BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

****

NGUYỄN THỊ KIM CÚC

HOÀN THIỆN HỆ THỐNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP NHẰM PHÙ HỢP VỚI YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ CỦA VIỆT NAM

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số : 62.34.30.01

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. HỒ CHÍ MINH - NĂM 2009

Công trình được hoàn thành tại:
Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

Người hướng dẫn khoa học:

1. **PGS.TS. Nguyễn Việt**
2. **PGS.TS. Võ Văn Nhị**

Phản biện 1 : PGS.TS. Trương Bá Thanh

Đại học Đà Nẵng — Trường Đại học Kinh tế

Phản biện 2 : PGS.TS. Nguyễn Minh Phương

Trường Đại học Kinh tế quốc dân

Phản biện 3 : PGS.TS. Sử Đình Thành

Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

Luận án được bảo vệ trước hội đồng chấm luận án cấp nhà nước họp tại Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh
Vào hồi 14 giờ 00, ngày 12 tháng 06 năm 2009

Có thể tìm hiểu luận án tại thư viện:
- **Thư viện Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh**
- **Thư viện Quốc Gia Việt Nam (31, Tràng Thi, Hà Nội)**

MỞ ĐẦU

Tính cấp thiết của đề tài

Hệ thống BCTC (BCTC) hiện hành áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam đã có những cải tiến khá toàn diện và về cơ bản đã đáp ứng được yêu cầu thông tin đa dạng cho nhiều đối tượng. Song trong bối cảnh nền kinh tế đa thành phần và tiến trình hội nhập kinh tế thế giới có tính chất sâu rộng và nhanh chóng như hiện nay, thì việc cung cấp thông tin tài chính từ các báo cáo này vẫn còn nhiều hạn chế. Do vậy yêu cầu lập và trình bày BCTC sao cho phù hợp với nền kinh tế Việt Nam đồng thời có thể thỏa mãn môi trường thương mại mang tính quốc tế - là vấn đề được rất nhiều đối tượng quan tâm. Đề tài ***"Hoàn thiện hệ thống Báo cáo tài chính doanh nghiệp nhằm phù hợp với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế của Việt Nam"*** được nghiên cứu nhằm đáp ứng yêu cầu thiết thực đó.

Mục đích nghiên cứu

Nghiên cứu hệ thống lý luận và thực trạng BCTC doanh nghiệp sản xuất kinh doanh Việt Nam liên quan đến Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán ban hành, để đưa ra định hướng và giải pháp góp phần đổi mới hệ thống BCTC doanh nghiệp đáp ứng yêu cầu phát triển và hội nhập của nền kinh tế Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu

Chỉ xem xét hệ thống BCTC các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh Việt Nam, không nghiên cứu BCTC của doanh nghiệp đặc biệt, công ty bảo hiểm, ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự.

Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu chủ yếu là phương pháp định tính thông qua tiến trình thu thập có chọn lọc, phân tích, tổng hợp lý luận, kinh

nghiệm về tính đa dạng của BCTC theo yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế.

Những đóng góp chính của luận án

Trên cơ sở nhận thức về lý thuyết và thực tiễn, chúng tôi nhận định lại về khung pháp lý cho việc soạn thảo và trình bày BCTC nhằm tương thích với quy mô và cơ cấu tổ chức của loại hình doanh nghiệp. Đồng thời đề ra một số giải pháp có tính hệ thống và cụ thể để vừa góp phần hoàn thiện, vừa tạo ra sự đổi mới cho hệ thống BCTC áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp Việt Nam như sau:

- Đối với BCTC (riêng) cho doanh nghiệp (thường có quy mô lớn): thay đổi tên gọi các báo cáo cho phù hợp bản chất của thông tin trình bày và theo định hướng thông lệ quốc tế; sắp xếp, bổ sung một số nội dung thông tin công bố.
- Đối với BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa: xác định phạm vi lập báo cáo trên cơ sở chung cho việc soạn thảo; xem xét nội dung và sắp xếp các chỉ tiêu trên báo cáo theo hướng đơn giản hóa.
- Đối với BCTC hợp nhất cho tập đoàn: nhận định phương pháp và phạm vi lập báo cáo; bổ sung hướng dẫn phương pháp xử lý một số giao dịch để có thông tin cần thiết cho việc lập BCTC hợp nhất.

Bố cục của luận án:

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục các công trình tác giả đã công bố, danh mục tài liệu tham khảo, phụ lục, luận án có khối lượng 193 trang, 21 bảng, 11 sơ đồ và có kết cấu như sau:

- Chương 1: Tổng quan về hệ thống BCTC doanh nghiệp;
- Chương 2: Thực trạng hệ thống BCTC doanh nghiệp Việt Nam trong việc đáp ứng yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế hiện nay;
- Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện hệ thống BCTC doanh nghiệp Việt Nam nhằm phù hợp với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế.

CHƯƠNG 1
TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP

1.1 BẢN CHẤT VÀ VAI TRÒ CỦA BCTC

Nhu cầu thông tin là một đòi hỏi khách quan và không thể thiếu được trong sự vận hành của nền kinh tế. Mục tiêu cơ bản của kế toán là cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng ra quyết định.

1.1.1 Bản chất và mục đích của BCTC

Bản chất của BCTC là những tài liệu có tính lịch sử do kế toán soạn thảo theo định kỳ được trình bày dưới dạng báo cáo tổng hợp theo cấu trúc nhất định, phù hợp với những nguyên tắc và quy định của kế toán nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng khác nhau.

Thông qua quan điểm từ Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB), Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Mỹ (FASB), Dự án hội nhập giữa FASB và IASB để xác lập: *Mục đích chung của BCTC* là cung cấp thông tin tài chính về nguồn lực kinh tế (tài sản), các nghĩa vụ liên quan đến nguồn lực kinh tế (nợ phải trả và vốn chủ sở hữu) và sự thay đổi nguồn lực và nghĩa vụ (kết quả tài chính) của doanh nghiệp báo cáo, đó là thông tin hữu ích cho nhà đầu tư, chủ nợ hiện hữu / tiềm năng và những người sử dụng khác trong việc ra quyết định đầu tư, cho vay cũng như các quyết định phân bổ nguồn lực.

1.1.2 Vai trò của BCTC đối với người sử dụng thông tin

Vai trò báo cáo tài chính đối với người sử dụng giữa các quốc gia, qua các giai đoạn phát triển kinh tế là có sự khác nhau về yêu cầu thông tin, khối lượng và chất lượng thông tin. Các nước có nền kinh tế tập trung, BCTC hướng đến cơ quan quản lý nhà nước, còn các nước có thị trường chứng khoán phát triển mạnh thì BCTC tập trung chủ yếu vào nhà đầu tư và chủ nợ hiện hữu và tiềm năng.

