



CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM VÀ QUỐC TẾ TRONG LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

NCS. TRỊNH LÊ TÂN, THS. ĐÀO THỊ ĐÀI TRANG – Đại học Duy Tân *

Bài viết phân tích, so sánh làm rõ sự khác biệt giữa hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực kế toán quốc tế khi áp dụng vào việc lập và trình bày báo cáo tài chính doanh nghiệp. Thực tiễn cho thấy, những ưu việt khi áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế và báo cáo tài chính đối với doanh nghiệp Việt Nam, tuy nhiên, vẫn còn một khoảng cách để báo cáo tài chính tại Việt Nam có thể hòa hợp và tuân thủ hoàn toàn các chuẩn mực kế toán quốc tế.

Từ khóa: Hệ thống, chuẩn mực kế toán, báo cáo tài chính, quốc tế, Việt Nam

The article makes analysis and comparison to clarify the differences between Vietnamese accounting standards and international accounting standards applied to the preparing and presenting of financial statements of enterprises. The practice shows the advantages of adopting international accounting standards to financial statements for Vietnamese enterprises, however, it still leaves a big gap for Vietnamese financial reports to fully harmonize and comply with international accounting standards.

Keywords: System, accounting standards, financial reports, international, Vietnam

Ngày nhận bài: 9/2/2018

Ngày hoàn thiện biên tập: 5/3/2018

Ngày duyệt đăng: 10/3/2018

Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế trong trình bày báo cáo tài chính (IFRS) là chủ đề “nóng” của kế toán Việt Nam trong giai đoạn hiện nay, nhất là khi Việt Nam gia nhập Hiệp định Đối tác toàn diện và tiến bộ xuyên Thái Bình Dương (CPTPP). Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) được xây dựng dựa trên Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS/IFRS do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành từ những năm 2000 đến 2005 theo nguyên tắc vận dụng có chọn lọc thông lệ quốc tế, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và trình độ quản lý của doanh nghiệp (DN) Việt Nam tại thời điểm ban hành chuẩn mực.

Đặc biệt, việc ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC về chế độ kế toán DN có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2015 và Luật Kế toán số 88/2015/QH13 có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2017 với nhiều điểm mới cho thấy, sự tiến bộ trong việc tiếp cận chuẩn mực kế toán quốc tế của Bộ Tài chính. Tuy nhiên, về cơ bản việc lập và trình bày báo cáo tài chính (BCTC) theo VAS và IAS/IFRS vẫn tồn tại những khác biệt.

Một số khác biệt giữa VAS và IAS/IFRS

Thứ nhất, về giá trị hợp lý trong kế toán: Trong IAS/IFRS, giá trị hợp lý được sử dụng ngày càng nhiều trong trong định giá và ghi nhận các yếu tố của BCTC thì ở Việt Nam, khái niệm về giá trị hợp lý mới bắt đầu được nhắc đến một cách chính thức trong Luật Kế toán áp dụng 01/01/2017. Điểm tiến bộ là giá trị hợp lý đã được áp dụng trong đánh giá lại công cụ tài chính theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán; các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế; các tài sản hoặc nợ phải trả khác có giá trị biến động thường xuyên, theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán. Tuy nhiên cho đến nay vẫn chưa có chuẩn mực chính thức nào quy định về giá trị hợp lý, danh mục các tài sản và nợ phải trả cụ thể được ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý, hay phương pháp đánh giá giá trị hợp lý, cũng như phương pháp kế toán ghi nhận và đánh giá lại theo giá trị hợp lý.

Thứ hai, Việt Nam chưa có chuẩn mực quy định về suy giảm giá trị của tài sản cố định (TSCĐ), hiện tại TSCĐ được ghi nhận theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị ghi sổ của tài sản trên BCTC có thể chưa phản ánh được giá trị có thể thu hồi của tài sản, nhất là trong thời kỳ khủng hoảng kinh tế, có nhiều nhân tố dẫn đến sự sụt

