình soạn thảo lại các chuẩn mực kế toán Việt Nam theo hướng tiếp cận với các Chuẩn mực Kế toán Quốc tế hiện hành. Đến thời điểm hiện tại Bộ Tài chính đã công bố dự thảo của 8 chuẩn mực kế toán bao gồm cả Chuẩn mực chung “Khôn khổ của việc lập, trình bày báo cáo tài chính”. Mục đích của “Khôn khổ của việc lập, trình bày báo cáo tài chính” là thiết lập một khuôn khổ logic và nhất quán cho các chuẩn mực kế toán cụ thể (Wells, 2011). Theo đó, Chuẩn mực chung qui định mục đích của báo cáo tài chính, các khái niệm, nguyên tắc làm nền tảng cho việc soạn thảo các chuẩn mực kế toán. Bài viết này nhằm phân tích những thay đổi căn bản của dự thảo Chuẩn mực chung, từ đó nhận diện hướng thay đổi của chuẩn mực kế toán Việt Nam trong tương lai. Các nội dung của dự thảo Chuẩn mực chung được phân tích trong bài viết bao gồm:

- Mục đích của báo cáo tài chính;
- Các đặc điểm định tính của thông tin tài chính hữu ích;
- Khái niệm về vốn và bảo toàn vốn.

2. Phân tích những thay đổi căn bản của khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính từ dự thảo chuẩn mực chung

2.1. Mục đích của báo cáo tài chính

Mục đích của báo cáo tài chính được trình bày ở Dự thảo Chuẩn mực chung (đoạn 1.2) là “cung cấp thông tin tài chính về đơn vị báo cáo giúp ích

cho các nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng, chủ nợ để ra quyết định về việc cung cấp các nguồn lực cho đơn vị”. Đối tượng sử dụng thông tin báo cáo tài chính của các doanh nghiệp không được đề cập ở VAS 1 “Chuẩn mực chung” được Bộ Tài chính (2002) ban hành nhưng đã được xác định rõ ở dự thảo Chuẩn mực chung; đó là các nhà đầu tư hiện tại cũng như tiềm năng và chủ nợ. Như vậy, hướng soạn thảo các chuẩn mực kế toán Việt Nam trong thời gian tới sẽ nhấn mạnh cung cấp thông tin cho thị trường vốn thay vì nhấn mạnh cung cấp thông tin cho các cơ quan quản lý nhà nước – một đặc thù của kế toán Việt Nam. Đây là sự thay đổi tích cực của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam nhằm thúc đẩy sự phát triển của thị trường chứng khoán Việt Nam theo hướng hội nhập với thị trường vốn quốc tế.

Việc xác định nhóm sử dụng báo cáo tài chính quan trọng nhất giúp cho việc soạn thảo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính có định hướng rõ ràng. Các nhà cung cấp vốn là nhóm có nhu cầu thông tin thiết yếu và cấp thời nhất, do đó nếu báo cáo tài chính đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhóm này thì cũng có thể đáp ứng được phần lớn nhu cầu thông tin của các nhóm sử dụng báo cáo tài chính khác (Henry và Holzmann, 2011). Thông tin mà các nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng cũng như chủ nợ quan tâm là *những thông tin hữu ích cho việc ra quyết định về cung cấp các nguồn lực cho đơn vị báo cáo*. Lợi ích mà nhà đầu tư, các chủ nợ mong muốn thu được phụ thuộc vào việc đánh giá về giá trị, thời gian và triển vọng của các dòng tiền mặt thuần trong tương lai tạo ra từ đơn vị (Dự thảo Chuẩn mực chung, đoạn 1.3). Ngoài ra, thông tin về việc thực hiện trách nhiệm của ban lãnh đạo cũng rất hữu ích cho việc ra quyết định của các nhà đầu tư hiện tại và chủ nợ (Dự thảo Chuẩn mực chung, đoạn 1.4). Như vậy, Chuẩn mực Kế toán Việt Nam sẽ được điều chỉnh theo hướng cung cấp thông tin hữu ích cho việc đánh giá triển vọng về các dòng tiền thuần trong tương lai của đơn vị; và đánh giá việc thực hiện trách nhiệm của ban lãnh đạo. Trên cơ sở đó, dự thảo Chuẩn mực chung qui định các đặc điểm định tính của thông tin tài chính nhằm đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định của nhóm sử dụng báo cáo tài chính mà chuẩn mực kế toán hướng đến.