Ngoài ra, vai trò của BCTC còn bị chi phối bởi quy mô, đặc điểm của doanh nghiệp báo cáo. Các doanh nghiệp nhỏ và vừa, BCTC thường hướng đến người quản lý trực tiếp; các doanh nghiệp có quy mô lớn, các công ty niêm yết, BCTC có vai trò đắc lực hỗ trợ nhà đầu tư, chủ nợ hiện hữu và tiềm năng; các tập đoàn kinh tế, đặc biệt là tập đoàn đa quốc gia, việc trình bày BCTC phải tuân thủ thông lệ quốc tế thì mới thỏa mãn nhu cầu thông tin của người sử dụng theo diện rộng.

1.2 CÁC ĐẶC ĐIỂM CHẤT LƯỢNG VÀ GIỚI HẠN CỦA BCTC

Chất lượng thông tin luôn gắn liền với mục tiêu là tạo ra được thông tin có tính hữu ích cao nhất cho các đối tượng sử dụng.

1.2.1 Quan điểm của FASB

"Tính có thể hiểu" là tiêu chuẩn ảnh hưởng toàn bộ thông tin hữu ích. Theo FASB, đặc điểm chất lượng của thông tin hữu ích chia thành 2 cấp độ: đặc điểm cơ bản gồm *"Thích hợp"*và *"Đáng tin cậy"*; đặc điểm thứ yếu gồm *"Có thể so sánh"* và *"Nhất quán"*. Thực hiện các đặc điểm chất lượng đồng thời phải giải quyết giới hạn của BCTC về *mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí*; về tính *trọng yếu*; *đặc điểm ngành nghề* và *thận trọng*.

1.2.2 Quan điểm của IASB

Khác với FASB, quan điểm của IASB xác định đặc điểm chất lượng của BCTC không theo thứ bậc cơ bản và thứ yếu. Bốn đặc điểm chất lượng chủ yếu là *"Tính có thể hiểu", "Tính thích hợp", "Tính đáng tin cậy"* và *"Tính có thể so sánh"*. Các hạn chế về yêu cầu thích hợp và đáng tin cậy của thông tin đó là *sự kịp thời, cân đối giữa lợi ích và chi phí và cân đối giữa các đặc điểm chất lượng.*

1.2.3 Quan điểm theo Dự án hội nhập giữa FASB và IASB

Nhằm làm giảm sự khác biệt do quan điểm bất đồng, các Hội đồng chuẩn mực cân nhắc những vấn đề liên quan và đề xuất đặc điểm chất lượng của BCTC. Các đặc điểm chất lượng (theo dự thảo) gồm: *Thích hợp, Trình bày trung thực, Có thể so sánh, Có thể hiểu được.*

1.2.4 Quan điểm của Việt Nam

Việt Nam không ban hành khuôn mẫu lý thuyết riêng nên đặc điểm chất lượng được trình bày như nội dung *yêu cầu cơ bản đối với kế toán: Trung thực, Khách quan, Đầy đủ, Kịp thời, Dễ hiểu, Có thể so sánh*. Các hạn chế của yêu cầu *thích hợp* và *đáng tin cậy* của thông tin chưa được trình bày, chỉ có vấn đề kịp thời được xem xét như một yêu cầu của kế toán.

1.3 NGUYÊN TẮC LẬP BCTC VÀ NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA BCTC

1.3.1 Các yếu tố của BCTC

Mỗi quốc gia có thể quy định các yếu tố của BCTC khác nhau, tùy thuộc vào việc xác định các thông tin cần thiết cung cấp cho người sử dụng - trên cơ sở đưa ra định nghĩa và điều kiện ghi nhận từng yếu tố. Thông thường các yếu tố bao gồm: *tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu; thu nhập và chi phí*.

1.3.2 Nguyên tắc lập và trình bày BCTC

Lập và trình bày BCTC phải thực hiện các nguyên tắc: *Hoạt động liên tục*, *Cơ sở dồn tích*, *Nhất quán*, *Trọng yếu và tập hợp*, *Bù trừ* và *Có thể so sánh*. Việc tuân thủ hài hòa các nguyên tắc này sẽ giúp nâng cao tính hữu ích cho các thông tin trình bày, hỗ trợ đắc lực cho người sử dụng trong việc ra quyết định. Ngoài ra khi lập và trình bày BCTC hợp nhất cần tuân thủ các quy định về: xác định *phạm vi các công ty phải lập và trình bày BCTC hợp nhất, phương pháp lập và trình bày BCTC hợp nhất, trình tự hợp nhất BCTC, chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong tập đoàn,...*

1.3.3 Nội dung và cấu trúc cơ bản của BCTC

Các yếu tố của BCTC trình bày dưới hình thức bộ BCTC, gồm: *Bảng cân đối kế toán, Báo cáo lợi nhuận, Báo cáo biến động vốn chủ sở hữu, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh BCTC*.

Nội dung thông tin trình bày trên BCTC giữa các quốc gia, bên cạnh những điểm tương đồng xuất phát từ nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng và xu hướng hội nhập quốc tế, còn có những điểm khác biệt do chịu sự chi phối của môi trường kế toán.

1.4 YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ - CƠ SỞ HÌNH THÀNH TÍNH ĐA DẠNG CỦA BCTC THEO LOẠI HÌNH DOANH NGHIỆP

1.4.1 Đa dạng hóa BCTC theo yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế

Sự khác nhau về quy mô, hình thức sở hữu, đặc điểm và môi trường kinh doanh ở các doanh nghiệp đã chi phối yêu cầu và nội dung thông tin cung cấp. Khi hội nhập quốc tế thì việc cung cấp thông tin sẽ mở rộng về phạm vi lẫn nội dung, do đó việc soạn thảo và trình bày BCTC phải thay đổi để nâng cao tính hữu dụng của BCTC. Nói cách khác, chính yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế của mỗi quốc gia đã tạo ra tính đa dạng của BCTC theo các nhóm sau.

1.4.2 BCTC phù hợp với các công ty niêm yết/ kinh doanh trên thị trường chứng khoán

Với xu hướng hội nhập *giữa chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS)* và *các nguyên tắc kế toán được thừa nhận của Mỹ (US GAAP)*, khi lập và trình bày BCTC và BCTC hợp nhất, phần lớn các công ty niêm yết trên thế giới sẽ tuân thủ: *(i) áp dụng US GAAP;* hoặc *(ii) áp dụng IFRS* (như Anh, Pháp, Đức...)*;* hoặc *(iii) áp dụng chuẩn mực quốc gia (có sự hội nhập theo IFRS* như úc, Nhật, Trung Quốc, Việt Nam,...*).*

1.4.3 BCTC phù hợp với các doanh nghiệp riêng lẻ

Đa số các công ty không niêm yết, với tư cách là đơn vị pháp lý, được yêu cầu lập BCTC theo quy định của kế toán quốc gia. Một số nước phân loại các doanh nghiệp nhằm đưa ra quy định để lựa chọn hình thức BCTC cho phù hợp. *Đặc biệt là quy định về BCTC cho các công ty*

nhỏ và vừa như ở Anh, Hồng Kông, New Zealand,... đã có chuẩn mực kế toán cho các công ty nhỏ. Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) đã ban hành Dự thảo IFRS cho doanh nghiệp nhỏ và vừa (tháng 2/2007), dự kiến ban hành chính thức vào tháng 7/2009.