MỘT SỐ ĐIỂM KHÁC BIỆT GIỮA VAS VÀ IAS/IFRS

Chỉ tiêu	Theo VAS	IFRS/IAS
Mục đích của báo cáo tài chính	- Được trình bày trong VAS 21. - Mục đích của BCTC là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một DN, đáp ứng nhu cầu hữu ích cho số đông những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế.	- Được quy định trong IFRS. - Mục đích của BCTC là cung cấp thông tin tài chính hữu ích về DN cho các đối tượng sử dụng, chủ yếu là nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng, người cho vay và các chủ nợ khác trong việc đưa ra quyết định về việc cung cấp nguồn lực cho DN.
Ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính	- Không đề cập cụ thể đến phương pháp định giá. Việc ghi nhận chủ yếu căn cứ vào giá gốc. - Chưa ban hành chuẩn mực về đo lường giá trị hợp lý. - Xác định các khoản mục tối thiểu cho các báo cáo trong chuẩn mực, nhưng lại quy định cụ thể, chi tiết trong văn bản hướng dẫn chuẩn mực.	- IFRS đưa ra một số phương pháp định giá có thể sử dụng, bao gồm: giá gốc; giá hiện hành; giá trị có thể thực hiện; hiện giá. - Ban hành IFRS 13 - Đo lường giá trị hợp lý. - Xác định các khoản mục tối thiểu cho các báo cáo.
Vốn và bảo tồn vốn	Không đề cập đến vấn đề này	Khái niệm về bảo tồn vốn là cầu nối giữa khái niệm vốn và khái niệm lợi nhuận bởi vì nó chỉ ra điểm xuất phát của việc xác định lợi nhuận
Kỳ báo cáo	Việc lập BCTC cho một niên độ kế toán không được vượt quá 15 tháng.	Trong một số trường hợp, DN có thể lập báo cáo cho giai đoạn 52 tuần.
Hệ thống báo cáo tài chính	Hệ thống BCTC của doanh nghiệp gồm: - Báo cáo tình hình tài chính. - Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. - Thuyết minh BCTC. Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu được trình bày trong Bản thuyết minh BCTC.	Hệ thống BCTC đầy đủ bao gồm: - Báo cáo tình hình tài chính; - Báo cáo lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác - Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu; - Báo cáo lưu chuyển tiền; - Bản thuyết minh BCTC.
Báo cáo tình hình tài chính	- Hướng dẫn việc xác định, phân loại tài sản và nợ phải trả trong chuẩn mực; quy định chi tiết việc trình bày từng khoản mục trên báo cáo theo mẫu biểu quy định trong văn bản hướng dẫn chuẩn mực. - Không đề cập.	Hướng dẫn việc xác định, phân loại tài sản và nợ phải trả; không đưa ra mẫu biểu của Báo cáo tình hình tài chính, cung nhu yếu cầu về trình tự sắp xếp, trình bày các khoản mục trên báo cáo. - DN cần trình bày ngày đáo hạn của tài sản và nợ phải trả để có thể đánh giá tính thanh khoản.
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Báo cáo lãi lỗ và lợi nhuận khác)	Chuẩn mực yêu cầu DN trình bày báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.	DN trình bày : - Trình bày lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác trong một báo cáo duy nhất (báo cáo lợi nhuận tổng hợp), với lãi lỗ và thu nhập tổng hợp khác được trình bày thành hai phần. - Trình bày lãi lỗ trong một báo cáo lãi lỗ riêng. Trong trường hợp này, báo cáo lãi lỗ riêng sẽ được đặt trước báo cáo lợi nhuận tổng hợp, vốn được bắt đầu bằng lãi lỗ.
Báo cáo lưu chuyển tiền	- Phân loại lãi vay đã trả vào dòng tiền hoạt động kinh doanh và lãi vay hoặc cổ tức, lợi nhuận nhận được vào dòng tiền hoạt động đầu tư, còn cổ tức, lợi nhuận đã trả vào dòng tiền hoạt động tài chính.	- Cho phép phân loại dòng tiền về cổ tức và lãi vay theo 2 cách: (1) Cổ tức và lãi vay đã trả hoặc nhận được vào dòng tiền hoạt động kinh doanh; (2) Cổ tức hoặc lãi vay đã trả vào dòng tiền hoạt động tài chính, cổ tức hoặc lãi vay đã nhận vào dòng tiền hoạt động đầu tư.
Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu	Trình bày thành một mục trong Bản thuyết minh BCTC.	Trình bày tách biệt trong một báo cáo riêng, cung cấp thông tin về sự thay đổi vốn chủ sở hữu của DN, phản ánh sự tăng, giảm giá trị của tài sản thuần trong kỳ.
Khoản mục tiền tệ và khoản phải thu	Không đề cập đến các khoản chiết khấu khi trình bày các khoản phải thu trên báo cáo.	Các khoản phải thu cần tính đến các khoản khấu trừ, chiết khấu cho khách hàng
Hàng tồn kho	Chưa ban hành chuẩn mực kế toán về hoạt động nông nghiệp	Nông sản thu hoạch từ các tài sản sinh học theo IAS 41-Nông nghiệp được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng ước tính tại thời điểm thu hoạch.