2.2. Các đặc điểm định tính của thông tin tài chính hữu ích

Các đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính hữu ích được qui định ở dự thảo Chuẩn mực chung là thích hợp và trung thực, cụ thể:

- *Thích hợp*: Thông tin tài chính thích hợp là thông tin có thể tạo ra sự khác biệt trong quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Theo đó, thông tin thích hợp cần phải có giá trị dự đoán, xác thực hoặc cả hai. Thông tin tài chính có giá trị dự đoán nếu có thể được sử dụng để dự đoán kết quả trong tương lai bởi người sử dụng báo cáo tài chính. Trong khi đó, thông tin tài chính có giá trị xác thực nếu cung cấp các thông tin phản hồi về các đánh giá trước đó.

- *Trung thực*: Thông tin trình bày trung thực phải có 3 tính chất là đầy đủ, khách quan, không có sai sót.

+ Trình bày *đầy đủ* thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được bản chất của các sự kiện bao gồm cả các diễn giải cần thiết;

+ *Khách quan* là không thiên vị khi lựa chọn hoặc mô tả các thông tin tài chính. Trình bày khách quan phải đảm bảo trung lập, không chủ trọng, nhấn mạnh hoặc giảm nhẹ cũng như có các thao tác khác làm thay đổi mức độ ảnh hưởng của thông tin tài chính là có lợi hoặc không có lợi cho người sử dụng báo cáo tài chính;

+ *Không có sai sót* là không có sự bỏ sót trong việc mô tả hiện tượng; và quá trình cung cấp các thông tin báo cáo được lựa chọn và áp dụng là không có sai sót. Không sai sót không có nghĩa là hoàn toàn chính xác ở tất cả các khía cạnh.

Thông tin chỉ hữu ích khi đồng thời thích hợp và trung thực. Sự trình bày trung thực một hiện tượng không liên quan hay sự trình bày không trung thực một hiện tượng có liên quan đều không giúp người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra các quyết định đúng đắn. Quy trình áp dụng hiệu quả nhất đối với các đặc điểm định tính cơ bản bao gồm các bước sau: thứ nhất xác định giao dịch kinh tế có tiềm năng hữu ích cho người sử dụng thông tin tài chính của đơn vị báo cáo; thứ hai xác định loại thông tin thích hợp nhất có thể được trình bày trung thực; thứ ba, xác định mức độ sẵn có và thông tin có thể trình bày trung thực được hay không.

Ngoài ra, dự thảo Chuẩn mực chung còn yêu cầu thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính phải *có thể so sánh, kiểm chứng, kịp thời và dễ hiểu*

nhằm nâng cao tính hữu ích của thông tin được trình bày thích hợp và trung thực.

So với VAS 1 “Chuẩn mực chung” được Bộ Tài chính (2002) ban hành, dự thảo Chuẩn mực chung đã có sự thay đổi đáng kể về đặc điểm định tính của thông tin trình bày trên báo cáo tài chính nhằm đạt được sự nhất quán với mục đích của báo cáo tài chính. VAS 1 hiện hành yêu cầu thông tin tài chính phải đảm bảo các đặc tính: trung thực, khách quan, đầy đủ, kịp thời, dễ hiểu, có thể so sánh; và tầm quan trọng của các đặc tính này là ngang nhau. Do VAS 1 hiện hành không xác định nhóm đối tượng chính sử dụng báo cáo tài chính nên chỉ chú trọng đến tính “trung thực” nhưng chưa đặt ra yêu cầu về tính “thích hợp” của thông tin tài chính cung cấp cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính trong việc ra quyết định. Trong khi đó, dự thảo Chuẩn mực chung đưa thêm đặc tính “thích hợp” cùng với “trung thực” là hai đặc tính cơ bản cần phải có đối với thông tin tài chính; trong đó, đặc tính “thích hợp” cần được xem xét trước đặc tính “trung thực”. Nếu như VAS 1 hiện hành đặt tầm quan trọng của các đặc tính khách quan, đầy đủ, kịp thời, dễ hiểu và có thể so sánh ngang bằng với đặc tính “trung thực” thì dự thảo Chuẩn mực chung chỉ xem đặc tính khách quan và đầy đủ là các đặc tính giải thích cho đặc tính “trung thực”, và các đặc tính kịp thời, dễ hiểu, có thể so sánh không được xem là các đặc tính cơ bản mà chỉ là các đặc tính nhằm nâng cao tính hữu ích của thông tin trung thực và hợp lý. Ngoài ra, dự thảo Chuẩn mực chung còn đưa thêm đặc tính “kiểm chứng” vào nhóm các đặc tính nâng cao.