1.4.4 BCTC phù hợp công ty đa quốc gia

Đa số các công ty đa quốc gia lập BCTC hợp nhất theo quy định của US GAAP, IFRS hoặc gần đúng như thế. Cả lý thuyết và thực hành trong lĩnh vực kế toán hợp nhất về cơ bản khác nhau từ nước này sang nước khác. Song với xu thế hòa hợp kế toán dần dần sẽ hạn chế những khác nhau lớn đặc biệt là kỹ thuật hợp nhất.

1.4.5 Bài học kinh nghiệm về tính đa dạng của BCTC theo yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế ở Việt Nam

BCTC theo loại hình doanh nghiệp ở Việt Nam, nếu xét tổng quát thì vẫn có điểm tương đồng với các nước trên thế giới. Cũng như ở các nước khác, sự ra đời và hoạt động của thị trường chứng khoán và việc gia nhập WTO của Việt Nam đã tạo áp lực để nâng cao chất lượng thông tin, nhằm hỗ trợ đắc lực cho người sử dụng. Thực tiễn đó đòi hỏi việc trình bày thông tin trên BCTC phải thay đổi cho thích hợp - trên cơ sở hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán để có sự phù hợp cao với IFRS (bao gồm cả IFRS cho doanh nghiệp nhỏ và vừa) và sớm có những thay đổi trong tư duy về việc nghiên cứu, soạn thảo chế độ kế toán.

Kết luận Chương 1

BCTC cung cấp thông tin về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp để phục vụ cho nhu cầu sử dụng của các đối tượng bên trong và bên Ngoài doanh nghiệp. Tùy thuộc vào quy định và thông lệ về kế toán trên phạm vi quốc gia và quốc tế, mà BCTC phù hợp với quy mô và cơ cấu tổ chức doanh nghiệp.

CHƯƠNG 2
THỰC TRẠNG HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG VIỆC ĐÁP ỨNG YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ HIỆN NAY

2.1 SƠ LƯỢC HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

2.1.1 Sơ lược hệ thống báo cáo kế toán định kỳ từ 1986 trở về trước

Thời kỳ này ứng với cơ chế kế hoạch hóa tập trung, Nhà nước trực tiếp điều hành nền kinh tế. Đối tượng sử dụng thông tin kế toán chủ yếu là các cơ quan quản lý nhà nước và doanh nghiệp nhằm tăng cường quản lý kinh tế. Do vậy khối lượng thông tin cần cung cấp là rất lớn, chế độ báo cáo nặng nề gồm nhiều mẫu biểu, nhiều chỉ tiêu, nhưng cần thiết và nhìn chung các đơn vị thực hiện không khó khăn.

2.1.2 Sơ lược hệ thống báo cáo kế toán định kỳ từ 1987 đến 1995

Nhà nước tiếp tục đổi mới chính sách quản lý vĩ mô đẩy nhanh quá trình tiến tới cơ chế thị trường. Nhu cầu thông tin của các cơ quan quản lý cấp trên và nhu cầu thông tin của nhà quản lý doanh nghiệp trong thời kỳ này có xu hướng tách rời nhau, và đây cũng là lý do mà hệ thống báo cáo định kỳ có số lượng giảm đáng kể khi cung cấp cho các đối tượng bên Ngoài sử dụng.

2.1.3 Sơ lược hệ thống BCTC từ 1996 đến 2005

Phát triển kinh tế thị trường và yêu cầu hội nhập kinh tế, tất yếu phát sinh các quan hệ đa chiều, làm thay đổi và đa dạng hóa các đối tượng kế toán, cũng như đối tượng sử dụng thông tin, từ đó đòi hỏi phải cải cách triệt để chế độ kế toán với hệ thống báo cáo chính thức gọi là *BCTC* (theo QĐ 1141TC/QĐ/CĐKT, ngày 1/11/1995). Giai đoạn 1996-2005, hệ thống BCTC được thiết lập bước đầu dựa trên khung pháp lý, mà văn bản pháp quy cao nhất là Luật kế toán.

2.2 HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY

2.2.1 Các quy định pháp lý về kế toán liên quan trực tiếp đến BCTC

Luật Kế toán quy định những vấn đề mang tính nguyên tắc và làm cơ sở nền tảng để xây dựng Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) quy định những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản làm cơ sở cho việc ghi chép kế toán và lập BCTC. Đến nay, Bộ Tài chính ban hành 26 chuẩn mực, các chuẩn mực tập trung vào quá trình lập và trình bày BCTC gồm *VAS 01- Chuẩn mực chung, VAS 21- Trình bày BCTC, VAS 24- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, VAS 25- BCTC hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con, VAS 11- Hợp nhất kinh doanh,...*

Chế độ kế toán doanh nghiệp bao gồm những quy định và hướng dẫn cụ thể về kế toán. Hiện nay chia làm hai hệ thống chính: Chế độ kế toán doanh nghiệp (theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006) và Chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa (theo QĐ số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006)

2.2.2 Nội dung khái quát BCTC

Hệ thống BCTC gồm: BCTC *định kỳ theo năm* và BCTC *giữa niên độ* gồm 4 biểu. *Bảng cân đối kế toán* và *Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh* thể hiện tổng quát tình hình tài chính và tình hình hoạt động kinh doanh. Số liệu từ 2 báo cáo này có mối quan hệ khi phân tích khả năng sinh lợi của doanh nghiệp. *Báo cáo lưu chuyển tiền tệ* cho thấy biến động của "Tiền" trong từng loại hoạt động. Ngoài ra, thông tin bổ sung từ *Bản thuyết minh BCTC* đã giúp cho người đọc hiểu đúng hơn tình hình của doanh nghiệp.

2.2.3 Trách nhiệm lập và nộp BCTC

Yêu cầu về công khai thông tin tài chính trong Luật kế toán được cụ thể hóa trong chế độ kế toán thông qua quy định về trách nhiệm lập và nộp BCTC đối với từng loại hình doanh nghiệp.

2.3 MỘT SỐ ĐÁNH GIÁ VỀ HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP HIỆN NAY TRONG VIỆC ĐÁP ỨNG YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ

2.3.1 Cơ sở chung của đánh giá

Đánh giá hệ thống BCTC xuất phát từ việc xem xét: *tính tuân thủ* trong trách nhiệm cung cấp thông tin của doanh nghiệp; *tính minh bạch, trung thực* của thông tin trong việc công bố thông tin; *tính linh hoạt, thích ứng* trong việc lập và trình bày báo cáo; đặc biệt là *tính hữu ích* của thông tin nhằm đảm bảo 4 đặc điểm chất lượng của BCTC.