Tài sản cố định hữu hình	Trình bày theo giá gốc trừ (-) khấu hao lũy kế; có thể được đánh giá lại trong một số trường hợp đặc biệt. Chưa đề cập và hướng dẫn chính thức về suy giảm giá trị tài sản đối với tài sản cố định hữu hình.	Trình bày theo giá gốc trừ (-) khấu hao lũy kế và suy giảm giá trị tài sản tích lũy, hoặc giá trị đánh giá lại. Khi giá trị có thể thu hồi được giảm xuống thấp hơn giá trị còn lại, thì giá trị còn lại cần được điều chỉnh giảm xuống mức giá trị có thể thu hồi.
Tài sản cố định vô hình	Trình bày theo giá gốc trừ (-) khấu hao lũy kế; chưa đề cập đến việc đánh giá lại giá trị tài sản vô hình.	Trình bày theo giá gốc trừ (-) khấu hao lũy kế và tổn thất tài sản tích lũy, hoặc giá trị đánh giá lại.
Các khoản mục đầu tư chứng khoán, đầu tư liên kết, liên doanh	Được đề cập không đầy đủ tại thông tư 210/2009/TTBTC. -Trái phiếu chuyển đổi: Chưa ban hành chuẩn mực, có đề cập chưa đầy đủ tại Thông tư 210/2009/TTBTC.	Bao gồm trong khái niệm Tài sản tài chính, được phân loại thành: tài sản tài chính theo giá trị hợp lý thông qua báo cáo lãi lỗ; tài sản tài chính sẵn sàng để bán; các khoản vay và phải thu; các khoản đầu tư nắm giữ chờ đến ngày đáo hạn Quy định hạch toán tại IAS 39: Công cụ tài chính: Ghi nhận và đánh giá
Lãi từ hoạt động kinh doanh	Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh bao gồm cả lợi nhuận và chi phí tài chính.	Lãi kinh doanh là các khoản lãi lỗ từ các hoạt động kinh doanh thông thường của DN, không bao gồm các khoản thu nhập và chi phí tài chính (chi phí lãi vay).
Lãi trên cổ phiếu	Lãi được dùng để tính EPS bao gồm các khoản lãi không dành cho các cổ đông phổ thông	Những khoản thường này sẽ được tính vào chi phí để trừ ra khỏi lãi cho việc tính EPS

Nguồn: Tác giả tổng hợp

giảm giá trị tài sản.

Thứ ba, về mô hình BCTC: Khác với VAS, IAS mặc dù đưa ra chi tiết các định nghĩa, phương pháp làm, cách trình bày và những thông tin bắt buộc phải trình bày trong các BCTC nhưng IAS không bắt buộc tất cả các doanh nghiệp phải sử dụng chung các biểu mẫu BCTC giống nhau vì các công ty có quy mô, đặc điểm ngành nghề kinh doanh rất khác nhau nên hệ thống tài khoản, các hệ thống chứng từ, các sổ kế toán thống nhất và đặc biệt là các biểu mẫu BCTC thống nhất sẽ không áp dụng được yêu cầu đa dạng và phong phú của các DN và các nhà đầu tư. Những vấn đề mang tính hình thức bên ngoài, chế độ kế toán Việt Nam mang tính bắt buộc rất cao.

Việc áp dụng sự bắt buộc này, có thể giúp cho các BCTC của các DN mang tính thống nhất cao, tiện so sánh, tuy nhiên hạn chế của nó chính là sự gò bó mà các DN phải thực hiện. Hệ thống BCTC cứng nhắc, thiếu sự linh hoạt, chưa chú trọng đến nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng có nhu cầu thông tin qua BCTC khác nhau. Việc quy định cấu trúc và nội dung của BCTC định sẵn cho các DN hiện nay chưa thật phù hợp. Theo thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế, BCTC bao gồm một khung các yếu tố cần phải công bố, có thể được điều chỉnh cho phù hợp trong từng điều kiện cụ thể. Quy định mẫu biểu của báo cáo một cách cứng nhắc, làm triệt tiêu tính linh hoạt và đa dạng của hệ thống BCTC, không phù hợp bởi trong điều kiện các DN hoạt động ở các lĩnh vực khác nhau, có các thông tin đặc thù, cũng như tính trọng yếu của các khoản mục ở mỗi doanh nghiệp là khác nhau nên cần phải trình bày

trên BCTC khác nhau.