Theo dự thảo Chuẩn mực chung, “khách quan”, một trong những đặc điểm của trình bày thông tin trung thực, là không thiên vị khi lựa chọn hoặc mô tả các thông tin tài chính. Như vậy, việc tuân thủ nguyên tắc thận trọng có ảnh hưởng đến tính khách quan của thông tin tài chính? Đây cũng là vấn đề gây tranh cãi trong các nghiên cứu kế toán. IASB (International Accounting Standards Board) và FASB (Financial Accounting Standards Board) cho rằng việc tuân thủ nguyên tắc thận trọng không đảm bảo tính khách quan của thông tin kế toán nên khi ban hành Khung IFRS 2010 (Conceptual framework for financial reporting), IASB đã loại bỏ tính “thận trọng” ra khỏi các đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính (Henry và Holzmann, 2011). Tuy nhiên, những người ủng hộ nguyên tắc thận

trọng cho rằng việc loại bỏ nguyên tắc thận trọng làm giảm lợi ích của thông tin tài chính. Nguyên tắc thận trọng giúp ngăn chặn việc phân phối lợi nhuận quá sớm cho các cổ đông (nhà đầu tư hiện tại) và người quản lý (Henry và Holzmman, 2011). Theo lý thuyết đại diện, người quản lý thường có động cơ thổi phồng lợi nhuận của doanh nghiệp nếu lợi ích của họ gắn liền với lợi nhuận của đơn vị; trong tình huống này thì việc duy trì nguyên tắc thận trọng là cần thiết (Whittington, 2008a và 2008b).

Một trong những tính chất của trình bày thông tin trung thực là không có sai sót; điều này không có nghĩa là thông tin tài chính phải hoàn toàn chính xác ở tất cả các khía cạnh mà vẫn cho phép sử dụng ước tính kế toán. Theo dự thảo Chuẩn mực chung (đoạn 2.15), “Việc trình bày một ước tính được coi là trung thực nếu giá trị ước tính được mô tả rõ ràng, bản chất và các hạn chế của quá trình ước tính được giải thích và không có sai sót trong việc lựa chọn số liệu phù hợp trong quá trình ước tính”. Do đó, nguyên tắc thận trọng cần thiết trong quá trình thực hiện ước tính kế toán trong điều kiện không chắc chắn nhằm đảm bảo tính trung thực của các số liệu ước tính (Whittington, 2008a). Tuy nhiên, so với VAS 1 hiện hành thì dự thảo Chuẩn mực chung đã loại nguyên tắc thận trọng ra khỏi các nguyên tắc kế toán cơ bản. Như vậy, có phải các Chuẩn mực Kế toán Việt Nam sẽ được bao hành trong tương lai không cần tuân thủ nguyên tắc thận trọng? Bằng chứng về việc nguyên tắc thận trọng vẫn được duy trì trong Chuẩn mực Kế toán Việt Nam có thể tìm thấy ở dự thảo VAS 2 “Hàng tồn kho” và VAS 16 “Tài sản cố định hữu hình”. Cụ thể, dự thảo VAS 2 vẫn yêu cầu các doanh nghiệp phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho nếu giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho tại thời điểm lập báo cáo tài chính thấp hơn giá gốc. Dự thảo VAS 16 qui định trường hợp doanh nghiệp lựa chọn “mô hình giá gốc” để xác định giá trị tài sản cố định hữu hình sau ghi nhận ban đầu thì “Tài sản cố định hữu hình được xác định bằng nguyên giá trừ hao mòn lũy kế và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị tài sản” (đoạn 30). Vấn đề lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cũng như điều chỉnh giảm giá trị tài sản cố định hữu hình khi giá trị tài sản bị suy giảm là các ví dụ cụ thể của việc tuân thủ nguyên tắc thận trọng. Do đó nguyên tắc thận trọng nên được duy trì trong