2.3.2 Hệ thống BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa

Doanh nghiệp nhỏ và vừa lập và nộp BCTC cho các cơ quan nhà nước theo kỳ kế toán năm. Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa theo tiêu chí đơn giản, tuy nhiên trong thực tiễn doanh nghiệp có thể lúng túng trong cách hiểu và áp dụng, dẫn đến sự không thống nhất khi thực hiện chế độ kế toán.

Với hai chế độ kế toán như hiện nay, liệu có tạo ra một sự bất cập trong quản lý và cung cấp thông tin, vì: Có thể phát sinh các giao dịch mà không phụ thuộc vào quy mô, tính chất hoạt động nhưng chưa được hướng dẫn nên khả năng sai sót trong xử lý kế toán và trình bày thông tin là khó tránh khỏi; Mặc dù số lượng chỉ tiêu trên BCTC có giảm, nhưng còn phức tạp và chưa thật linh hoạt; Sự phát triển của doanh nghiệp là liên tục, giai đoạn này có quy mô nhỏ nhưng giai đoạn sau là quy mô lớn, thì lại phải thay đổi chế độ kế toán, ảnh hưởng đến cả hệ thống quản trị doanh nghiệp.

Vì vậy nên chăng có một chế độ kế toán chung sẽ đảm bảo tính minh bạch, công bằng. Nếu doanh nghiệp lớn thì áp dụng toàn bộ, còn doanh nghiệp nhỏ và vừa thì áp dụng từng phần.

2.3.3 Hệ thống BCTC áp dụng cho doanh nghiệp có quy mô lớn

Các doanh nghiệp có quy mô lớn thực hiện lập và trình bày BCTC theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán doanh nghiệp (QĐ 15/2006/QĐ-BTC). Đối với công ty niêm yết, công ty đại chúng việc công khai thông tin sẽ tuân thủ hướng dẫn công bố thông tin trên thị trường chứng khoán.

Có thể thấy hệ thống BCTC hiện hành về cơ bản đã được xây dựng trên cơ sở tiếp cận và hoà nhập có chọn lọc với những nguyên tắc, thông lệ quốc tế. Song để góp phần cung cấp thông tin dễ hiểu, trung thực và thích hợp hơn cho đa số người sử dụng thì cần xem xét cách sắp xếp 1 số chỉ tiêu trong báo cáo, bổ sung thông tin trong phần thuyết minh, phương pháp trình bày thông tin, tên gọi của báo cáo,...

2.3.4 Hệ thống BCTC áp dụng cho tập đoàn kinh tế

Hiện nay, các nhóm công ty của Việt Nam được phát triển trên cơ sở các Tổng công ty nhà nước và các Tập đoàn kinh tế tư nhân. Căn cứ vào cách thức thành lập; quan hệ về vốn, tài sản, công nghệ; quan hệ về kiểm soát điều hành, phân định nghĩa vụ lập BCTC gồm:

- *Lập BCTC tổng hợp đối với Tổng công ty nhà nước thành lập và hoạt động theo mô hình không có công ty con*. Lập BCTC tổng hợp trong thực tế gần như chỉ thực hiện đơn giản "cộng số liệu từng chỉ tiêu" của các đơn vị kế toán, sau đó điều chỉnh số liệu về cấp phát vốn và công nợ phải thu, phải trả nội bộ. Như vậy nhiều giao dịch nội bộ chưa được điều chỉnh nên số liệu trên BCTC tổng hợp còn trùng lắp.

- *Lập BCTC hợp nhất đối với Tập đoàn kinh tế là nhóm các công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con*. BCTC hợp nhất được hiểu là BCTC của tập đoàn được trình bày như BCTC của doanh nghiệp độc lập. BCTC hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo của công ty mẹ và các công ty con theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như BCTC của doanh nghiệp độc lập.

Hiện nay các văn bản hướng dẫn lập và trình bày BCTC hợp nhất tương đối đầy đủ và có hệ thống, song việc hợp nhất các BCTC vẫn đang là vấn đề phức tạp, khá mới mẻ. Đa số trong giai đoạn đầu lập BCTC hợp nhất gần như chỉ là "hợp cộng đơn thuần số liệu của các BCTC cần hợp nhất", cái khó là chưa tổ chức tốt hệ thống thông tin để phục vụ cho hợp nhất BCTC được; thiếu thông tin để kiểm tra việc áp dụng các chính sách kế toán, đặc biệt là các giao dịch nội bộ trong tập đoàn,... và số liệu trên BCTC hợp nhất trong một chừng mực nào đó chưa thể hiện đúng thực trạng tài chính của tập đoàn.

2.3.5 Nội dung một số khoản mục trình bày trên BCTC

Nhằm nâng cao tính minh bạch thông tin trên BCTC, đảm bảo tính hữu ích và có thể so sánh được, thì việc xem xét phương pháp đo lường, ghi nhận thông tin của từng khoản mục của BCTC là cần thiết.

2.4 KHẢO SÁT VỀ HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP ĐỐI VỚI MỘT SỐ ĐỐI TƯỢNG CÓ LIÊN QUAN

2.4.1 Thông tin chung về mẫu khảo sát

Đối tượng khảo sát gồm các Doanh nghiệp, Nhà đầu tư và Giảng viên chuyên ngành - đây là nhóm đối tượng tác động đến BCTC.

2.4.2 Kết quả khảo sát

Chúng tôi đã thu thập ý kiến các nhóm đối tượng thông qua Phiếu khảo sát, từ đó phân tích và đánh giá hệ thống BCTC hiện hành, đánh giá mức độ BCTC phù hợp với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế, cũng như nhận định về hướng sửa đổi, bổ sung hệ thống BCTC doanh nghiệp.

Qua khảo sát cũng như một số nhận định về hệ thống BCTC hiện hành, chúng tôi xác định các tâm điểm mà luận án tập trung nghiên cứu:

(1) Doanh nghiệp nhỏ và vừa chiếm đại bộ phận trong nền kinh tế, đang trong quá trình phát triển,do vậy, cần chú trọng nghiên cứu để BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa thỏa mãn nhu cầu sử dụng cho các nhà quản lý còn nhiều hạn chế về trình độ chuyên môn và quản lý, cũng như thỏa mãn nhu cầu sử dụng thông tin có tính đa dạng.

(2) Thị trường chứng khoán Việt Nam đang không ngừng phát triển, là kênh thu hút vốn rộng lớn đáp ứng yêu cầu phát triển và hội nhập. Để thị trường chứng khoán Việt Nam có tính minh bạch, được tin cậy và có điều kiện phát triển thì việc luật hóa và chuẩn hóa thông tin tài chính và kinh doanh trên BCTC của các công ty niêm yết là vấn đề có tính cấp bách trong giai đoạn hiện nay.