Thứ tư, hệ thống BCTC, một số nội dung, khoản mục trên BCTC chưa đầy đủ hoặc chưa phù hợp với thông lệ quốc tế, cụ thể gồm:

- Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu chưa được trình bày riêng thành một báo cáo độc lập, trong khi theo IFRS, báo cáo này được trình bày thành một báo cáo riêng biệt trong hệ thống BCTC.

- Một số chỉ tiêu chưa được phân loại và trình bày phù hợp với nguyên tắc trọng yếu và tập hợp. Chẳng hạn, chỉ tiêu Hàng tồn kho (Mã số 141) là tập hợp của hàng mua đang đi đường, nguyên vật liệu, công cụ, chi phí sản xuất dở dang, thành phẩm, hàng hóa, hàng gửi đi bán, hàng hóa kho bảo thuế, trong khi từng khoản mục có thể trọng yếu đối với từng loại hình DN và cần phải trình bày riêng biệt.

- Chưa đề cập đến các khoản chiết khấu khi trình bày các khoản phải thu trên báo cáo tình hình tài chính. Hiện nay, BCTC chỉ trình bày riêng lẻ khoản mục phải thu khách hàng mà không nhắc tới khoản chiết khấu giảm cho khách hàng phát sinh trong quá trình mua hàng như chiết khấu thanh toán... Trong khi đó, IASB quy định, các khoản phải thu cần tính đến các khoản khấu trừ, chiết khấu cho khách hàng trước hoặc ngay thời điểm thanh toán để trình bày số thuần trên báo cáo (nếu trọng yếu).

- Chưa đề cập và hướng dẫn chính thức về suy giảm giá trị tài sản đối với tài sản cố định hữu hình cũng như đánh giá lại tài sản cố định vô hình. Trong khi đó, IASB đã quy định khá rõ về những trường hợp này.

- Các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn và đầu tư chứng khoán dài hạn theo VAS được trình bày theo



giá gốc, có trích lập dự phòng. Luật Kế toán 2017 có đề cập đến vấn đề này, tuy nhiên, đến nay vẫn chưa có văn bản hướng dẫn thực hành cụ thể. Còn IASB đã quy định các khoản này phải được đánh giá theo giá trị hợp lý, nếu có dấu hiệu khoản đầu tư bị giảm giá trị thì áp dụng chuẩn mực duy giảm giá trị tài sản.

- Lãi hoạt động kinh doanh bao gồm cả hoạt động tài chính. Theo quy định hiện hành, chỉ tiêu lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh gồm cả doanh thu và chi phí tài chính (tức là bao gồm các khoản lãi/lỗ do đầu tư cổ phiếu và chi phí lãi vay). Trong khi các khoản lãi/lỗ bán cổ phiếu vốn không phải của hoạt động mang tính thường xuyên của công ty lại được hiểu là kết quả hoạt động chủ yếu của công ty. Điều này vừa không phù hợp với thông lệ quốc tế, vừa dễ tạo ra sự nhập nhằng về thông tin, thậm chí hiểu nhầm cho nhà đầu tư.

- Không trình bày tách biệt các hoạt động tiếp tục phát sinh khỏi các hoạt động gián đoạn trong thuyết minh BCTC. Trong khi IFRS 5 đã yêu cầu thực hiện công việc này.

- Một số thông tin có thể hữu ích cho người sử dụng chưa được quy định như một thông tin tối thiểu được trình bày trên thuyết minh BCTC như: Thuyết minh về ngày đáo hạn của các khoản nợ phải thu, phải trả trọng yếu, trích lập dự phòng các khoản đầu tư chứng khoán, trái phiếu chuyển đổi ở các công ty niêm yết, lợi nhuận tổng hợp, thuyết minh các hoạt động bị gián đoạn, các xét đoán và các khía cạnh không chắc chắn mà lãnh đạo sử dụng trong quá trình lập BCTC.