“Khung khổ lập và trình bày báo cáo tài chính” nhằm đảm bảo sự nhất quán giữa Chuẩn mực chung và các chuẩn mực kế toán cụ thể.

Như vậy, những thay đổi về đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính hữu ích được thể hiện ở dự thảo Chuẩn mực chung cho thấy Chuẩn mực Kế toán Việt Nam sẽ hướng đến cung cấp thông tin “thích hợp” và “trung thực” cho các nhà cung cấp tài chính trong việc ra quyết định phân phối nguồn lực kinh tế cho đơn vị báo cáo. Để bảo đảm thông tin tài chính “thích hợp” với việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính, dự thảo chuẩn mực chung qui định cơ sở đo lường các yếu tố của báo cáo tài chính có thể là giá gốc, giá hiện hành, giá trị có thể thực hiện được và giá trị hiện tại thay vì giá gốc là cơ sở đo lường duy nhất được qui định ở VAS 1 hiện hành. Lựa chọn cơ sở đo lường nào còn phụ thuộc vào quan điểm về vốn và bảo toàn vốn.

2.3. Khái niệm về vốn và bảo toàn vốn

Dự thảo Chuẩn mực chung đưa ra hai khái niệm về vốn: vốn tài chính và vốn vật chất. *Vốn tài chính* đồng nghĩa với tài sản thuần hoặc vốn chủ sở hữu của đơn vị; trong khi đó, *vốn vật chất* thể hiện năng lực hoạt động, năng lực sản xuất của đơn vị. Khái niệm vốn được lựa chọn phù hợp với nhu cầu của người sử dụng báo cáo tài chính. Khái niệm vốn tài chính được áp dụng nếu người sử dụng báo cáo tài chính chủ yếu quan tâm đến việc nắm giữ khoản đầu tư hoặc năng lực đầu tư. Khái niệm vốn vật chất được áp dụng nếu người sử dụng báo cáo tài chính quan tâm đến năng lực hoạt động của đơn vị.

Dựa trên các khái niệm về vốn, các khái niệm bảo toàn vốn được trình bày ở dự thảo Chuẩn mực chung như sau:

- *Bảo toàn vốn tài chính*: Lợi nhuận chỉ đạt được nếu giá trị (bằng tiền) của tài sản thuần tại thời điểm cuối kỳ cao hơn giá trị tài sản thuần tại thời điểm đầu kỳ sau khi loại trừ các khoản phân phối cho cổ đông hoặc nhận vốn góp từ cổ đông trong kỳ. Bảo toàn vốn tài chính có thể được xác định bằng đơn vị tiền tệ danh nghĩa hoặc đơn vị sức mua tương đương.

- *Bảo toàn vốn vật chất*: Lợi nhuận chỉ đạt được nếu năng lực sản xuất vật chất (hoặc năng lực hoạt động) của đơn vị tại thời điểm cuối kỳ cao hơn thời điểm đầu kỳ sau khi loại trừ các khoản phân phối

cho cổ đông hoặc nhận vốn góp từ cổ đông trong kỳ.

Các khái niệm bảo toàn vốn khác nhau dẫn đến cơ sở giá sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả khác nhau; từ đó, lợi nhuận được xác định cũng khác nhau. Khái niệm bảo toàn vốn vật chất yêu cầu sử dụng giá hiện hành để đo lường tài sản và nợ phải trả. Trong khi đó, khái niệm bảo toàn vốn tài chính không yêu cầu loại giá làm cơ sở đo lường cụ thể, việc lựa chọn cơ sở đo lường phụ thuộc vào loại vốn tài chính mà đơn vị phải bảo toàn. Đơn vị bảo toàn được vốn nếu giá trị vốn vào thời điểm cuối kỳ lớn hơn giá trị vốn tại thời điểm đầu kỳ cần được bảo toàn. Giá trị vốn tăng lên so với giá trị yêu cầu để bảo toàn vốn tại thời điểm đầu kỳ là lợi nhuận của kỳ kế toán. Phần chênh lệch do đánh giá lại tài sản và nợ phải trả theo cơ sở giá yêu cầu để xác định giá trị vốn tại thời điểm đầu kỳ cần được bảo toàn được điều chỉnh vào vốn chủ sở hữu, không phải là lợi nhuận (lãi, lỗ).