(3) Nền kinh tế phát triển và hội nhập tạo ra cơ sở pháp lý và môi trường kinh doanh để hình thành các Tập đoàn kinh tế. Thực tế này đòi hỏi phải nghiên cứu và hoàn thiện BCTC hợp nhất để phù hợp với môi trường pháp lý và môi trường kinh doanh ở Việt Nam và từng bước phù hợp với thông lệ quốc tế.

Kết luận Chương 2

Quá trình phát triển của hệ thống BCTC song hành cùng với việc cải cách đổi mới hệ thống kế toán dựa trên khung pháp lý. Tuy vậy, để việc lập và trình bày BCTC, đặc biệt là đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa đáp ứng hữu hiệu cho nhu cầu thực tiễn, thì cần thiết xem lại cơ sở pháp lý cho việc soạn thảo BCTC, cũng như xem lại nội dung và kết cấu của từng báo cáo phù hợp với nhu cầu cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng. Bên cạnh đó, BCTC hợp nhất hiện vẫn là vấn đề phức tạp, đòi hỏi nghiên cứu, hoàn thiện và bổ sung những quy định về nội dung và phương pháp lập mà chế độ kế toán chưa đề cập.

CHƯƠNG 3
CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HỆ THỐNG BCTC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM NHẰM PHÙ HỢP VỚI YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ

3.1 QUAN ĐIỂM VÀ NGUYÊN TẮC HOÀN THIỆN

3.1.1 Quan điểm hoàn thiện

Lựa chọn các giải pháp hoàn thiện hệ thống BCTC cần quán triệt các quan điểm: *Phù hợp với nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng sử dụng có tính chất đa dạng; Góp phần nâng cao tính hữu ích của BCTC theo các mục tiêu sử dụng khác nhau; Phù hợp với quy mô, đặc điểm kinh doanh và cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp; Tương thích với thông lệ quốc tế về lập và trình bày thông tin trên BCTC*.

3.1.2 Nguyên tắc hoàn thiện

- *Nguyên tắc thống nhất* về nội dung và kết cấu báo cáo, cũng như về phương pháp ghi nhận và trình bày các yếu tố trên các BCTC.
- *Nguyên tắc đồng bộ* từ nơi soạn thảo đến nơi thực hiện, cũng như bao gồm tất cả các báo cáo nằm trong hệ thống BCTC.
- *Nguyên tắc linh hoạt* cho phép doanh nghiệp có thể lựa chọn hình thức BCTC theo phân hệ BCTC.

3.2 HOÀN THIỆN CƠ CẤU HỆ THỐNG BCTC

3.2.1 BCTC áp dụng cho doanh nghiệp

3.2.1.1 Cơ sở cho việc lập và trình bày BCTC.

BCTC được lập theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Do 26 VAS ban hành trong 5 năm khác nhau và chuẩn mực kế toán quốc tế cũng đã có nhiều thay đổi nên cần tiếp tục rà soát, cập nhật và bổ sung.

Khảo sát VAS và chuẩn mực kế toán quốc tế, đặc biệt là Dự án hội nhập giữa IASB và FASB, làm căn cứ nhận định cấu trúc và nội dung của BCTC thông qua *các yếu tố của BCTC*: *Tài sản, Nợ phải trả, Vốn*

chủ sở hữu - các yếu tố xác định tình hình tài chính; *Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí* sẽ được hiểu là các yếu tố ***đánh giá sự thay đổi tình hình tài chính*** *(thay vì chỉ phản ánh tình hình kinh doanh).*

3.2.1.2 Cấu trúc và nội dung BCTC

(1) Báo cáo Tình hình tài chính *(Statement of Financial Position)*

(1.1) Thay đổi tên gọi báo cáo: Căn cứ xác định ***tình hình tài chính*** của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo chính là thông tin biểu hiện nguồn lực kinh tế và nghĩa vụ của nguồn lực đó thông qua các yếu tố Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Để thể hiện bản chất của thông tin và theo định hướng thông lệ quốc tế (IAS 1 Trình bày BCTC (sửa đổi 2007)) thì nên đổi tên gọi thành ***Báo cáo tình hình tài chính*** (*thay vì* ***Bảng cân đối kế toán*** *- liên quan đến kỹ thuật xử lý kế toán là phương pháp tổng hợp - cân đối).*

(1.2) Cấu trúc và nội dung: Với mục tiêu giản lược chỉ tiêu nhưng vẫn đảm bảo nhu cầu thông tin cho người sử dụng, dựa trên báo cáo hiện hành *sắp xếp lại các chỉ tiêu,* như: *Tiền và tương đương tiền* (một dòng); *Các khoản phải thu* (phân loại theo quan hệ thanh toán); *Tài sản ngắn hạn khác* (một dòng); *Tài sản cố định* (không kể Chi phí xây dựng cơ bản); *Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản* (tách riêng); ...

(2) Báo cáo Lợi nhuận *(Statement of Income)*

(2.1) Thay đổi tên gọi báo cáo: Yếu tố Doanh thu, Thu nhập khác và Chi phí là cơ sở tính *Lợi nhuận liên quan đến các hoạt động*, chính là căn cứ phân tích ***khả năng tạo ra lợi nhuận*** trong kỳ từ các hoạt động; do vậy tên gọi báo cáo nên đổi thành ***Báo cáo lợi nhuận*** (thay vì ***Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh*** - do không chỉ đơn thuần là biểu hiện kết quả hoạt động kinh doanh).

(2.2) Cấu trúc và nội dung: Nội dung một số thông tin cần lưu ý: Chỉ tiêu *"Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ"* trình bày theo hướng đơn giản và linh hoạt; Đổi tên *"Giá vốn hàng bán"* thành "*Giá*

vốn" để thể hiện nội dung tổng quát hơn; Cần xem lại hướng dẫn các chỉ tiêu *báo cáo trên cơ sở thuần* theo nguyên tắc bù trừ; Bổ sung quy định bắt buộc công ty niêm yết công bố chỉ tiêu "*Lãi cơ bản trên cổ phiếu"* (EPS), *"Lãi suy giảm trên cổ phiếu"*và xem lại cách tính EPS.

(3) Báo cáo các dòng tiền *(Statement of Cash Flows)*

(3.1) Thay đổi tên gọi báo cáo: Mục đích của báo cáo này là phân tích tiền tạo ra từ nguồn nào và cách thức sử dụng tiền của doanh nghiệp, qua đó đánh giá khả năng tạo ra tiền trong *tương lai*, như vậy báo cáo *nhấn mạnh* ***từng hoạt động*** *tạo ra tiền và sử dụng tiền ra sao, chứ không đơn thuần là sự biến động của tiền*, nên tên gọi báo cáo đổi thành ***Báo cáo các dòng tiền*** *thay cho Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Cash Flow Statement).*

(3.2) Cấu trúc và nội dung: Phân loại dòng tiền một mặt làm cho thông tin về tiền đúng bản chất, mặt khác tăng cường khả năng so sánh số liệu; và đặc biệt sẽ hữu ích hơn trong quá trình phân tích thông tin từ báo cáo này. Trong thực tiễn, cần hiểu và thống nhất cách phân loại dòng tiền liên quan đến một số đối tượng như thuế GTGT, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu; Bất động sản; Tiền thu chi từ công cụ phái sinh,...