Thứ năm, một số đối tượng và giao dịch có liên quan trực tiếp đến việc ghi nhận và trình bày các khoản mục trên BCTC đã phát sinh trong nền kinh tế nhưng chưa được VAS đề cập. Cụ thể, gồm: công cụ tài chính (IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9); thanh toán trên cơ sở cổ phiếu (IFRS 2); suy giảm giá trị tài sản (IAS 36) và đo lường giá trị hợp lý (IFRS 13).

Khi xây dựng các chuẩn mực kế toán, quan điểm xuyên suốt của Việt Nam là tuân thủ hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế. VAS cơ bản đã được xây dựng dựa trên IAS/IFRS, theo nguyên tắc vận dụng có chọn lọc thông lệ quốc tế, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và trình độ quản lý của DN Việt Nam. VAS cơ bản tiếp cận với IAS/IFRS, phản ánh được phần lớn các giao dịch của nền kinh tế thị trường, nâng cao tính công khai, minh bạch thông tin về BCTC của các DN.

Hệ thống BCTC theo chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay về cơ bản đã được xây dựng theo hướng tiếp cận với chuẩn mực kế toán quốc tế khá

đầy đủ và có tính hệ thống. Song qua đối chiếu có thể nhận thấy hệ thống BCTC theo quy định của Việt Nam và hệ thống BCTC theo quy định của quốc tế có sự khác nhau, tập trung ở đặc điểm hình thức và nội dung của BCTC làm ảnh hưởng đến tính minh bạch và hữu ích của thông tin cung cấp trong BCTC.

Kết luận

Từ một số so sánh chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) đối với việc lập và trình bày BCTC, chúng ta thấy được vẫn còn một khoảng cách để BCTC Việt Nam có thể hòa hợp và tuân thủ hoàn toàn các chuẩn mực kế toán quốc tế. Với những ưu việt có thể thấy được mà BCTC theo IAS/IFRS mang lại cho nền kinh tế Việt Nam, ngày 21/12/2016, Bộ Tài chính, Hội Kế toán & Kiểm toán Việt Nam và Hiệp hội Kế toán công chứng Anh quốc (ACCA) phối hợp tổ chức Hội thảo Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) đã xác định lộ trình từ năm 2023 đến năm 2025 sẽ là giai đoạn tuân thủ hoàn toàn IFRS.

Để đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế về kế toán, phù hợp quá trình hội nhập kinh tế của đất nước, Việt Nam cần tiến hành một số giải pháp vừa mang tính cấp bách, vừa mang tính lâu dài, bao gồm cả giải pháp trực tiếp đối với hệ thống chuẩn mực kế toán và những giải pháp giúp điều chỉnh môi trường kinh tế, pháp luật đáp ứng hội nhập kinh tế quốc tế. Để làm được điều này cần sự phối hợp đồng bộ của các cơ quan nhà nước như Bộ Tài chính, cơ quan thuế, DN hay các cơ sở đào tạo (các trường đại học, Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam và các đơn vị đào tạo trong nước)... bởi còn nhiều khó khăn trước mắt trong việc thực hiện lộ trình này.

Tài liệu tham khảo:

1. Trịnh Lê Tân, Đào Thị Đài Trang (2016), *Tính cấp thiết trong việc triển khai áp dụng hệ thống chuẩn mực BCTC quốc tế tại Việt Nam và một số kiến nghị- Kỳ yếu hội thảo Quốc gia: IFRS- Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam*;
2. TS. Nguyễn Đăng Huy, *Sự hòa hợp giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế - Tạp chí Tài chính* (2017);
3. TS. Hà Thị Thúy Vân, *Ảnh hưởng của chuẩn mực kế toán quốc tế đến kế toán Việt Nam – Tạp chí Kế toán- Kiểm toán* (<http://www.hoiketoanhcm.org.vn/vn/trao-doi/anh-huong-cua-chuan-muc-ke-toan-quoc-te-den-ke-toan-viet-nam/>);
4. <http://ifrsvietnam.vn/tin-tuc/nguyen-cuu-trao-doi-72/kho-khan-thach-thuc-khi-ap-dung-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-ifrs-tai-viet-nam-va-lo-trinh-thuc-hien-201.html> (truy cập: 02/01/2018)
5. <http://vietstock.vn/2016/12/den-2025-tuan-thu-hoan-toan-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-768-510487.htm> (truy cập: 02/01/2018).