Việc lựa chọn khái niệm về bảo toàn vốn là cơ sở để xác định mô hình kế toán được áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Các mô hình kế toán khác nhau thể hiện mức độ thích hợp và độ tin cậy khác nhau. Nhìn chung, có hai mô hình: mô hình giá gốc và mô hình giá trị hợp lý. Mô hình giá gốc đã từng là mô hình kế toán được áp dụng phổ biến ở các nước trên thế giới. Giá gốc được cho là có độ tin cậy cao vì giá gốc được xác định dựa trên số tiền đơn vị thực tế phải thanh toán để mua tài sản, giá trị đó được phản ánh, ghi chép trên chứng từ, sổ kế toán và có thể kiểm tra được (Henry và Holzmänn, 2011). Tuy nhiên, mô hình giá gốc chỉ có thể cung cấp thông tin quá khứ và là cơ sở đo lường liên quan đến một đơn vị cụ thể (entity-specific measurement), không thể giúp các nhà đầu tư đánh giá các dòng tiền tương lai một cách trực tiếp (Whittington, 2008a).

Giá trị hợp lý được định nghĩa bởi dự thảo VAS 16 “Tài sản cố định hữu hình” như sau: “Giá trị hợp lý là mức giá có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc thanh toán một khoản nợ phải trả trong một giao dịch có trật tự giữa các thành viên trên thị trường tại ngày xác định giá trị”. Như vậy, giá trị hợp lý là cơ sở đo lường dựa trên thị trường (market-based measurement) chứ không phải là cơ sở đo lường liên quan đến một đơn vị cụ thể (entity-specific measurement). Những người ủng hộ mô hình

giá trị hợp lý cho rằng giá trị hợp lý phản ánh điều kiện thị trường hiện tại, do đó có thể cung cấp thông tin kịp thời và tăng cường tính minh bạch của thông tin, giúp người sử dụng thông tin ra quyết định kịp thời và chính xác (Laux và Leuz, 2009). Mô hình giá trị hợp lý cung cấp thông tin hướng về tương lai, giúp các nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng cũng như người cho vay dự đoán dòng tiền tương lai của đơn vị báo cáo (Whittington, 2008a).

Bên cạnh đó, có ý kiến cho rằng mô hình giá trị hợp lý không thích hợp đối với những tài sản được nắm giữ trong thời gian dài cho đến khi đáo hạn và có thể bị “bóp méo” bởi những khiếm khuyết của thị trường; do đó, không đảm bảo tính tin cậy (Laux và Leuz, 2009). Tuy nhiên, những người ủng hộ mô hình giá trị hợp lý lập luận rằng cho dù tài sản được nắm giữ cho đến khi đáo hạn, các nhà đầu tư vẫn có thể quan tâm đến giá thị trường hiện hành để đánh giá những quyết định trong quá khứ trong điều kiện của thị trường hiện tại. Hơn nữa, trong trường hợp thị trường không hoàn hảo, đơn vị báo cáo có thể trình bày những khiếm khuyết của thị trường và giải thích những ước tính cơ bản của nhà quản lý trên thuyết minh báo cáo tài chính (Laux và Leuz, 2009). Việc thuyết minh đầy đủ thông tin cần thiết góp phần đảm bảo tính trung thực của báo cáo tài chính.