(4) Bản Thuyết minh BCTC. Bản Thuyết minh cần bổ sung diễn giải một số thông tin, đặc biệt là bổ sung: "*Tài sản cố định trong hợp đồng hợp tác kinh doanh"*; *"Lợi nhuận tổng hợp"* (hữu ích để đánh giá khả năng tạo ra lợi nhuận của doanh nghiệp trong tương lai); bổ sung cách tính *Lãi cơ bản trên cổ phiếu, Lãi suy giảm trên cổ phiếu*; ...

3.2.1.3 BCTC giữa niên độ

Để đảm bảo kịp thời, tiết kiệm chi phí soạn thảo và tránh nhầm lẫn về mẫu biểu, chúng tôi đề nghị sử dụng *một mẫu BCTC giữa niên độ dạng tóm lược*, song để tăng tính hữu ích thì cần *bổ sung thông tin*.

3.2.1.4 Công bố thông tin

Để đảm bảo kịp thời, hữu ích và tăng cường khả năng so sánh, đề nghị mẫu BCTC ***quý*** *tóm tắt* (gồm hai báo cáo theo quy định công bố thông tin) sẽ ***thống nhất*** *theo mẫu BCTC giữa niên độ.*

3.2.2 BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa

3.2.2.1 Cơ sở cho việc lập và trình bày BCTC

(1) Chuẩn mực BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa.

- Kinh nghiệm ban hành chuẩn mực kế toán cho các công ty nhỏ và công ty không niêm yết - theo quy định quốc tế và một số quốc gia.

Vấn đề này không chỉ là sự quan tâm trong mỗi quốc gia, mà còn ở khu vực kinh tế và quốc tế. Anh, Hồng Kông, New Zealand,... đã ban hành riêng chuẩn mực kế toán cho các công ty nhỏ. Liên đoàn kế toán các nước Đông Nam á (AFA) đang xây dựng *văn bản về BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa.* Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) cũng đã thực hiện Dự án soạn thảo chuẩn mực lập và trình bày BCTC cho các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa.

- Định hướng ban hành riêng chuẩn mực BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam.

+ *Sự cần thiết nghiên cứu, ban hành chuẩn mực BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa*: nhằm thay đổi thông lệ thực hành kế toán theo hướng *"tuân thủ chuẩn mực kế toán",* bởi lẽ chế độ kế toán không thể bao quát hết mọi sự việc có thể xảy ra, hay là đưa ra những quy định kế toán đến từng chi tiết nhỏ nhặt nhất; xây dựng chuẩn mực riêng *để phù hợp với đặc điểm, quy mô và hoạt động của doanh nghiệp nhỏ và vừa*; cũng như tạo cơ sở pháp lý *giúp các doanh nghiệp nhỏ và vừa tiếp cận và ứng dụng trong thực tiễn dễ dàng hơn.*

+ *Những vấn đề cần quan tâm* trong xây dựng chuẩn mực: Yêu cầu về nguyên tắc và phương pháp kế toán phải giảm bớt sự lựa chọn, đơn

giản, dễ hiểu, dễ làm, nhưng cung cấp thông tin hữu ích; Quy định khung của *chuẩn mực BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa:* có thể xây dựng ***một văn bản***, trong đó nội dung gồm nhiều mục, đoạn.

(2) Chế độ kế toán doanh nghiệp

Nhằm tạo thuận lợi cho doanh nghiệp nhỏ và vừa ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC, chúng tôi đề nghị áp dụng thống nhất *một chế độ kế toán doanh nghiệp* - biên soạn với phương châm "tiếp cận vấn đề từ đơn giản đến phức tạp", trình bày nội dung từ nghiệp vụ phổ biến đến chuyên sâu. Trong chế độ kế toán thì hệ thống BCTC bao gồm *hai phân hệ*: BCTC cho doanh nghiệp (kể cả BCTC hợp nhất) và BCTC cho doanh nghiệp nhỏ và vừa.

3.2.2.2 Phạm vi lập và nộp BCTC

Đảm bảo thực hiện tính tuân thủ, tăng cường tính linh hoạt và thực sự hữu ích cho người sử dụng, trách nhiệm lập và nộp BCTC đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa là *định kỳ theo năm* cho cơ quan đăng ký kinh doanh và cơ quan Thuế, cụ thể là đối với doanh nghiệp cực nhỏ: lập và nộp Báo cáo tình hình tài chính và Báo cáo lợi nhuận (mẫu tóm lược), kèm Thuyết minh BCTC; doanh nghiệp nhỏ và vừa: lập và nộp Báo cáo tình hình tài chính, Báo cáo lợi nhuận và Thuyết minh BCTC.

3.2.2.3 Cấu trúc BCTC

Toàn bộ các mẫu biểu thiết kế đơn giản cho phù hợp với đặc thù doanh nghiệp nhỏ và vừa, chẳng hạn *Báo cáo tình hình tài chính* chỉ bao gồm các khoản mục chủ yếu- gồm mẫu tóm lược và mẫu đầy đủ; *Báo cáo lợi nhuận* được thiết kế lại theo mẫu phù hợp hơn; *Báo cáo các dòng tiền* chỉ khuyến khích lập (mẫu theo phương pháp trực tiếp); Bản thuyết minh BCTC chỉ yêu cầu thông tin cơ bản.

3.2.3 BCTC hợp nhất áp dụng cho nhóm công ty tổ chức theo mô hình công ty mẹ - công ty con

3.2.3.1 Cơ sở cho việc lập và trình bày BCTC hợp nhất

Quy định về lập và trình bày BCTC hợp nhất đến nay tương đối đầy đủ và có hệ thống, đặc biệt là Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007 được xem như thêm một bước tiến mới trong tiến trình hội nhập. Tuy nhiên để vận dụng tốt hơn trong thực tiễn thì cần rà soát bổ sung thêm những nội dung cho phù hợp với sự phát triển kinh tế, đồng thời cần có sự hướng dẫn cụ thể những nội dung quy định từ chuẩn mực.

3.2.3.2 Cơ cấu BCTC hợp nhất

Trên cơ sở nội dung đã kiến nghị ở tiểu mục 3.2.1.2, hệ thống BCTC hợp nhất gồm *BCTC hợp nhất năm* và *BCTC hợp nhất giữa niên độ* - cũng gồm bốn biểu báo cáo như BCTC riêng của doanh nghiệp.

3.2.3.3 Những đề xuất về lập và trình bày BCTC hợp nhất

(1) Phương pháp lập và trình bày BCTC hợp nhất

Phương pháp hợp nhất toàn bộ theo quan điểm đơn vị báo cáo (thường gọi là phương pháp đơn vị báo cáo) được chọn - do quan điểm xem tập đoàn như một đơn vị kinh tế riêng biệt, gồm hai nhóm cổ đông kiểm soát và cổ đông không kiểm soát.

Phương pháp này hoàn toàn phù hợp với thông lệ quốc tế theo dự án hội nhập giữa IASB và FASB - ban hành IFRS 3 Hợp nhất kinh doanh (sửa đổi 2008), IAS 27 BCTC hợp nhất và BCTC riêng (2008).

(2) Phạm vi của BCTC hợp nhất xét trên hai mặt: công ty mẹ (nào) phải lập BCTC hợp nhất, công ty con (nào) được hợp nhất BCTC.

Cần đảm bảo nguyên tắc công khai và bảo vệ lợi ích nhà đầu tư khi đưa ra giới hạn lập BCTC hợp nhất ở công ty mẹ cấp dưới, cũng như các công ty con được hợp nhất phải *xét bản chất có chịu sự kiểm soát*.

Điều chỉnh phạm vi lập BCTC hợp nhất: Tất cả công ty mẹ có nắm giữ một hay nhiều công ty con đều phải lập BCTC hợp nhất, ngoại

trừ: Một công ty mẹ không yêu cầu lập *(nhưng có thể lựa chọn đăng ký lập theo chính sách của công ty)* BCTC hợp nhất nếu thỏa mãn cả bốn điều kiện (là công ty mẹ cấp dưới và liên quan công bố thông tin thị trường chứng khoán).

(3) Tổ chức hệ thống thông tin để phục vụ cho hợp nhất BCTC

Công việc hợp nhất BCTC có thực hiện tốt tùy vào tổ chức quy trình thu nhận, xử lý thông tin, bao gồm: Lập sơ đồ tập đoàn; Xác định phạm vi lập báo cáo; Huấn luyện phương pháp lập BCTC hợp nhất, Thu thập nguồn số liệu, thông tin cần thiết; Lập báo cáo hợp nhất ở công ty mẹ cấp dưới (phương pháp tuần tự); Hợp nhất báo cáo ở công ty mẹ; Hợp nhất quyền lợi trong công ty liên kết và liên doanh; Hoàn chỉnh báo cáo hợp nhất cả tập đoàn.

(4) Các vấn đề lưu ý khi lập Báo cáo các dòng tiền hợp nhất.

Nếu có các công ty con hoạt động ở nước Ngoài thì chuyển đổi Báo cáo các dòng tiền của các công ty con hoạt động ở nước Ngoài sang đơn vị tiền tệ báo cáo sử dụng tại công ty mẹ.

Báo cáo các dòng tiền hợp nhất được lập trên cơ sở đã hoàn tất Báo cáo Tình hình tài chính hợp nhất và Báo cáo Lợi nhuận hợp nhất. Phương pháp lập cũng tương tự như Báo cáo các dòng tiền của một doanh nghiệp, lưu ý điều chỉnh một số giao dịch nội bộ.

(5) Ghi nhận lợi thế thương mại trong trường hợp mua dần.

Kể từ ngày quyền kiểm soát đạt được - chuyển hình thức đầu tư vào công ty con theo phương pháp mua. Như vậy, khi quyền kiểm soát đạt được, lợi thế thương mại sẽ được tính bằng chênh lệch giữa: Giá phí hợp nhất tại ngày mua cộng (+) Giá trị khoản đầu tư nắm giữ trước đây tại ngày trao đổi cộng (+) Lợi ích của cổ đông không kiểm soát tại ngày mua (theo tỷ lệ sở hữu của cổ đông không kiểm soát trong tài sản sản thuần được nhận biết của công ty con); và Giá trị hợp lý thuần của tài sản nhận biết và nợ phải trả thừa nhận của công ty con.

(6) Giao dịch với công ty liên kết, cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát - ảnh hưởng đến thông tin trình bày trên BCTC - đề nghị:

- Trên BCTC riêng áp dụng phương pháp giá gốc, lập dự phòng theo quy định. Với tư cách là *đơn vị pháp lý riêng* nên *không hoãn lại phần lãi tương ứng với tỷ lệ góp vốn của mình trong các giao dịch bán hàng và góp vốn*.

- Trên BCTC hợp nhất (áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu), cung cấp thông tin hiệu quả hoạt động của tập đoàn nên phải *loại bỏ các khoản lãi chưa thực hiện từ giao dịch giữa nhà đầu tư và công ty liên kết, nhưng nếu lỗ thì ghi nhận vì nó cung cấp bằng chứng về thiệt hại của tài sản chuyển giao*.

(7) Thanh lý một phần khoản đầu tư vào công ty con khi quyền kiểm soát vẫn còn thì xử lý như là giao dịch vốn với các chủ sở hữu, và lãi / lỗ không được ghi nhận.

Thanh lý một phần khoản đầu tư vào công ty con mà kết quả mất quyền kiểm soát*:* ghi giảm giá trị khoản đầu tư trên cơ sở giá gốc tương ứng với tỷ lệ giảm, chênh lệch giữa giá bán và giá gốc là lãi/ lỗ thanh lý - trừ khi phải đánh giá lại.

3.3 HOÀN THIỆN 1 SỐ NỘI DUNG KẾ TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN CÁC KHOẢN MỤC ĐƯỢC TRÌNH BÀY TRÊN BCTC

(1) Tiền và Tương đương tiền: Nhận định lại thành phần để có cơ sở trình bày (chẳng hạn cho mục đích trình bày Tình hình tài chính thì *Thấu chi ngân hàng không được coi là tương đương tiền vì nó thỏa mãn định nghĩa là Nợ phải trả hơn là khoản điều chỉnh giảm tài sản*).

(2) Chứng khoán nợ đầu tư:

Xác định phương pháp định giá chứng khoán nợ đầu tư trên BCTC *ứng xử theo mục đích và thời gian đầu tư; Thời điểm ghi nhận thu nhập/ lỗ; Cách ứng xử "chứng khoán repo"*.

(3) Khoản mục Chênh lệch tỷ giá hối đoái trên BCTC:

Cần làm rõ nội dung *khoản mục này* trên Báo cáo riêng và Báo cáo hợp nhất như: Số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc phần vốn đầu tư thuần của doanh nghiệp báo cáo tại cơ sở ở nước Ngoài; hoặc các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán như một khoản hạn chế rủi ro cho khoản đầu tư thuần của doanh nghiệp;...

(4) Một số nội dung khác:

Cần nâng cao nhận thức và thực hành kế toán để có thể giải quyết mối liên hệ giữa chuẩn mực kế toán với chính sách tài chính, chính sách thuế, nhằm đảm bảo thông tin trên BCTC trung thực, hữu ích. Thực tiễn đòi hỏi xử lý một số vấn đề kế toán ảnh hưởng đến chất lượng thông tin, chẳng hạn *thời điểm và số tiền ghi nhận doanh thu* lẽ ra tuân thủ VAS 14, song thực tế đa số các doanh nghiệp lại dựa vào chính sách thuế để ghi nhận (gần như chỉ căn cứ vào hóa đơn (GTGT)); hoặc *Chi phí dự phòng* như thế nào hợp lý,...