Như vậy, mô hình giá trị hợp lý hay giá gốc đều có những ưu điểm và hạn chế nhất định; khó có thể chọn một mô hình tốt nhất áp dụng chung cho các ngành hay các loại tài sản và các khoản nợ khác nhau. Các nhà soạn thảo chuẩn mực kế toán sẽ lựa chọn mô hình kế toán phù hợp với tính chất từng loại tài sản hay nợ phải trả trong từng lĩnh vực cụ thể nhằm hướng đến mục tiêu thỏa mãn các đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính là “thích hợp” và “trung thực”. Hiện nay, Chuẩn mực Kế toán Quốc tế IAS/IFRS đã áp dụng mô hình giá trị hợp lý trong kế toán công cụ tài chính, tài sản cố định hữu hình và bất động sản đầu tư. Riêng đối với tài sản cố định hữu hình và bất động sản đầu tư, IAS/IFRS vẫn cho phép lựa chọn mô hình giá gốc hoặc giá trị hợp lý để đo lường giá trị các loại tài sản này sau ghi nhận ban đầu vì các nước đang phát triển chưa sẵn sàng các điều kiện cần thiết để áp dụng mô hình giá trị hợp lý (IASB, 2010). Các điều kiện cần thiết để áp dụng mô hình giá trị hợp lý là sự tồn tại của thị trường hoạt động (active market) và khả năng xét đoán nghề nghiệp của kế toán viên.

Trong khi đó, nền kinh tế Việt Nam chưa thực sự là nền kinh tế thị trường trưởng, sở hữu nhà nước vẫn đóng vai trò chủ đạo (World Bank, 2012); kế toán viên có 'thói quen' làm kế toán dựa vào những hướng dẫn cụ thể bao gồm cả định khoản kế toán được qui định bởi chế độ kế toán, không quen sử dụng xét đoán nghề nghiệp (Nguyễn và Richard, 2011; Nguyễn và Tran, 2012). Do đó, mô hình giá trị hợp lý khó có thể áp dụng ở Việt Nam trong tương lai gần mặc dù dự thảo VAS 16 "Tài sản cố định hữu hữu" cho phép các doanh nghiệp lựa chọn mô hình giá gốc hoặc mô hình đánh giá lại (thực chất là mô hình giá trị hợp lý) để xác định giá trị tài sản cố định hữu hình sau ghi nhận ban đầu.

3. Kết luận và khuyến nghị giải pháp

Dự thảo chuẩn mực kế toán chung thể hiện những thay đổi căn bản về mục đích của báo cáo tài chính, các đặc điểm định tính cơ bản của thông tin tài chính và các quan điểm về vốn và bảo toàn vốn. Mục đích của báo cáo tài chính xác định rõ nhóm đối tượng chính mà báo cáo tài chính hướng tới; đó là các nhà đầu tư hiện tại cũng như tiềm năng, và những người cho vay. Từ đó, thông tin tài chính phải đảm bảo hai đặc tính cơ bản là "thích hợp" và "trung thực" nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định của nhóm đối tượng trên. Dự thảo Chuẩn mực chung cũng đưa ra các quan điểm về bảo toàn vốn khác nhau, bảo toàn vốn vật chất và bảo toàn vốn tài chính, làm cơ sở cho việc xác định mô hình kế toán áp dụng. Những thay đổi thể hiện ở dự thảo Chuẩn mực Kế toán chung cho thấy "Khuôn khổ của việc lập và trình bày báo cáo tài chính" của Việt Nam khá

tương đồng với Khung IFRS 2010. Điều này hàm ý Chuẩn mực Kế toán Việt Nam sẽ được soạn thảo lại theo hướng hội nhập hơn với Chuẩn mực Kế toán Quốc tế. Cụ thể, Chuẩn mực Kế toán Việt Nam sẽ qui định áp dụng mô hình giá trị hợp lý bên cạnh mô hình giá gốc để đo lường tài sản và nợ phải trả nhằm hướng đến cung cấp thông tin "thích hợp" và "trung thực" cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính.