3.4 CÁC KIẾN NGHỊ HỖ TRỢ HOÀN THIỆN HỆ THỐNG BCTC

Việc hoàn thiện hệ thống BCTC trên cơ sở hai phân hệ trong cùng một chế độ kế toán, cần phải có sự hỗ trợ đồng bộ từ các cơ quan ban hành văn bản pháp lý về kế toán, đến các doanh nghiệp là nơi tổ chức thực hiện; và tất nhiên vai trò của các tổ chức đào tạo, hội nghề nghiệp là quan trọng nhằm giúp doanh nghiệp hiểu và vận dụng đúng đắn vào công việc kế toán, đặc biệt là lập và trình bày BCTC.

Kết luận Chương 3

Hoàn thiện hệ thống BCTC trong điều kiện nền kinh tế hội nhập và phát triển cần quán triệt quan điểm phù hợp với nhu cầu thông tin của nhiều đối tượng; phù hợp với quy mô, đặc điểm và cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp; hướng đến góp phần nâng cao tính hữu ích thông tin theo các mục tiêu sử dụng khác nhau; và tất nhiên là phải tương thích với thông lệ quốc tế về lập và trình bày thông tin.

Từ quan điểm trên các giải pháp hoàn thiện BCTC phải đảm bảo giải quyết tốt nhất mối quan hệ nhu cầu thông tin giữa các đối tượng sử dụng. Vì vậy, BCTC phải đảm bảo tính thống nhất và tính linh hoạt cao, bên cạnh đó việc thực hiện cũng phải đồng bộ - có như thế mới góp phần nâng cao giá trị sử dụng của hệ thống BCTC hiện hành.

KẾT LUẬN

BCTC là nguồn tài liệu quan trọng và cần thiết trong quản trị doanh nghiệp đồng thời là nguồn thông tin hữu ích đối với các đối tượng bên Ngoài nhằm hỗ trợ các đối tượng này đưa ra các quyết định tối ưu. Mỗi đối tượng quan tâm tới các BCTC của doanh nghiệp với những mục đích khác nhau. Song tất cả đều muốn đánh giá và phân tích xu thế của doanh nghiệp để đưa ra các quyết định. Nhằm đáp ứng yêu cầu này, người làm kế toán phải nắm vững và vận dụng các nguyên tắc và phương pháp kế toán một cách linh hoạt nhằm bảo đảm BCTC cung cấp những thông tin hữu ích nhất cho người sử dụng.

Lịch sử phát triển của hệ thống BCTC ở Việt Nam là một quá trình không ngừng phát triển và biến đổi cùng với sự đổi mới và phát triển của hệ thống kế toán và nền kinh tế đất nước.

Hệ thống BCTC hiện hành đã thể hiện những thay đổi lớn về "chất" đáp ứng yêu cầu đổi mới. Tuy nhiên những nguyên tắc và phương

pháp kế toán trong các chuẩn mực để lập và trình bày BCTC không phải là bất biến, nó cũng cần phải thay đổi để phù hợp yêu cầu phát triển đất nước.

Với mong muốn đóng góp hoàn thiện hệ thống BCTC cho các doanh nghiệp Việt Nam, thích ứng với quá trình phát triển và hội nhập kinh tế thế giới, trong luận án này chúng tôi đã tập trung làm sáng tỏ một số vấn đề:

- Hệ thống hóa các vấn đề lý luận liên quan đến BCTC và BCTC hợp nhất.

- Đánh giá thực trạng hệ thống BCTC doanh nghiệp hiện nay đối với yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế Việt Nam từ cơ sở pháp lý soạn thảo đến thực hiện lập và trình bày báo cáo.

- Trên cơ sở nhận thức về lý thuyết và thực tiễn kế toán của quốc tế và Việt Nam, với việc nhận định lại về khung pháp lý cho việc soạn thảo BCTC, chúng tôi đưa ra những kiến nghị cụ thể để hoàn thiện về nội dung, phương pháp, điều kiện lập BCTC áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa, BCTC áp dụng cho doanh nghiệp (BCTC riêng cho doanh nghiệp có quy mô lớn) và BCTC hợp nhất cho tập đoàn. Bên cạnh đó chúng tôi cũng bổ sung kiến nghị hỗ trợ để thực hiện các giải pháp, đặc biệt là công tác đào tạo ngành nghề.

Chúng tôi hy vọng những đề xuất này sẽ góp phần hoàn thiện hệ thống BCTC doanh nghiệp Việt Nam để phù hợp với yêu cầu phát triển và hội nhập sâu rộng của nền kinh tế nước ta trong giai đoạn hiện nay cũng như về lâu dài.

Cuối cùng, do thời gian, điều kiện, trình độ nghiên cứu của tác giả còn hạn chế nên luận án không thể tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Vì thế, kính mong quý Thầy Cô, các đồng nghiệp, các nhà nghiên cứu và bạn đọc quan tâm giúp đỡ đóng góp ý kiến bổ sung để luận án được hoàn thiện hơn./.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

1. Nguyễn Thị Kim Cúc (2002), "Một cách nhìn khác từ Bảng cân đối kế toán", *Tạp chí Phát triển kinh tế,* số 137, trang 36-37.

2. Nguyễn Thị Kim Cúc (2005), "Một số ý kiến về kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản", *Tạp chí Phát triển kinh tế,* số 178, trang 38-40.

3. Võ Văn Nhị, Bùi Văn Dương, Nguyễn Thị Kim Cúc (2006), *Hoàn thiện báo cáo hợp nhất áp dụng cho tổng công ty, công ty mẹ - công ty con ở Việt Nam,* Đề tài nghiên cứu khoa học và công nghệ cấp Bộ (đã nghiệm thu cấp Bộ tháng 5 năm 2007), Thành viên.

4. Võ Văn Nhị, Nguyễn Thị Kim Cúc (2008), "Chính sách kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp", *Tạp chí Phát triển kinh tế,* số 209, trang 25-27.

5. Nguyễn Thị Kim Cúc (2008), "Vấn đề sử dụng đồng tiền trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính ở các doanh nghiệp có các hoạt động ở nước Ngoài", *Tạp chí Kiểm toán,* số 3 (88) - tháng 3 năm 2008, trang 29-31.

6. Võ Văn Nhị, Nguyễn Thị Kim Cúc (2009), "Xác lập các quan điểm hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính áp dụng cho doanh nghiệp Việt Nam trong tiến trình hội nhập và phát triển kinh tế", *Tạp chí Phát triển kinh tế,* số 220, trang 52-54.