Để đáp ứng nhu cầu hội nhập với nền kinh tế thế giới, đặc biệt là thị trường vốn, Bộ Tài chính chủ trương soạn thảo lại Chuẩn mực Kế toán Việt Nam theo hướng hội nhập với Chuẩn mực Kế toán Quốc tế là hợp lý. Tuy nhiên, IAS/IFRS được soạn thảo theo cách tiếp cận của mô hình Anglo-Saxon thích hợp với các nước phát triển hơn là các nước đang phát triển (Perera và Baydoun, 2007; Prather-Kinsey, 2006). Việt Nam là một nền kinh tế đang phát triển với những đặc điểm như sở hữu nhà nước vẫn còn chiếm tỉ trọng cao, hệ thống tài chính chủ yếu dựa vào tín dụng nội bộ, Chính phủ can thiệp sâu vào lĩnh vực kế toán, và nghề nghiệp kế toán chưa phát triển mạnh; đây chính là những rào cản đối với việc vận dụng IAS/IFRS ở Việt Nam (Phạm Hoài Hương, 2014). Do đó, Bộ Tài chính cần thận trọng trong vấn đề lựa chọn cách tiếp cận với IAS/IFRS phù hợp với điều kiện của Việt Nam. Có lẽ Việt Nam nên từng bước hội nhập với IAS/IFRS khi các điều kiện môi trường dần chín muồi, không nên chỉ đơn thuần "sao chép" các IAS/IFRS hiện hành. □

Tài liệu tham khảo

- Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 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
- Henry, E. và Holzmann, O.J. (2011), 'Conceptual framework revisions' say goodbye to reliability and stewardship', *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Tập 22 số 3, trang 91-94.
- IASB (2010), *International financial reporting standards Part B*, London, United Kingdom.
- IAS Plus (2009), *Accounting standards updates by jurisdiction – Vietnam*, truy cập ngày 10 tháng 8 năm 2010, từ < <http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm>>.
- Laux, C. và Leuz, C. (2009), 'The crisis of fair-value accounting: making sense of the recent debate'. *Accounting, Organizations and Society*. Số 34 (6-7), trang 826-834.
- Nguyễn, C.P. và Richard, J. (2011), 'Economic transition and accounting system reform in Vietnam', *European Accounting Review*. Tập 20 số 4, trang 693-725.

- Nguyen, C.P. và Tran, D.K.N. (2012), 'International harmonisation and national particularities of accounting: recent accounting development in Vietnam', *Journal of Accounting and Organizational Changes*, Tập 8 số 3, trang 431-451.
- Perera, H. và Baydoun, N. (2007), 'Convergence with international financial reporting standards: The case of Indonesia', *Advances in International Accounting*, Số 20, trang 201-224.
- Phạm Hoài Hương (2014), 'Việt Nam có các điều kiện thuận lợi để áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế IAS/IFRS?', *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, số 199, trang 40-45.
- Pham, H.H., Tower, G. và Scully, G. (2011), 'De jure convergence between Vietnamese and international accounting standards', trình bày tại hội thảo quốc tế *AFAANZ Conference 2011*, Darwin, Australia.
- Prather-Kinsey, J. (2006), 'Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico', *The International Journal of Accounting*, Số 41 (2), trang 141-162.
- Wells, M.J.C. (2011), 'Framework-based approach to teaching principle-based accounting standards', *Accounting Education: An International Journal*, Tập 20 số 4, trang 303-316.
- Whittington, G. (2008a), 'Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view', *Abacus*, Tập 44 số 2, trang 139-168.
- Whittington, G. (2008b), 'Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review', *Journal of Accounting and Public Policy*, Tập 27 số 6, trang 495-502.
- World Bank (2012), *Vietnam development report 2012: Market economy for a middle-income Việt Nam*, truy cập lần cuối ngày 30 tháng 5 năm 2013, từ <http://web.worldbank.org/external/default/main?pagePK=51187349&piPK=51189435&theSitePK=387565&menuPK=64187510&searchMenuPK=387593&theSitePK=387565&entityID=000333037_20111213003843&searchMenuPK=387593&theSitePK=387565>

Thông tin tác giả:

***Phạm Hoài Hương**, Tiến sỹ

- Tổ chức tác giả công tác: Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: kế toán tài chính, chuẩn mực kế toán.

- Một số tạp chí tiêu biểu mà tác giả đã từng đăng tải công trình nghiên cứu: *Tạp chí Kế toán*, *Tạp chí Khoa học và Công nghệ - Đại học Đà Nẵng*, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*.

- Địa chỉ liên hệ: Email: hoaihuongkt@gmail.com